KONINKRIJK BELGIË

ADVIES 48.949/1
VAN 16 DECEMBER 2010

VAN DE AFDELING WETGEVING
VAN DE RAAD VAN STATE

DE RAAD VAN STATE, afdeling Wetgeving, eerste kamer, op 23 november 2010 door de Minister van Financiën verzocht hem, binnen een termijn van dertig dagen, van advies te dienen over een ontwerp van koninklijk besluit "tot wijziging van het KB/WIB92, wat de bepaling van het belastbare tijdperk betreft", heeft het volgende advies gegeven:

Rekening houdend met het tijdstip waarop dit advies gegeven wordt, vestigt de Raad van State de aandacht op het feit dat, wegens het ontslag van de regering, de bevoegdheid van deze laatste beperkt is tot het afhandelen van de lopende zaken. Dit advies wordt evenwel gegeven zonder dat wordt nagegaan of dit ontwerp in die beperkte bevoegdheid kan worden ingepast, aangezien de afdeling Wetgeving geen kennis heeft van het geheel van de feitelijke gegevens welke de regering in aanmerking kan nemen als ze te oordelen heeft of het vaststellen of het wijzigen van een verordening noodzakelijk is.

*
* *

STREKKING EN RECHTSGROND VAN HET ONTWERP

1. Het om advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit strekt ertoe artikel 203 van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: KB/WIB 92) aan te vullen met een tweede paragraaf, teneinde te verduidelijken dat het slechts na 1 januari aanwezig zijn of het vóór 31 december wegvallen van de gronden voor belastbaarheid [1] in één van de inkomstenbelastingen, moet worden beoordeeld op grond van het verkrijgen van de hoedanigheid van belastingplichtige in de betrokken inkomstenbelasting.

2. Het aanslagjaar - het tijdperk waarvoor de belasting verschuldigd is en waarin de belasting normaal wordt vastgesteld [2] - begint op 1 januari en eindigt op 31 december van hetzelfde jaar (artikel 359, eerste lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, hierna: WIB 92) [3]. De voor een aanslagjaar verschuldigde belasting wordt gevestigd op de inkomsten die de belastingplichtige in het belastbare tijdperk heeft verkregen (artikel 360, eerste lid WIB 92). Artikel 360, tweede lid WIB 92 draagt de Koning op om het belastbare tijdperk en de inkomsten die daartoe behoren te bepalen. Daaraan is uitvoering gegeven bij de artikelen 199 tot 206 KB/WIB 92.

Voor zover zij niet door middel van voorheffingen worden geheven, valt het belastbare tijdperk voor de inkomstenbelastingen in de regel samen met het jaar vóór dat waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd (artikel 200 KB/WIB 92). Artikel 203 KB/WIB 92

1 De Franse tekst van artikel 203 KB/WIB 92 geeft duidelijker weer waar het over gaat. In die tekstversie is immers sprake van "les conditions d'assujettissement à l'impôt", wat duidt op het onderworpen zijn aan de belasting.

2 A. TIBERGHIEN, *Handboek voor Fiscaal Recht 2008*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium, 2008, 552.

3 Uit het tweede lid van dat artikel volgt echter dat de voor een aanslagjaar verschuldigde belasting op geldige wijze tot 30 juni van het daaropvolgende jaar gevestigd kan worden. De aanslagtermijn wordt in een aantal gevallen verlengd, bijvoorbeeld indien essentiële gegevens in de aangifte ontbreken (zie artikel 354 WIB 92).

bepaalt evenwel dat met betrekking tot belastingplichtigen voor wie de gronden voor belastbaarheid overeenkomstig artikel 200 slechts na 1 januari aanwezig zijn of vóór 31 december zijn weggevallen, het belastbare tijdperk overeenstemt met het gedeelte van het jaar waarin die gronden aanwezig zijn geweest; in afwijking van artikel 200 wordt het aanslagjaar in dat geval genoemd naar het jaar waarin de gronden voor belastbaarheid weggevallen zijn.

In twee arresten van 20 mei 2010 [4] bevestigde het Hof van Cassatie arresten van het hof van beroep te Gent van 30 september 2008 waarin werd geoordeeld dat voor wie de gronden voor belastbaarheid vóór 31 december zijn weggevallen, het belastbare tijdperk op grond van artikel 203 van het KB/WIB 92 overeenstemt met het gedeelte van het jaar waarin die gronden aanwezig zijn geweest en het aanslagjaar wordt genoemd naar het jaar waarin de gronden voor belastbaarheid zijn weggevallen. In dezelfde arresten oordeelde het hof van beroep dat de interpretatie van het begrip 'gronden voor belastbaarheid' louter op grond van het al dan niet rijksinwoner zijn – dus van de hoedanigheid van belastingplichtige in de betrokken inkomstenbelasting –, geen steun vindt in de wet en dat niet blijkt dat de wetgever van de gebruikelijke betekenis van deze woorden heeft willen afwijken.

In het bij het ontwerp gevoegde verslag aan de Koning [5] wordt uiteengezet dat artikel 203 KB/WIB 92 in het licht hiervan dient te worden aangepast om ongerijmde en ongewenste situaties te vermijden.

3. Voor de ontworpen wijziging van artikel 203 KB/WIB 92 kan rechtsgrond worden gevonden in artikel 360, tweede lid WIB 92, meer bepaald in de machtiging om het belastbare tijdperk verbonden met het aanslagjaar te bepalen.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 1

1. De gemachtigde lichtte als volgt toe hoe de ontworpen regeling werkt voor rechtspersonen (vennootschappen en andere rechtspersonen) en voor de niet-inwoners die boekhouden met gebroken boekjaren:

> "Er dient een onderscheid gemaakt te worden tussen enerzijds de rechtpersonen en anderzijds de vennootschappen.

4 Zaken met rolnummers F.09.0025.N en F.09.0026.N.

5 Er wordt aan herinnerd dat dit advies krachtens artikel 3, § 1, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, moet worden gehecht aan het verslag aan de Koning, zodat het samen met dat verslag in het Belgisch Staatsblad bekendgemaakt zal moeten worden.

Wat de rechtspersonen die onderworpen zijn aan de belasting van niet-inwoners betreft, valt het belastbare tijdperk samen met het jaar voor dat waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd en het speelt hierbij geen rol of die belastingplichtigen geen boekhouding voeren of er één voeren, al dan niet per kalenderjaar (artikel 200, c), KB/WIB 92).

Wat de vennootschappen die onderworpen zijn aan de belasting van niet-inwoners betreft, gelden dezelfde regels als inzake de vennootschapsbelasting, d.w.z. dat het belastbare tijdperk samenvalt met:

1. het kalenderjaar (twaalf maanden) voor het jaar waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd, wanneer de vennootschap niet of per kalenderjaar boekhoudt (artikel 200, b), KB/WIB 92);
2. het boekjaar afgesloten voor het jaar waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd, wanneer dit boekjaar loopt over een tijdperk dat korter of langer is dan een jaar en wordt afgesloten op 31 december van het jaar (artikel 201 KB/WIB 92);
3. het boekjaar afgesloten tijdens het jaar waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd, indien de vennootschap anders dan per kalenderjaar boekhoudt, waarbij het geen belang heeft of het boekjaar loopt over een tijdperk dat korter of langer is dan een jaar of gelijk is aan een jaar (artikel 202 KB/WIB 92).

In het geval de buitenlandse vennootschap haar boekhouding afsluit op 30 juni en op 20 oktober 2010 haar maatschappelijke zetel naar België verplaatst, is haar situatie de volgende:

- van 1 juli 2009 tot 30 juni 2010, heeft de vennootschap de hoedanigheid van belastingplichtige in de belasting van niet-inwoners; haar belastbaar tijdperk loopt van 1 juli 2009 tot 30 juni 2010 en is verbonden met aanslagjaar 2010;
- van 1 juli 2010 tot 19 oktober 2010, heeft de vennootschap de hoedanigheid van belastingplichtige in de belasting van niet-inwoners; haar belastbaar tijdperk loopt van 1 juli 2010 tot 19 oktober 2010 en is verbonden met aanslagjaar 2010;
- van 20 oktober 2010 tot 30 juni 2011, heeft de vennootschap de hoedanigheid van belastingplichtige in de vennootschapsbelasting; haar belastbaar tijdperk loopt van 20 oktober 2010 tot 30 juni 2011 en is verbonden met aanslagjaar 2011".

2. In het ontworpen artikel 203, § 2 KB/WIB 92 lijken de woorden "van zodra" niet helemaal adequaat. Er wordt immers bepaald wanneer aan de geschetste voorwaarden (de gronden voor belastbaarheid zijn slechts na 1 januari aanwezig; de gronden van belastbaarheid vallen weg voor 31 december) al of niet is voldaan, terwijl de woorden "van zodra" veeleer aangeven vanaf welk punt in de tijd aan de betrokken voorwaarde is voldaan.

Daarom wordt ter overweging gegeven om de nieuwe paragraaf als volgt te redigeren:

"§ 2. Voor de toepassing van § 1:

1° zijn de gronden voor belastbaarheid in een inkomstenbelasting slechts na 1 januari aanwezig indien de persoon op een later tijdstip dan 1 januari de hoedanigheid van belastingplichtige in die inkomstenbelasting verkrijgt;

2° vallen de gronden voor belastbaarheid in een inkomstenbelasting weg indien de persoon op een tijdstip vroeger dan 31 december de hoedanigheid van belastingplichtige niet meer bezit".

3. Er wordt ter overweging gegeven om artikel 2 van het ontwerp te stellen als volgt:

"Dit besluit is van toepassing vanaf het aanslagjaar 2011".

Aangezien de nieuwe paragraaf van artikel 203 KB/WIB 92 past in het bepalen van het belastbare tijdperk verbonden met een bepaald aanslagjaar, zal het in werking stellen ervan vanaf het aanslagjaar 2011 automatisch met zich brengen dat de nieuwe regeling van toepassing is voor gelijk welk belastbaar tijdperk verbonden aan dat aanslagjaar.

De kamer was samengesteld uit

de Heren	M. VAN DAMME,	kamervoorzitter,
	J. BAERT, W. VAN VAERENBERGH,	staatsraden,
	M. RIGAUX, M. TISON,	assessoren van de afdeling Wetgeving,
Mevrouw	G. VERBERCKMOES,	griffier.

Het verslag werd uitgebracht door de Heer F. VANNESTE, auditeur.

DE GRIFFIER DE VOORZITTER

G. VERBERCKMOES M. VAN DAMME

ROYAUME BELGIQUE

AVIS 48.949/1
DU 16 DÉCEMBRE 2010

DE LA SECTION DE LÉGISLATION
DU CONSEIL D'ÉTAT

LE CONSEIL D'ÉTAT, section de législation, première chambre, saisi par le Ministre des Finances, le 23 novembre 2010, d'une demande d'avis, dans un délai de trente jours, sur un projet d'arrêté royal «modifiant l'AR/CIR 92, en ce qui concerne la détermination de la période imposable», a donné l'avis suivant:

Compte tenu du moment où le présent avis est donné, le Conseil d'État attire l'attention sur le fait qu'en raison de la démission du gouvernement, la compétence de celui-ci se trouve limitée à l'expédition des affaires courantes. Le présent avis est toutefois donné sans qu'il soit examiné si le projet relève bien de la compétence ainsi limitée, la section de législation n'ayant pas connaissance de l'ensemble des éléments de fait que le gouvernement peut prendre en considération lorsqu'il doit apprécier la nécessité d'arrêter ou de modifier des dispositions réglementaires.

*
* *

PORTÉE ET FONDEMENT JURIDIQUE DU PROJET

1. Le projet d'arrêté royal soumis pour avis a pour objet d'ajouter un paragraphe 2 à l'article 203 de l'arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : AR/CIR 92) afin de préciser que le fait que les conditions d'assujettissement [1] à l'un des impôts sur les revenus ne sont réunies qu'après le 1er janvier ou cessent de l'être avant le 31 décembre, doit s'apprécier sur la base de l'obtention de la qualité de contribuable à l'impôt sur les revenus en question.

2. L'exercice d'imposition – la période pour laquelle l'impôt est dû et pendant laquelle il est normalement établi [2] - commence le 1er janvier et se termine le 31 décembre de la même année (article 359, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992, ci-après CIR 92) [3]. L'impôt dû pour un exercice d'imposition est établi sur les revenus que le redevable a recueillis pendant la période imposable (article 360, alinéa 1er, du CIR 92). L'article 360, alinéa 2, du CIR 92 charge le Roi de déterminer la période imposable et les revenus qui s'y rapportent. Cette délégation a été exécutée par les articles 199 à 206 de l'AR/CIR 92.

Dans la mesure où ils ne sont pas levés par la voie de précomptes, la période imposable des impôts sur les revenus coïncide en règle générale avec l'année précédant celle dont le millésime désigne l'exercice d'imposition (article 200 AR/CIR 92). L'article 203 de l'AR/CIR 92 dispose toutefois que pour les contribuables qui ne réunissent les conditions d'assujettissement à l'impôt prévues à l'article 200 qu'après le 1er janvier ou qui cessent de les

[1] Le texte français de l'article 203 de l'AR/CIR 92 exprime mieux de quoi il s'agit que le texte néerlandais qui fait en effet état de «gronden van belastbaarheid in een inkomstenbelasting».

[2] A. TIBERGHIEN, *Handboek voor Fiscaal Recht 2008*, Malines, Wolters Kluwer Belgium, 2008, 552.

[3] Il résulte toutefois de l'alinéa 2 de cet article que l'impôt dû pour un exercice d'imposition peut être établi valablement jusqu'au 30 juin de l'année suivante. Dans un certain nombre de cas, le délai d'imposition est prolongé, par exemple si des éléments essentiels manquent dans la déclaration (voir l'article 354 du CIR 92).

réunir avant le 31 décembre, la période imposable est celle qui correspond à la partie de l'année au cours de laquelle ces conditions ont été réunies; par dérogation à l'article 200, le millésime de l'année au cours de laquelle les conditions d'assujettissement à l'impôt ont cessé d'être réunies désigne dans ce cas l'exercice d'imposition.

Dans deux arrêts du 20 mai 2010 [4], la Cour de cassation a confirmé des arrêts de la Cour d'appel de Gand du 30 septembre 2008 qui a estimé que pour les contribuables qui cessent de réunir avant le 31 décembre les conditions d'assujettissement à l'impôt, la période imposable correspond en vertu de l'article 203 de l'AR/CIR 92 à la partie de l'année au cours de laquelle ces conditions ont été réunies et que le millésime de l'année au cours de laquelle les conditions d'assujettissement à l'impôt ont cessé d'être réunies désigne l'exercice d'imposition. Dans les mêmes arrêts, la Cour d'appel a estimé qu'interpréter la notion de "conditions d'assujettissement" uniquement en fonction du fait d'être ou non habitant du Royaume – donc en fonction de la qualité de contribuable à l'impôt sur les revenus concerné – ne trouve aucun appui dans la loi et qu'il n'apparaît pas que le législateur a voulu s'écarter du sens usuel de ces termes.

Le rapport au Roi joint au projet [5] expose que l'article 203 de l'AR/CIR 92 doit être adapté en conséquence afin d'éviter des situations absurdes et indésirables.

3. La modification en projet de l'article 203 de l'AR/CIR 92 peut trouver un fondement juridique à l'article 360, alinéa 2, du CIR 92, plus particulièrement dans l'habilitation à déterminer la période imposable liée à l'exercice d'imposition.

[4] Affaires inscrites au rôle sous les numéros F.09.0025.N et F.09.0026.N.

[5] Il est rappelé qu'en vertu de l'article 3, § 1er, alinéa 1er, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, le présent avis doit être annexé au rapport au Roi, de sorte qu'il devra être publié au Moniteur belge avec ce rapport.

EXAMEN DU TEXTE

Article 1er

1. Le délégué a expliqué comme suit comment la réglementation en projet se conçoit à l'égard des personnes morales (sociétés et autres personnes morales) et des non-résidents dont l'exercice comptable ne correspond pas à une année civile :

> "Er dient een onderscheid gemaakt te worden tussen enerzijds de rechtspersonen en anderzijds de vennootschappen.
>
> Wat de rechtspersonen die onderworpen zijn aan de belasting van niet-inwoners betreft, valt het belastbare tijdperk samen met het jaar voor dat waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd en het speelt hierbij geen rol of die belastingplichtigen geen boekhouding voeren of er één voeren, al dan niet per kalenderjaar (artikel 200, c), KB/WIB 92).
>
> Wat de vennootschappen die onderworpen zijn aan de belasting van niet-inwoners betreft, gelden dezelfde regels als inzake de vennootschapsbelasting, d.w.z. dat het belastbare tijdperk samenvalt met:
>
> 1. het kalenderjaar (twaalf maanden) voor het jaar waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd, wanneer de vennootschap niet of per kalenderjaar boekhoudt (artikel 200, b), KB/WIB 92);
> 2. het boekjaar afgesloten voor het jaar waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd, wanneer dit boekjaar loopt over een tijdperk dat korter of langer is dan een jaar en wordt afgesloten op 31 december van het jaar (artikel 201 KB/WIB 92);
> 3. het boekjaar afgesloten tijdens het jaar waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd, indien de vennootschap anders dan per kalenderjaar boekhoudt, waarbij het geen belang heeft of het boekjaar loopt over een tijdperk dat korter of langer is dan een jaar of gelijk is aan een jaar (artikel 202 KB/WIB 92).
>
> In het geval de buitenlandse vennootschap haar boekhouding afsluit op 30 juni en op 20 oktober 2010 haar maatschappelijke zetel naar België verplaatst, is haar situatie de volgende:
>
> - van 1 juli 2009 tot 30 juni 2010, heeft de vennootschap de hoedanigheid van belastingplichtige in de belasting van niet-inwoners; haar belastbaar tijdperk loopt van 1 juli 2009 tot 30 juni 2010 en is verbonden met aanslagjaar 2010;
> - van 1 juli 2010 tot 19 oktober 2010, heeft de vennootschap de hoedanigheid van belastingplichtige in de belasting van niet-inwoners; haar belastbaar tijdperk loopt van 1 juli 2010 tot 19 oktober 2010 en is verbonden met aanslagjaar 2010;
> - van 20 oktober 2010 tot 30 juni 2011, heeft de vennootschap de hoedanigheid van belastingplichtige in de vennootschapsbelasting; haar belastbaar tijdperk loopt van 20 oktober 2010 tot 30 juni 2011 en is verbonden met aanslagjaar 2011".

2. Dans l'article 203, § 2, en projet de l'AR/CIR 92, les mots "dès l'instant" ne semblent pas tout à fait adéquats. En effet, le texte détermine quand il est satisfait ou non aux conditions prévues (les conditions d'assujettissement ne sont réunies qu'après le 1er janvier; les conditions d'assujettissement cessent d'être réunies avant le 31 décembre), alors que les mots

"dès l'instant" indiquent plutôt le moment dans le temps à partir duquel il est satisfait à la condition concernée.

Il est dès lors suggéré de rédiger le nouveau paragraphe comme suit :

"§ 2. Pour l'application du § 1er:

1° les conditions d'assujettissement à un impôt sur les revenus ne sont réunies qu'après le 1er janvier si la personne acquiert, à un moment ultérieur au 1er janvier, la qualité de contribuable à cet impôt sur les revenus;

2° les conditions d'assujettissement à un impôt sur les revenus cessent d'être réunies si la personne ne possède plus la qualité de contribuable à un moment antérieur au 31 décembre".

3. Il est suggéré de rédiger l'article 2 du projet comme suit :

"Le présent arrêté est applicable à partir de l'exercice d'imposition 2011".

Dès lors que le nouveau paragraphe de l'article 203 de l'AR/CIR 92 s'inscrit dans le cadre de la détermination de la période imposable liée à un exercice d'imposition déterminé, sa mise en œuvre à partir de l'exercice d'imposition 2011 impliquera automatiquement que la nouvelle réglementation sera applicable à n'importe quelle période imposable liée à cet exercice d'imposition.

La chambre était composée de

Messieurs	M. VAN DAMME,	président de chambre,
	J. BAERT, W. VAN VAERENBERGH,	conseillers d'État,
	M. RIGAUX, M. TISON,	assesseurs de la section de législation,
Madame	G. VERBERCKMOES,	greffier.

Le rapport a été présenté par M. F. VANNESTE, auditeur.

La concordance entre la version néerlandaise et la version française a été vérifiée sous le contrôle de M. J. BAERT.

LE GREFFIER LE PRÉSIDENT

G. VERBERCKMOES M. VAN DAMME