

KONINKRIJK BELGIË

ADVIES 49.667/1

49.668/1

VAN 26 MEI 2011

VAN DE AFDELING WETGEVING

VAN DE RAAD VAN STATE

DE RAAD VAN STATE, afdeling Wetgeving, eerste kamer, op 10 mei 2011 door de Voorzitter van de Senaat verzocht hem, binnen een termijn van dertig dagen, van advies te dienen over:

- 1° een wetsvoorstel “houdende uitbreiding van het toepassingsgebied van artikel 21, 5°, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992” (*Parl.St.* Senaat, 2010-11, nr. 5-822/1) (49.667/1);
- 2° een wetsvoorstel “tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, ter uitbreiding van de vrijstelling van roerende voorheffing op Staatsbons” (*Parl.St.* Senaat, 2010-11, nr. 5-876/1) (49.668/1);

heeft het volgende advies gegeven:

STREKKING VAN DE WETSVORSTELLEN

Beide om advies voorgelegde wetsvoorstellen strekken ertoe de eerste schijf van 1250 euro¹ van inkomsten uit bepaalde Belgische overheidseffecten vrij te stellen van personenbelasting. Deze maatregel is, zo blijkt uit de toelichting bij beide voorstellen, bedoeld om beleggers aan te moedigen te beleggen in dergelijke schuldbewijzen ten einde de financiering van de Belgische overheidsschuld minder afhankelijk te maken van buitenlandse speculanten waardoor de positie van België op de internationale financiële markten wordt verstevigd.

In de twee voorstellen wordt een verschillende invalshoek gehanteerd. Het eerste voorstel (49.667/1) vervangt artikel 21, 5°, van het WIB 92. Dit komt er op neer dat de bestaande vrijstellingsregeling voor spaardeposito's wordt uitgebreid tot overheidseffecten. Het tweede voorstel (49.668/1) voegt een nieuw artikel 21, 11°, in het WIB 92 in, waardoor een aparte vrijstelling wordt gecreëerd voor "Staatsbons", en vervangt artikel 221, 2° WIB 92, dat in het kader van de rechtspersonenbelasting verwijst naar bepaalde onderdelen van artikel 21 WIB 92.

Het eerste voorstel is van toepassing op de inkomsten toegekend of betaalbaar gesteld vanaf 1 januari 2011, terwijl het tweede voorstel in werking zal treden op het ogenblik dat de wet in het Belgisch Staatsblad wordt bekendgemaakt.

OVEREENSTEMMING MET HET RECHT VAN DE EUROPESE UNIE

1. Wat betreft de vrijstelling voor inkomsten uit spaardeposito's

Voor bepaalde inkomsten uit spaardeposito's geldt reeds een vrijstelling. Het huidige artikel 21, 5°, WIB 92 bepaalt immers:

"De inkomsten en roerende goederen en kapitalen omvatten niet:

(...)

5° de eerste schijf van 1250 EUR per jaar van de inkomsten uit spaardeposito's die zonder overeengekomen vaste termijn of opzeggingstermijn zijn ontvangen door de in

¹ Te indexeren (zie artikel 178 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, hierna: WIB 92). Het geïndexeerd bedrag bedraagt voor het aanslagjaar 2011 1730 euro en voor het aanslagjaar 2012 1770 euro.

België gevestigde kredietinstellingen die vallen onder de wet van 22 maart 1993 op het statuut van en het toezicht op de kredietinstellingen, met dien verstande dat:

– deze deposito's bovendien moeten voldoen aan de vereisten die de Koning stelt op advies van de Nationale Bank van België en de Autoriteit voor Financiële Diensten en Markten, ieder voor wat zijn bevoegdheden betreft, wat betreft de munt waarin deze deposito's luiden en de voorwaarden en wijze van terugneming en opneming, evenals wat betreft de structuur en het niveau en de wijze van berekening van de vergoeding ervan;

– als opzeggingstermijnen in de zin van deze bepaling niet worden beschouwd de termijnen die slechts een waarborg zijn die de depositaris voor zich heeft bedongen;

(...).”

Die vrijstelling wordt hernomen in het eerste wetsvoorstel en uitgebreid tot inkomsten uit bepaalde overheidseffecten. Het tweede wetsvoorstel laat de vrijstelling voor spaardeposito's ongemoeid en creëert een aparte vrijstelling voor bepaalde overheidseffecten.

In het arrest *Van Eycke* uit 1988 achtte het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen de vrijstellingsregeling voor spaardeposito's niet in strijd met het vrije verkeer van bankdiensten waarmee kapitaalverplaatsingen gepaard gaan, omdat de liberalisatie van het kapitaalverkeer op dat ogenblik nog niet verwezenlijkt was.²

Sindsdien is het kapitaalverkeer echter vrijgemaakt. De Europese Commissie heeft op 30 juli 2010 bij het Hof van Justitie van de Europese Unie een beroep ingesteld tegen deze regeling omdat ze strijdig zou zijn zowel met het vrije verkeer van diensten als met het vrije verkeer van kapitaal.³

Gelet op de strekking van de wetsvoorstellen, wordt de aandacht in dit advies vooral toegespitst op de vrijstelling voor inkomsten uit openbare schuldeffecten. Hetgeen hierna wordt uiteengezet lijkt echter ook *mutatis mutandis* te kunnen worden toegepast op de vrijstelling voor inkomsten uit spaardeposito's.

² HvJ 21 september 1988, 267/86, *Van Eycke*, Jur. 1988.

³ *Europese Commissie v. Koninkrijk België*, C-383/10, Pb.C. 9 oktober 2010, C 274, 13-14.

2. Wat betreft de vrijstelling voor inkomsten uit overheidseffecten

1. Beide voorstellen beogen een voordeel toe te kennen aan belastingplichtigen die beleggen in bepaalde Belgische overheidseffecten. Daardoor lijkt de voorgestelde maatregel het beleggen in andere effecten, onder meer overheidseffecten van andere EU- en EER-lidstaten, te ontmoedigen. In elk geval worden de beleggers verschillend behandeld naargelang zij beleggen in Belgisch staatspapier dan wel in niet-Belgisch staatspapier van landen die tot de EU of de EER behoren.

2. Een maatregel waarmee een lidstaat zijn ingezetenen ontmoedigt leningen aan te gaan of te investeren in andere lidstaten, vormt een beperking van het vrije verkeer van kapitaal in de zin van artikel 63, lid 1, van het Verdrag betreffende de Werking van de Europese Unie (VWEU).⁴⁻⁵

Er kan weinig twijfel over bestaan dat een regeling als de voorgestelde, die in een voordeliger fiscale behandeling voorziet van belastingplichtigen naar Belgisch recht die Belgisch overheidspapier aanhouden – en dus belastingplichtigen ontmoedigen om in overheidspapier van andere lidstaten te beleggen – een beperking vormt van het vrije verkeer van kapitaal.

In een arrest van 7 april 2011 heeft het Hof van Justitie immers vastgesteld dat een Portugese fiscale regularisatieregeling, die inhield dat belastingplichtigen die waardepapier van de Portugese Staat bezaten, anders dan belastingplichtigen die staatspapier van andere lidstaten bezaten, voor de in de nationale regeling voorziene fiscale voorkeursbehandeling in aanmerking konden komen, een “in beginsel verboden beperking van het vrije verkeer van kapitaal vormt”.⁶ Volgens het Hof voorzag de betrokken regularisatieregeling, die er grosso modo op neerkwam dat belastingplichtigen die in vreemd staatspapier hadden belegd een tarief konden genieten van 5%, terwijl belastingplichtigen die in Portugees staatspapier hadden belegd onderworpen werden aan een verlaagd tarief van 2,5%, “in een verschillende behandeling naargelang belastingplichtigen door de Portugese Staat dan wel door andere lidstaten uitgegeven

⁴ HvJ 7 april 2011, C-20/09, *Commissie v. Portugal*, § 54; HvJ 10 februari 2011, C-436/08, *Haribo*, § 50. Zie ook de in beide arresten aangehaalde rechtspraak.

⁵ Ook het omgekeerde vormt een schending van het vrije kapitaalverkeer, zoals blijkt uit HvJ 26 september 2000, C-478/98, *Commissie van België*.

⁶ HvJ 7 april 2011, C-20/09, *Commissie v. Portugal*, § 57.

waardepapier bezaten, waarbij laatstgenoemde categorie van belastingplichtigen ongunstiger werd behandeld. Een dergelijk verschil in behandeling kan bijgevolg belastingplichtigen ontmoedigen in door andere lidstaten uitgegeven staatspapier te beleggen of dergelijk staatspapier aan te houden.”⁷

3.1. Het Hof van Justitie heeft herhaaldelijk geoordeeld dat het vrije verkeer van kapitaal slechts door een nationale regeling kan worden beperkt op voorwaarde dat deze regeling wordt gerechtvaardigd door een van de in artikel 65, lid 1 VWEU genoemde redenen of door dwingende redenen van algemeen belang in de zin van de rechtspraak van het Hof van Justitie.⁸ Bovendien moet de betrokken nationale regeling, wil zij gerechtvaardigd zijn, geschikt zijn om de verwezenlijking van het gestelde doel te waarborgen en mag zij niet verder gaan dan wat noodzakelijk is om dat doel te bereiken, dit teneinde aan het evenredigheids criterium te voldoen.⁹

3.2. Rijst dus vooreerst de vraag of de beperking van het vrije verkeer van kapitaal objectief kan worden gerechtvaardigd door in het recht van de Unie erkende legitieme belangen.¹⁰

3.2.1. Uit de toelichting bij beide voorstellen blijkt dat zij bedoeld zijn om beleggingen in Belgisch staatspapier interessanter te maken zodat de financiering van de Belgische staatsschuld minder afhankelijk wordt van buitenlandse speculanten. Kortom, de regeling heeft tot doel de Belgische staatsschuld te stabiliseren en de kredietwaardigheid van België te beschermen. De vraag rijst of deze verantwoording kan worden ingepast in de door het Hof van Justitie aangenomen rechtvaardigingsgronden.

3.2.2.1. Zo valt het vooreerst te betwijfelen dat voor de wetsvoorstellen een rechtvaardigingsgrond kan worden ingeroepen die uitdrukkelijk in artikel 65, lid 1 VWEU wordt genoemd.

⁷ *Ibidem*, § 56.

⁸ HvJ 4 juni 2002, C-367/98, *Commissie v. Portugal*, § 49; HvJ 1 juli 2010, C-233/09, *Dijkman*, § 49; HvJ 7 april 2011, C-20/09, *Commissie v. Portugal*, § 59.

⁹ HvJ 4 juni 2002, C-367/98, *Commissie v. Portugal*, § 49.

¹⁰ *Ibidem*, § 58.

Artikel 65, lid 1, a) VWEU bepaalt dat artikel 63 VWEU “niets [afdoet] aan het recht van de lidstaten (...) de ter zake dienende bepalingen van hun belastingwetgeving toe te passen die onderscheid maken tussen belastingplichtigen die niet in dezelfde situatie verkeren met betrekking tot hun vestigingsplaats of de plaats waar hun kapitaal is belegd”.

Maar volgens het Hof van Justitie moet deze bepaling

“als uitzondering op het fundamentele beginsel van het vrije verkeer van kapitaal, strikt worden uitgelegd. Bijgevolg kan zij niet aldus worden uitgelegd dat elke belastingwetgeving die tussen belastingplichtigen een onderscheid maakt naargelang van hun vestigingsplaats of van de lidstaat waar zij hun kapitaal beleggen, automatisch verenigbaar is met het Verdrag (zie arresten van 11 september 2008, *Eckelkamp e.a.*, C-11/07, Jurispr. blz. I-6845, punt 57, en 22 april 2010, *Mattner*, C-510/08, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 32).

(...) De in deze bepaling bedoelde afwijking wordt immers zelf beperkt door artikel 65, lid 3, VWEU, dat bepaalt dat de in lid 1 daarvan bedoelde nationale maatregelen « geen middel tot willekeurige discriminatie [mogen] vormen, noch een verkapte beperking van het vrije kapitaalverkeer en betalingsverkeer als omschreven in artikel 63 ».

(...) De door artikel 65, lid 1, sub a, VWEU toegestane verschillen in behandeling moeten aldus worden onderscheiden van de door lid 3 van dit artikel verboden discriminaties. Volgens de rechtspraak kan een nationale belastingregeling als die in het hoofdgeding enkel verenigbaar met de verdragsbepalingen betreffende het vrije kapitaalverkeer worden geacht, indien het daarbij ingevoerde verschil in behandeling (...) betrekking heeft op situaties die niet objectief vergelijkbaar zijn, of wordt gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang (zie arresten van 6 juni 2000, *Verkooijen*, C-35/98, Jurispr. blz. I-4071, punt 43; 7 september 2004, *Manninen*, C-319/02, Jurispr. blz. I-7477, punt 29; 8 september 2005, *Blanckaert*, C-512/03, Jurispr. blz. I-7685, punt 42, en 19 november 2009, *Commissie/Italië*, C-540/07, Jurispr. blz. I-10983, punt 49).¹¹

De situatie van een belastingplichtige die intresten ontvangt uit Belgische overheidseffecten en die van een belastingplichtige die intresten ontvangt uit buitenlandse overheidseffecten lijken met betrekking tot de inkomstenbelasting vergelijkbaar. Aldus kan een ongelijke behandeling enkel worden gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang. De vraag of dergelijke rechtvaardiging voorhanden is, wordt verderop onderzocht.

¹¹ HvJ 10 februari 2011, C-436/08 en C-437/08, *Haribo e.a.*, §§ 56-58.

Ook “vrijwaring van de openbare orde en de openbare veiligheid”, zoals bedoeld in artikel 65, lid 1, b) VWEU, lijkt moeilijk ter rechtvaardiging van de beperking van het vrije verkeer van kapitaal te kunnen worden aangevoerd.¹² Volgens het Hof van Justitie – in het *Scientology*-arrest van 14 maart 2000 –

“[blijven] de lidstaten weliswaar in hoofdzaak vrij (...) de eisen van openbare orde en openbare veiligheid op hun nationale behoeften af te stemmen, maar (moeten) die redenen in communautair verband, met name omdat het een afwijking van het grondbeginsel van het vrije verkeer van kapitaal betreft, strikt (...) worden opgevat, zodat hun inhoud niet zonder controle van de instellingen van de Gemeenschap eenzijdig door de onderscheiden lidstaten kan worden bepaald (zie, in die zin, arrest van 28 oktober 1975, Rutili, 36/75, Jurispr. blz. 1219, punten 26 en 27). Zo kan de openbare orde en de openbare veiligheid slechts worden aangevoerd in geval van een werkelijke en genoegzaam ernstige bedreiging, die een fundamenteel belang van de samenleving aantast (zie, in die zin, het arrest Rutili, reeds aangehaald, punt 28, en het arrest van 19 januari 1999, Calfa, C-348/96, Jurispr. blz. I-11, punt 21). Voorts mogen die redenen niet van hun eigenlijke functie worden losgemaakt en in feite voor zuiver economische doeleinden worden aangevoerd (zie, in die zin, het arrest Rutili, reeds aangehaald, punt 30). Bovendien moet een ieder die door een op een dergelijke afwijking gebaseerde beperkende maatregel wordt geraakt, over een rechtsmiddel beschikken (zie, in die zin, arrest van 15 oktober 1987, Heylens e.a., 222/86, Jurispr. blz. 4097, punten 14 en 15).

(...) In de tweede plaats kunnen maatregelen die het vrije verkeer van kapitaal beperken, slechts op grond van de openbare orde of de openbare veiligheid gerechtvaardigd zijn, indien zij noodzakelijk zijn ter bescherming van de belangen die zij moeten waarborgen, en slechts voor zover die doelstellingen niet met minder beperkende maatregelen kunnen worden bereikt (zie, in die zin, het arrest Sanz de Lera e.a., reeds aangehaald, punt 23).¹³

Het is weinig waarschijnlijk dat het beschermen van de Belgische kredietwaardigheid als een dergelijk fundamenteel belang kan worden beschouwd, vermits deze doelstelling veeleer als een zuiver economisch doel moet worden gekwalificeerd.

3.2.2.2. Wat de niet uitdrukkelijk in artikel 65, lid 1 VWEU genoemde rechtvaardigingsgronden betreft, heeft het Hof van Justitie in het kader van het vrije verkeer van kapitaal al verschillende andere redenen van algemeen belang als rechtvaardigingsgrond aanvaard,¹⁴ onder meer de bestrijding van belastingontduiking en -ontwijking. In het reeds vermelde arrest van

¹² De openbare veiligheid doet hier niet ter zake. Tot nog toe heeft het Hof van Justitie in het kader van het vrije verkeer van kapitaal enkel het veiligstellen van de energievoorraad als een dergelijke rechtvaardigingsgrond aanvaard. Zie: HvJ 4 juni 2002, C-503/99, *Commissie v. België*, §§ 46-55; HvJ 4 juni 2002, C-483/99, *Commissie v. Frankrijk*, §§ 47-54.

¹³ HvJ 14 maart 2000, C 54/99, *Scientologie*, §§ 17-18.

¹⁴ Voor een overzicht van de door het Hof van Justitie beoordeelde rechtvaardigingsgronden, zie K. LENAERTS en P. VAN NUFFEL, *European Union Law*, Londen, Sweet & Maxwell, 2011, 289-291.

7 april 2011¹⁵, dat betrekking had op overheidspapier, werd deze rechtvaardigingsgrond tevergeefs ingeroepen¹⁶. Deze rechtvaardigingsgrond lijkt overigens ook niet te kunnen worden betrokken op de voorliggende voorstellen. De overige door het Hof beoordeelde rechtvaardigingsgronden lijken evenmin dienstig als verantwoording voor de voorliggende voorstellen.

Het is immers vaste rechtspraak van het Hof van Justitie dat een zuiver economische doelstelling in geen geval een beperking van een door het VWEU gewaarborgde fundamentele vrijheid kan rechtvaardigen¹⁷ en dus ook geen geldige rechtvaardigingsgrond kan uitmaken om het vrije verkeer van kapitaal te beperken. In een arrest van 4 juni 2002 heeft het Hof van Justitie er meer specifiek aan herinnerd dat naast de in artikel 65 VWEU opgesomde redenen die met name het fiscaal recht betreffen, een rechtvaardiging ontleend aan een “algemeen financieel belang van een lidstaat” niet kan worden aanvaard als rechtvaardigingsgrond.¹⁸

In het kader van de andere vrijheden¹⁹ is “het risico van een ernstige aantasting van het financiële evenwicht van het sociale zekerheidsstelsel” – een verantwoording die enige verwantschap vertoont met de verantwoording in de voorliggende voorstellen, met dien verstande dat het telkens ging om de vraag of handelingen in het buitenland financieel ten laste konden komen van de sociale zekerheid – door het Hof van Justitie wel aanvaard als een mogelijke dwingende reden van algemeen belang. Uit deze rechtspraak blijkt evenwel dat het financiële evenwicht van het socialezekerheidsstelsel als rechtvaardigingsgrond faalt wanneer de betrokken regeling “geen belangrijke invloed heeft op de financiering van het socialezekerheidsstelsel”²⁰, wanneer niet wordt aangetoond dat de betrokken regeling “noodzakelijk”²¹ is of wanneer niet wordt aangetoond dat er een risico is op het verstoren van dit evenwicht²².

¹⁵ In dezelfde lijn: HvJ 5 november 2002, C-466/98, *Commissie v. Verenigd Koninkrijk*, §§ 56-57.

¹⁶ Zie bv. ook: HvJ 4 maart 2004, C-334/02, *Commissie v. Frankrijk*, § 27.

¹⁷ HvJ 7 april 2011, C-20/09, *Europese Commissie v. Portugal*, § 65.

¹⁸ HvJ 4 juni 2002, C-367/98, *Commissie v. Portugal*, § 52.

¹⁹ M.b.t. het vrije verkeer van goederen: HvJ 28 april 1998, C-120/95, *Decker*, § 39; HvJ 11 december 2003, C-322/01, *Deutscher Apothekerverband e.a.*, § 122. M.b.t. het vrije verkeer van personen: HvJ 11 januari 2007, C-208/05, *ITC Innovative Technology Center*, §§ 42-43. M.b.t. het vrije verkeer van diensten: HvJ 28 april 1998, C-158/96, *Kohll*, § 41.

²⁰ HvJ 28 april 1998, C-158/96, *Kohll*, § 42.

²¹ HvJ 11 december 2003, C-322/01, *Deutscher Apothekerverband e.a.*, § 123.

²² HvJ 11 januari 2007, C-208/05, *ITC Innovative Technology Center*, § 43.

Doch ook al zou kunnen worden aangenomen dat het vrijwaren van de kredietwaardigheid van de Belgische Staat een mogelijke dwingende reden van algemeen belang is, dan nog rijst de vraag of in de toelichting voldoende is aangetoond of aangetoond kan worden dat de voorliggende maatregel daartoe in een belangrijke of voldoende mate bijdraagt.

3.2.3. De conclusie is dan ook dat het allerm minst duidelijk is of er voor de voorgestelde regeling een aanvaardbare dwingende reden van algemeen belang voorhanden is. Opdat de voorgestelde regeling zou kunnen worden aangenomen in het licht van het recht van de Europese Unie zal de wetgever op een meer overtuigende manier moeten kunnen aantonen dat met de regeling niet louter een economisch belang wordt nagestreefd, maar dat er een dwingende reden van algemeen belang aanwezig is die de beperking van het vrije verkeer van kapitaal rechtvaardigt.

3.3. Doch ook als er voor de voorgestelde regelingen een rechtvaardigingsgrond voorhanden zou zijn, dan dient nog te kunnen worden aangetoond dat deze regelingen pertinent en evenredig zijn. Op grond van de informatie waarover de Raad van State, afdeling Wetgeving, beschikt, kan hij hierover echter geen uitspraak doen.

3. Ten aanzien van het verbod op staatssteun

Aangezien de voorgestelde regeling deel uitmaakt van het algemeen belastingstelsel en geen specifieke voordeelregeling inhoudt voor ondernemingen – dus een algemene toepassing kent –, lijkt de regeling op het eerste gezicht niet in strijd met het verbod op staatssteun.²³

Aangezien de regeling, zoals hiervoor is uiteengezet, in elk geval op gespannen voet staat met het vrije verkeer van kapitaal, wordt dit punt niet nader onderzocht.

²³ A. TIBERGHIEN, *Handboek voor Fiscaal Recht 2010-2011*, Mechelen, Kluwer, 2010, 1614.

ARTIKELSGEWIJZE BESPREKING

Eerste voorstel (49.667/1)

Artikel 2

1. Volgens de beginselen van de wetgevingstechniek dienen alle nog van kracht zijnde wijzigingen die aan een te wijzigen wetsbepaling zijn aangebracht, te worden vermeld in de inleidende zin. De inleidende zin van artikel 2 van het voorstel zal in die zin moeten worden aangepast.

2. Volgens de toelichting is het de bedoeling om de voor spaardeposito's van toepassing zijnde vrijstelling "evenzeer van toepassing te maken op obligaties, kasbons of andere soortgelijke effecten", terwijl "de obligaties waarvan de opbrengst in aanmerking komt voor de fiscale vrijstelling, [net zoals dit voor de spaardeposito's het geval is, moeten] voldoen aan de vereisten die de Koning stelt".

Toch worden in de voorgestelde tekst, na de woorden "met dien verstande dat", enkel voorwaarden gesteld voor "deze deposito's", zodat wordt verwezen naar de "spaardeposito's" vermeld in 2° en niet duidelijk wordt gemaakt dat die voorwaarden ook gelden voor de in 1° vermelde effecten. Dit kan worden vermeden door de woorden "deze deposito's" te vervangen door de woorden "deze effecten en deposito's".

Artikel 3

Het eerste voorstel is luidens zijn artikel 3 van toepassing op de inkomsten toegekend of betaalbaar gesteld vanaf 1 januari 2011. Derhalve wordt een retroactief effect beoogd. Er zal immers een effect zijn op toestanden die definitief voltrokken zijn op het ogenblik dat de regeling in werking treedt.²⁴

²⁴ Een fiscaalrechtelijke regel kan slechts als retroactief worden gekwalificeerd wanneer hij van toepassing is op feiten, handelingen en toestanden die definitief waren voltrokken op het ogenblik dat hij in werking is getreden (vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof, zie o.m.: GwH 10 mei 2006, nr. 72/2006, B.6.3; GwH 30 maart 2010, nr. 32/2010, B.12.2; GwH 18 mei 2011, nr. 81/2011, B.4.3). Wat de roerende voorheffing betreft, ontstaat de belastingschuld definitief op de datum van de toekenning of betaalbaarstelling van de inkomsten waarop de roerende voorheffing is verschuldigd (GwH 10 mei 2006, nr. 72/2006, B.6.3).

De niet-retroactiviteit van wetten is een waarborg ter voorkoming van rechtsonzekerheid. Die waarborg vereist dat de inhoud van het recht voorzienbaar en toegankelijk is, zodat de rechtzoekende in redelijke mate de gevolgen van een bepaalde handeling kan voorzien op het tijdstip dat die handeling wordt verricht. De terugwerkende kracht kan enkel worden verantwoord wanneer zij onontbeerlijk is voor de verwezenlijking van een doelstelling van algemeen belang. Gelet daarop, zal voor de terugwerkende kracht een deugdelijke verantwoording geboden moet kunnen worden.

Tweede voorstel (49.668/1)

Artikelen 2 en 3

1. Volgens de beginselen van de wetgevingstechniek dienen alle nog van kracht zijnde wijzigingen die aan een te wijzigen wetsbepaling zijn aangebracht, te worden vermeld in de inleidende zin. De wijzigingen die artikel 21 WIB 92 heeft ondergaan, zullen derhalve moeten worden vermeld in de inleidende zin van artikel 2, terwijl in de inleidende zin van artikel 3 melding zal moeten worden gemaakt van de wijzigingen aangebracht in artikel 221, 2° WIB 92.

2. Uit de toelichting blijkt dat het de bedoeling is om het voordeel van de vrijstelling enkel aan inkomsten uit Belgische staatsbons toe te kennen. Dat volgt echter niet uitdrukkelijk uit de voorgestelde tekst van artikel 21, 11° WIB 92 (artikel 2 van het voorstel) waarin in het algemeen sprake is van “Staatsbons”. Om het beoogde doel te bereiken, zal dit uitdrukkelijk in de tekst moeten worden bepaald, onverminderd hetgeen hiervoor is opgemerkt met betrekking tot de overeenstemming met het recht van de Europese Unie.

3. De zinsnede “uitgegeven na de inwerkingtreding van deze wet” in de voorgestelde tekst van artikel 21, 11° WIB 92 (artikel 2 van het voorstel) is verwarrend, omdat voor de uitwerking van die bepaling wordt verwezen naar een andere wet (de wet die uit het voorstel voortkomt) dan die waarin de bepaling wordt ingevoegd (het WIB 92).

Dit kan worden verholpen door aan artikel 4 van het voorstel een tweede lid toe te voegen waarin wordt verduidelijkt dat de nieuwe regeling slechts geldt voor inkomsten uit Belgische staatsbons die zijn uitgegeven na de inwerkingtreding van de wet.

De kamer was samengesteld uit

de Heren	M. VAN DAMME,	kamervoorzitter,
	J. BAERT,	
	W. VAN VAERENBERGH,	staatsraden,
	M. TISON,	assessoren van de
	L. DENYS,	afdeling Wetgeving,
Mevrouw	A. BECKERS,	griffier.

Het verslag werd uitgebracht door de Heer B. STEEN, auditeur.

DE GRIFFIER

DE VOORZITTER

A. BECKERS

M. VAN DAMME

ROYAUME BELGIQUE

AVIS 49.667/1
49.668/1
DU 26 MAI 2011

DE LA SECTION DE LÉGISLATION
DU CONSEIL D'ÉTAT

LE CONSEIL D'ÉTAT, section de législation, première chambre, saisi par le Président du Sénat, le 10 mai 2011, d'une demande d'avis, dans un délai de trente jours, sur:

- 1° une proposition de loi « visant à étendre le champ d'application de l'article 21, 5°, du Code des impôts sur les revenus 1992 » (*Doc.Parl. Sénat*, 2010-11, nr. 5-822/1) (49.667/1);
- 2° une proposition de loi « modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en vue d'étendre l'exonération du précompte mobilier aux bons d'État » (*Doc.Parl. Sénat*, 2010-11, nr. 5-876/1) (49.668/1),

a donné l'avis suivant:

PORTÉE DES PROPOSITIONS DE LOI

Les deux propositions de loi soumises pour avis visent à ce que la première tranche de 1.250 euros¹ des revenus afférents à certains effets publics belges soit exonérée de l'impôt des personnes physiques. Ainsi qu'il ressort des développements des deux propositions, cette mesure tend à inciter les investisseurs à effectuer leurs placements dans ces titres d'obligation, de sorte que le financement de la dette publique belge soit moins tributaire des spéculateurs étrangers et que la position de la Belgique sur les marchés financiers internationaux se trouve ainsi renforcée.

Les deux propositions s'inscrivent dans une perspective différente. La première proposition (49.667/1) remplace l'article 21, 5°, CIR 92. Cela implique que le régime d'exonération en vigueur pour les dépôts d'épargne est étendu aux effets publics. La seconde (49.668/1) insère un nouvel article 21, 11°, dans le CIR 92, instaurant ainsi une exonération distincte pour les « bons d'État », et remplace l'article 221, 2°, CIR 92 qui fait référence à certaines subdivisions de l'article 21 de ce même Code dans le cadre de l'impôt des personnes morales.

La première proposition est applicable aux revenus attribués ou mis en paiement à partir du 1^{er} janvier 2011, tandis que la seconde proposition entrera en vigueur le jour de la publication de la loi au Moniteur belge.

CONFORMITÉ AU DROIT DE L'UNION EUROPÉENNE

1. En ce qui concerne l'exonération des revenus afférents aux dépôts d'épargne

Certains revenus afférents aux dépôts d'épargne bénéficient déjà d'une exonération. L'article 21, 5°, CIR 92, actuel dispose en effet :

« Les revenus des capitaux et biens mobiliers ne comprennent pas :

(...)

¹ À indexer (voir article 178 du Code des impôts sur les revenus 1992, ci-après : CIR 92). Le montant indexé s'élève à 1.730 euros pour l'exercice d'imposition 2011 et à 1.770 euros pour l'exercice d'imposition 2012.

5° la première tranche de 1250 EUR par an des revenus afférents aux dépôts d'épargne reçus, sans stipulation conventionnelle de terme ou de préavis, par les établissements de crédit établis en Belgique et régis par la loi du 22 mars 1993 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit, étant entendu que :

– ces dépôts doivent, en outre, répondre aux critères définis par le Roi sur avis de la Banque Nationale de Belgique et de l'Autorité des services et marchés financiers, chacune dans son domaine de compétence, quant à la monnaie en laquelle ils sont libellés, quant aux conditions et modes de retraits et de prélèvements et quant à la structure, au niveau et au mode de calcul de leur rémunération;

– pour l'application de la présente disposition, ne sont pas considérés comme des délais de préavis, les délais constituant une simple mesure de sauvegarde que le dépositaire se réserve d'invoquer;

(...) ».

La première proposition de loi répète cette exonération et l'étend aux revenus afférents à certains effets publics. La seconde proposition de loi laisse entière l'exonération accordée pour les dépôts d'épargne et instaure une exonération distincte pour certains effets publics.

Dans l'arrêt *Van Eycke* prononcé en 1988, la Cour de Justice des Communautés européennes a jugé que le régime d'exonération pour les dépôts d'épargne ne violait pas la libre circulation des services des banques qui sont liés à des mouvements de capitaux, la libération de la circulation des capitaux n'ayant pas encore été réalisée à ce moment-là.²

Depuis lors, la circulation des capitaux a toutefois été libérée. Le 30 juillet 2010, la Commission européenne a introduit un recours auprès de la Cour de Justice de l'Union européenne contre ce régime au motif qu'il violerait tant la libre circulation des services que la libre circulation des capitaux³.

Vu la portée des propositions de loi, le présent avis sera essentiellement axé sur l'exonération applicable aux revenus afférents aux titres d'obligation. Les observations formulées ci-après paraissent toutefois pouvoir s'appliquer également, moyennant les adaptations nécessaires, à l'exonération des revenus afférents aux dépôts d'épargne.

² CJUE 21 septembre 1988, 267/86, *Van Eycke*, Rec. 1988.

³ *Commission européenne/Royaume de Belgique*, C-383/10, J.O. 9 octobre 2010, C 274, 13-14.

2. *En ce qui concerne l'exonération des revenus afférents aux effets publics*

1. Les deux propositions visent à avantager les contribuables qui investissent dans certains effets publics belges. La mesure proposée paraît ainsi vouloir décourager l'investissement dans d'autres titres, entre autres des effets publics émis par d'autres États membres de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen. En tout état de cause, les investisseurs sont traités différemment selon qu'ils investissent en bons d'État belges ou en bons d'États non belges émis par des pays faisant partie de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen.

2. Des mesures imposées par un État membre qui sont de nature à dissuader ses résidents de contracter des prêts ou d'effectuer des investissements dans d'autres États membres, constituent des restrictions à la libre circulation des capitaux au sens de l'article 63, paragraphe 1, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE) ⁴⁻⁵.

Il n'y a guère de doute qu'un régime tel que celui qui est proposé, qui prévoit un traitement fiscal plus avantageux pour les assujettis de droit belge détenant des titres de la dette publique émis par l'État belge – et dissuade donc les assujettis d'investir dans des titres publics émis par d'autres États membres – constitue une restriction à la libre circulation des capitaux.

Dans un arrêt du 7 avril 2011, la Cour de Justice a effectivement constaté qu'un régime de régularisation fiscale portugais impliquant que, contrairement aux assujettis détenant des titres de la dette publique émis par d'autres États membres, les assujettis détenant des titres de la dette publique émis par l'État portugais pouvaient bénéficier d'un traitement de faveur fiscal prévu dans la réglementation nationale, « constitue une restriction à la libre circulation des capitaux, prohibée, en principe » ⁶. Selon la Cour, le régime de régularisation en question, qui consistait grosso modo à ce que les assujettis ayant investi dans des titres étrangers soient soumis à un taux de 5 %, alors que les assujettis ayant investi dans des titres portugais pouvaient bénéficier d'un taux réduit de 2,5 %, prévoyait « un traitement différencié selon que les assujettis

⁴ CJUE 7 avril 2011, C-20/09, *Commission/Portugal*, § 54 ; CJUE 10 février 2011, C-436/08, *Haribo*, § 50. Voir également la jurisprudence citée dans ces deux arrêts.

⁵ L'inverse constitue également une violation de la libre circulation des capitaux ainsi qu'il ressort de CJUE 26 septembre 2000, C-478/98, *Commission/Belgique*.

⁶ CJUE 7 avril 2011, C-20/09, *Commission/Portugal*, § 57.

détenaient des titres de la dette publique émis par l'État portugais ou des titres de la dette publique émis par d'autres États membres, défavorable à la seconde catégorie d'assujettis. Partant, une telle différence de traitement est susceptible de dissuader les assujettis d'investir dans des titres de la dette publique émis par d'autres États membres ou de conserver de tels titres »⁷.

3.1. La Cour de Justice a jugé à maintes reprises que la libre circulation des capitaux ne peut être limitée par une réglementation nationale que si elle est justifiée par l'une des raisons mentionnées à l'article 65, paragraphe 1, TFUE ou par des raisons impérieuses d'intérêt général au sens de la jurisprudence de la Cour de Justice.⁸ En outre, afin d'être ainsi justifiée, la réglementation nationale doit être propre à garantir la réalisation de l'objectif qu'elle poursuit et ne pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour qu'il soit atteint, en vue de répondre au critère de proportionnalité⁹.

3.2. Dès lors, la question se pose tout d'abord de savoir si la restriction de la liberté de circulation des capitaux peut se justifier objectivement par des intérêts légitimes reconnus dans le droit de l'Union.¹⁰

3.2.1. Il ressort des développements des deux propositions qu'elles visent à rendre les investissements en titres belges plus intéressants, de manière à ce que le financement de la dette de l'État belge soit moins tributaire des spéculateurs étrangers. En somme, l'objectif des dispositions en projet est de stabiliser la dette de l'État belge et de préserver la solvabilité de la Belgique. La question se pose de savoir si cette justification peut se concilier avec les motifs admis par la Cour de Justice.

3.2.2.1. Il est permis de douter tout d'abord que les propositions de loi puissent expressément trouver une justification dans l'article 65, paragraphe 1, TFUE.

⁷ *Ibidem*, § 56.

⁸ CJUE 4 juin 2002, C-367/98, *Commission/Portugal*, § 49 ; CJUE 1^{er} juillet 2010, C-233/09, *Dijkman*, § 49 ; CJUE 7 avril 2011, C-20/09, *Commission/Portugal*, § 59.

⁹ CJUE 4 juin 2002, C-367/98, *Commission/Portugal*, § 49.

¹⁰ *Ibidem*, § 58.

L'article 65, paragraphe 1, a), TFUE, dispose que l'article 63 TFUE « ne porte pas atteinte au droit qu'ont les États membres [...] d'appliquer les dispositions pertinentes de leur législation fiscale qui établissent une distinction entre les contribuables qui ne se trouvent pas dans la même situation en ce qui concerne leur résidence ou le lieu où leurs capitaux sont investis ».

Mais selon la Cour de Justice, cette disposition

« en tant qu'elle constitue une dérogation au principe fondamental de la libre circulation des capitaux, doit faire l'objet d'une interprétation stricte. Partant, elle ne saurait être interprétée en ce sens que toute législation fiscale comportant une distinction entre les contribuables en fonction du lieu où ils résident ou de l'État dans lequel ils investissent leurs capitaux est automatiquement compatible avec le traité (voir arrêts du 11 septembre 2008, *Eckelkamp e.a.*, C-11/07, Rec. p. I-6845, point 57, ainsi que du 22 avril 2010, *Mattner*, C-510/08, non encore publié au Recueil, point 32).

[...] En effet, la dérogation prévue à ladite disposition est elle-même limitée par l'article 65, paragraphe 3, TFUE, qui prévoit que les dispositions nationales visées au paragraphe 1 de cet article « ne doivent constituer ni un moyen de discrimination arbitraire ni une restriction déguisée à la libre circulation des capitaux et des paiements telle que définie à l'article 63 ».

[...] Les différences de traitement autorisées par l'article 65, paragraphe 1, sous a), TFUE doivent être ainsi distinguées des discriminations interdites par le paragraphe 3 de ce même article. Or, il ressort de la jurisprudence que, pour qu'une réglementation fiscale nationale telle que celle en cause au principal puisse être considérée comme compatible avec les dispositions du traité relatives à la libre circulation des capitaux, il faut que la différence de traitement qu'elle prévoit (...) concerne des situations qui ne sont pas objectivement comparables ou soit justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général (voir arrêts du 6 juin 2000, *Verkooijen*, C-35/98, Rec. p. I-4071, point 43; du 7 septembre 2004, *Manninen*, C-319/02, Rec. p. I-7477, point 29; du 8 septembre 2005, *Blanckaert*, C-512/03, Rec. p. I-7685, point 42,¹¹ et du 19 novembre 2009, *Commission/Italie*, C-540/07, Rec. p. I-10983, point 49) »¹¹.

La situation d'un contribuable qui perçoit des intérêts provenant d'effets publics belges et celle d'un contribuable qui perçoit des intérêts provenant d'effets publics étrangers paraissent comparables du point de vue de l'impôt sur les revenus. Ainsi, une différence de traitement peut uniquement se justifier par une raison impérieuse d'intérêt général. La question de savoir s'il existe une justification de l'espèce sera examinée ci-après.

¹¹ CJUE 10 février 2011, C-436/08 et C-437/08, *Haribo et al.*, §§ 56-58.

Le « maintien de l'ordre public et de la sécurité publique » au sens de l'article 65, paragraphe 1, b), TFUE, paraît difficilement pouvoir être invoqué pour justifier la limitation de la libre circulation des capitaux¹². Selon la Cour de Justice – dans l'arrêt *Scientologie* du 14 mars 2000 –

« si, pour l'essentiel, les États membres restent libres de déterminer, conformément à leurs besoins nationaux, les exigences de l'ordre public et de la sécurité publique, il n'en reste pas moins que, dans le contexte communautaire, et notamment en tant que dérogation au principe fondamental de la libre circulation des capitaux, ces motifs doivent être entendus strictement, de sorte que leur portée ne saurait être déterminée unilatéralement par chacun des États membres sans contrôle des institutions de la Communauté (voir, en ce sens, arrêt du 28 octobre 1975, Rutili, 36/75, Rec. p. 1219, points 26 et 27). Ainsi, l'ordre public et la sécurité publique ne peuvent être invoqués qu'en cas de menace réelle et suffisamment grave, affectant un intérêt fondamental de la société (voir, en ce sens, arrêts Rutili, précité, point 28, et du 19 janvier 1999, Calfa, C-348/96, Rec. p. I-11, point 21). Ces motifs ne sauraient, en outre, être détournés de leur fonction propre pour servir, en fait, à des fins purement économiques (voir, en ce sens, l'arrêt Rutili, précité, point 30). De plus, toute personne frappée par une mesure restrictive fondée sur une telle dérogation doit pouvoir jouir d'une voie de recours (voir, en ce sens, arrêt du 15 octobre 1987, Heylens e.a., 222/86, Rec. p. 4097, points 14 et 15).

(...) En second lieu, il convient de relever que des mesures restrictives de la libre circulation des capitaux ne peuvent être justifiées par des motifs liés à l'ordre public et à la sécurité publique que si elles sont nécessaires pour la protection des intérêts qu'elles visent à garantir et seulement dans la mesure où ces objectifs ne peuvent être atteints par des mesures moins restrictives (voir, en ce sens, arrêt Sanz de Lera e.a., précité, point 23) »¹³.

Il est peu probable que la sauvegarde de la solvabilité de la Belgique puisse être regardée comme un intérêt fondamental de l'espèce, cet objectif devant plutôt être qualifié de purement économique.

3.2.2.2. En ce qui concerne les justifications qui ne sont pas expressément citées à l'article 65, paragraphe 1, TFUE, la Cour de Justice a déjà admis divers autres motifs d'intérêt général à ce titre,¹⁴ entre autres la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales. Dans l'arrêt du 7 avril 2011¹⁵ précité, qui concernait des titres de la dette publique, cette justification a été

¹² En l'occurrence, la sécurité publique est sans pertinence. Jusqu'à présent, la Cour de Justice a uniquement admis la sécurité de l'approvisionnement en énergie au titre d'une telle justification dans le cadre de la libre circulation des capitaux. Voir : CJUE 4 juin 2002, C-503/99, *Commission/Belgique*, §§ 46-55 ; CJUE 4 juin 2002, C-483/99, *Commission/France*, §§ 47-54.

¹³ CJUE 14 mars 2000, C 54/99, *Scientologie*, §§ 17-18.

¹⁴ Pour un aperçu des justifications appréciées par la Cour de Justice, voir K. LENAERTS et P. VAN NUFFEL, *European Union Law*, Londres, Sweet & Maxwell, 2011, 289-291.

¹⁵ Dans la même ligne : CJUE 5 novembre 2002, C-466/98, *Commission/Royaume-Uni*, §§ 56-57.

invoquée en vain ¹⁶. Au demeurant, cette justification ne paraît pas non plus pouvoir se rapporter aux propositions à l'examen. Les autres justifications appréciées par la Cour ne paraissent pas davantage pouvoir justifier les propositions à l'examen.

En effet, conformément à une jurisprudence constante de la Cour de Justice, un objectif de nature purement économique ne saurait justifier une restriction à une liberté fondamentale garantie par le TFUE ¹⁷ et donc justifier valablement une limitation de la libre circulation des capitaux. Dans un arrêt du 4 juin 2002, la Cour de Justice a rappelé plus précisément qu'en dehors des raisons énumérées à l'article 65 du TFUE, qui ont notamment trait au droit fiscal, une justification tirée d'un « intérêt financier général de l'État membre » ne saurait être admise en tant que justification ¹⁸.

Dans le cadre d'autres libertés ¹⁹, la Cour de Justice a effectivement retenu comme possible raison impérieuse d'intérêt général le « risque d'atteinte grave à l'équilibre financier du système de sécurité sociale » – une justification qui s'apparente quelque peu à la justification invoquée dans les propositions à l'examen, étant entendu qu'il s'agissait chaque fois de la question de savoir si des actes accomplis à l'étranger pouvaient être pris en charge par la sécurité sociale. Il ressort toutefois de cette jurisprudence que l'équilibre financier du système de sécurité sociale ne peut être admis à titre de justification dans l'hypothèse où le régime en question « n'aurait pas d'incidence significative sur le financement du système de sécurité sociale » ²⁰, s'il n'est pas démontré que ce régime revêt un « caractère nécessaire » ²¹ ou qu'il y a un risque de perturber cet équilibre ²².

Néanmoins, à supposer même que la sauvegarde de la solvabilité de l'État belge puisse constituer une raison impérieuse d'intérêt général, la question demeure de savoir si les

¹⁶ Voir également, par exemple : CJUE 4 mars 2004, C-334/02, *Commission/France*, § 27.

¹⁷ CJUE 7 avril 2011, C-20/09, *Commission européenne/Portugal*, § 65.

¹⁸ CJUE 4 juin 2002, C-367/98, *Commission/Portugal*, § 52.

¹⁹ En ce qui concerne la libre circulation des marchandises : CJUE 28 avril 1998, C-120/95, *Decker*, § 39 ; CJUE 11 décembre 2003, C-322/01, *Deutscher Apothekerverband e.a.*, § 122. En ce qui concerne la libre circulation des personnes : CJUE 11 janvier 2007, C-208/05, *ITC Innovative Technology Center*, §§ 42-43. En ce qui concerne la libre circulation des services : CJUE 28 avril 1998, C-158/96, *Kohll*, § 41.

²⁰ CJUE 28 avril 1998, C-158/96, *Kohll*, § 42.

²¹ CJUE 11 décembre 2003, C-322/01, *Deutscher Apothekerverband e.a.*, § 123.

²² CJUE 11 janvier 2007, C-208/05, *ITC Innovative Technology Center*, § 43.

développements démontrent ou peuvent démontrer que la mesure à l'examen contribue de manière importante ou suffisante à la réalisation de cet objectif.

3.2.3. Il convient dès lors d'en conclure qu'il est à tout le moins malaisé de déterminer si une raison impérieuse d'intérêt général admissible peut être invoquée pour les mesures proposées. Pour que celles-ci puissent être admises au regard du droit de l'Union européenne, le législateur devra pouvoir démontrer d'une manière plus convaincante que ce régime ne poursuit pas un intérêt purement économique, mais qu'une raison impérieuse d'intérêt général justifie la limitation de la libre circulation des capitaux.

3.3. Toutefois, à supposer qu'il existe une justification pour les règles proposées, encore faut-il pouvoir démontrer qu'elles sont pertinentes et proportionnées. Sur la base des informations dont il dispose, le Conseil d'État, section de législation, ne peut toutefois pas se prononcer à cet égard.

3. Quant à l'interdiction des aides accordées par l'État

Dès lors que les mesures proposées font partie du régime fiscal général et n'impliquent pas de régime de faveur spécifique pour les entreprises – et sont donc d'application générale – elles ne paraissent pas *a priori* violer l'interdiction des aides accordées par l'État²³.

Ces mesures étant en tout état de cause incompatibles avec la libre circulation des capitaux, comme expliqué ci-avant, l'examen de ce point ne sera pas approfondi.

²³ A. TIBERGHEN, *Handboek voor Fiscaal Recht 2010-2011*, Malines, Kluwer, 2010, 1614.

EXAMEN DES ARTICLES

Première proposition (49.667/1)

Article 2

1. Conformément aux principes de légistique, on mentionnera dans la phrase liminaire toutes les modifications encore en vigueur apportées à une disposition légale devant être modifiée. On adaptera la phrase liminaire de l'article 2 de la proposition en ce sens.

2. Selon les développements, il s'agit d'étendre l'exonération applicable aux dépôts d'épargne « aux revenus d'obligations, bons de caisse ou autres titres analogues », alors qu'« à l'instar des dépôts d'épargne, les obligations dont les revenus donnent droit à l'exonération fiscale doivent, elles aussi, répondre aux critères définis par le Roi ».

Or, à la suite des mots « étant entendu que », le texte proposé impose uniquement des conditions pour « ces dépôts », si bien qu'il vise les « dépôts d'épargne » mentionnés au 2° et ne précise pas que ces conditions sont également applicables aux titres mentionnés au 1°. On peut y remédier en remplaçant les mots « ces dépôts » par les mots « ces titres et dépôts ».

Article 3

Selon son article 3, la première proposition est applicable aux revenus attribués ou mis en paiement à partir du 1^{er} janvier 2011. Elle est donc appelée à avoir un effet rétroactif. En réalité, elle produira ses effets sur des situations devenues définitives au moment où les mesures entreront en vigueur²⁴.

²⁴ Une règle de droit fiscal ne peut être qualifiée de rétroactive que si elle s'applique à des faits, actes et situations qui étaient définitifs au moment où elle est entrée en vigueur (jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle, voir entre autres : C.C. 10 mai 2006, n° 72/2006, B.6.3 ; C.C. 30 mars 2010, n° 32/2010, B.12.2 ; C.C. 18 mai 2011, n° 81/2011, B.4.3). En ce qui concerne le précompte mobilier, la dette d'impôt naît définitivement à la date de l'attribution ou de la mise en paiement des revenus sur lesquels le précompte mobilier est dû (C.C. 10 mai 2006, n° 72/2006, B.6.3).

La non-rétroactivité des lois est une garantie ayant pour but de prévenir l'insécurité juridique. Cette garantie exige que le contenu du droit soit prévisible et accessible, de sorte que le justiciable puisse prévoir, à un degré raisonnable, les conséquences d'un acte déterminé au moment où cet acte est accompli. La rétroactivité peut uniquement être justifiée lorsqu'elle est indispensable à la réalisation d'un objectif d'intérêt général. En conséquence, la rétroactivité devra pouvoir être adéquatement justifiée.

Seconde proposition (49.668/1)

Articles 2 et 3

1. Conformément aux principes de légistique, on mentionnera dans la phrase liminaire toutes les modifications encore en vigueur apportées à une disposition légale devant être modifiée. Les modifications subies par l'article 21 CIR 92 devront dès lors être mentionnées dans la phrase liminaire de l'article 2, alors que, dans la phrase liminaire de l'article 3, on mentionnera les modifications apportées à l'article 221, 2°, CIR 92.

2. Il ressort des développements qu'il s'agit d'accorder le bénéfice de l'exonération aux seuls revenus afférents aux bons d'État belges. Toutefois, cela n'apparaît pas expressément dans le texte proposé de l'article 21, 11°, CIR 92 (article 2 de la proposition) qui fait référence d'une manière générale aux « bons d'État ». Afin d'atteindre l'objectif visé, il faudra en faire expressément mention dans le texte, sans préjudice des observations formulées ci-dessus concernant la conformité au droit de l'Union européenne.

3. Le segment de phrase « émis après l'entrée en vigueur de la présente loi » dans le texte proposé de l'article 21, 11°, CIR 92 (article 2 de la proposition) prête à confusion dès lors que, pour la mise en œuvre de cette disposition, il est fait référence à une autre loi (la loi issue de la proposition) que celle dans laquelle la disposition est insérée (le CIR 92).

Cette ambiguïté peut être levée en complétant l'article 4 de la proposition par un alinéa 2 précisant que la nouvelle mesure s'applique uniquement aux revenus afférents aux bons d'État belges émis après l'entrée en vigueur de la loi.

La chambre était composée de

Messieurs	M. VAN DAMME,	président de chambre,
	J. BAERT,	
	W. VAN VAERENBERGH,	conseillers d'État,
	M. TISON,	
	L. DENYS,	assesseurs de la section de législation,
Madame	A. BECKERS,	greffier.

Le rapport a été présenté par Monsieur B. STEEN, auditeur.

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

LE GREFFIER

LE PRÉSIDENT

A. BECKERS

M. VAN DAMME