

KONINKRIJK BELGIË

ADVIES 51.189/1
VAN 10 MEI 2012

VAN DE AFDELING WETGEVING
VAN DE RAAD VAN STATE

DE RAAD VAN STATE, afdeling Wetgeving, eerste kamer, op 2 april 2012 door de Minister van Financiën verzocht hem, binnen een termijn van dertig dagen, verlengd tot 22 mei 2012, van advies te dienen over een voorontwerp van wet 'houdende fiscale en financiële bepalingen', heeft het volgende advies gegeven:

1. Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond¹, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

Daarnaast bevat dit advies ook een aantal opmerkingen over andere punten. Daaruit mag echter niet worden afgeleid dat de afdeling Wetgeving binnen de haar toegemeten termijn een exhaustief onderzoek van het ontwerp heeft kunnen verrichten.

*

STREKKING VAN HET VOORONTWERP VAN WET

2. Het om advies voorgelegde voorontwerp bevat diverse fiscale en financiële maatregelen, waarvan de meeste vanaf 2013 in werking dienen te treden. In een infobericht van de Regering worden ze als volgt samengevat:

“Het gaat om een derde luik van begrotingsmaatregelen die de regering in het regeerakkoord is overeengekomen. In het ontwerp staan volgende bepalingen:

1. In het kader van de vereenvoudiging van de personenbelasting zullen de aftrekbare uitgaven, met uitzondering van onderhoudsgeld, in belastingverminderingen worden omgezet. Dit bereidt de personenbelasting al voor op de uitvoering van de financieringswet en maakt het de gewesten mogelijk om later hun fiscale autonomie uit te oefenen zonder op het terrein te komen van de federale wetgever.
2. De overdracht van de aftrek voor risicokapitaal (notionele interestaftrek) wordt beperkt. Enerzijds wordt de overdracht van het bestaande saldo op 31 december 2011 (de stock) beperkt tot 60%, de resterende 40% wordt overgedragen naar latere jaren. Anderzijds wordt vanaf aanslagjaar 2013 voor de nieuwe aftrek voor risicokapitaal de overdracht naar toekomstige aanslagjaren afgeschaft.

Er worden ook een aantal maatregelen genomen die uitvoering geven aan eerdere rechtspraak of procedures met de Europese Commissie. Hier gaat het om:

1. De verdeling van de belastingvermindering voor uitgaven voor beveiliging tegen inbraak en brand tussen echtgenoten wordt voortaan berekend in functie van het belastbaar inkomen van elke echtgenoot.
2. De fiscale behandeling van meerwaarden bij de inkoop van aandelen van collectieve beleggingsinstellingen wordt opgeheven. Hierbij moet de vrijstelling die aan EU-landen wordt verleend, ook aan landen die behoren tot de Europese Economische Ruimte worden verleend. Tevens is het percentage aan schuldvorderingen waarin

¹ Aangezien het om een voorontwerp van wet gaat wordt onder “rechtsgrond” de conformiteit met hogere rechtsnormen verstaan.

beleggingsinstellingen moeten investeren, aangepast aan de normen van de spaarrichtlijn en op 25% gebracht.

3. Als gevolg van een arrest van het Grondwettelijk Hof wordt bij de overdracht van een investeringsgoed ook de bijhorende investeringsaftrek overdraagbaar naar de nieuwe eigenaar. De nieuwe eigenaar moet voldoen aan de voorwaarden voor de toekenning van die investeringsaftrek.

Ten slotte worden nog een aantal andere zaken geregeld:

1. Om een einde te maken aan talloze juridische discussies over de belasting van de vergoedingen om gsm-masten te plaatsen, wordt nu bepaald dat deze vergoedingen eenduidig belastbaar zijn als divers inkomen volgens een tarief van 15%.
2. Een aantal tekortkomingen inzake de belasting niet-inwoners worden rechtgezet.
3. Er wordt nu ook duidelijk gesteld dat in overeenstemming met de Europese regels de gemeentelijke opcentiemen niet van toepassing zijn op de personenbelasting die slaat op dividenden en interesten.”

VORMVEREISTEN

3. Uit artikel 19/1, § 1, van de wet van 5 mei 1997 ‘betreffende de coördinatie van het federale beleid inzake duurzame ontwikkeling’ vloeit voort dat in beginsel elk voorontwerp van wet, elk ontwerp van koninklijk besluit en elk voorstel van beslissing dat ter goedkeuring aan de Ministerraad moet worden voorgelegd, aanleiding moet geven tot een voorafgaand onderzoek met betrekking tot de noodzaak om een effectbeoordeling inzake duurzame ontwikkeling uit te voeren.

Uit het dossier kan niet worden afgeleid dat aan dit vormvereiste reeds is voldaan, zodat dergelijk onderzoek wellicht nog dient te gebeuren. Indien uit dit voorafgaand onderzoek zou blijken dat een effectbeoordeling in de zin van artikel 19/2 van dezelfde wet noodzakelijk is, en als gevolg van die effectbeoordeling wijzigingen zouden worden aangebracht in de om advies voorgelegde tekst van het ontwerp, dan zullen deze wijzigingen eveneens om advies aan de Raad moeten worden voorgelegd.

ALGEMENE OPMERKINGEN

ONDERZOEK BEPERKT TOT NIET-HERNOMEN BEPALINGEN

4. Aangezien een aantal fiscale aftrekken worden omgezet in belastingverminderingen, grotendeels met behoud van de geldende voorwaarden, heft het

ontwerp bepalingen van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) op en voert die op een andere plaats opnieuw in het wetboek in.

Wanneer de wetgever in een nieuwe wet een bestaande bepaling overneemt en zich op die wijze de inhoud ervan toe-eigent, gaat het om een nieuwe wilsuiking van de wetgever en kan tegen de overgenomen bepaling een beroep bij het Grondwettelijk Hof worden ingesteld binnen zes maanden na de bekendmaking ervan.²

Wat die bepalingen betreft, moet de Raad van State, afdeling Wetgeving, zich wegens tijdsgebrek beperken tot een algemene verwijzing naar de opmerkingen die in voorkomend geval zijn gemaakt bij het tot stand komen van die bepalingen.

TERUGWERKENDE KRACHT EN RECHTSZEKERHEID

5. Sommige bepalingen van het ontwerp werken terug of hechten aan reeds gestelde handelingen andere gevolgen dan die welke op grond van de thans van kracht zijnde wettelijke bepalingen te verwachten zijn.

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. Indien bovendien blijkt dat de terugwerkende kracht tot doel heeft de afloop van een gerechtelijke procedure in een welbepaalde zin te beïnvloeden of de rechtscolleges te verhinderen zich uit te spreken over een welbepaalde rechtsvraag, vergt de aard van het in het geding zijnde beginsel dat uitzonderlijke omstandigheden of dwingende motieven van algemeen belang een verantwoording bieden voor het optreden van de wetgever, dat ten nadele van een categorie van burgers afbreuk doet aan de jurisdictionele waarborgen die aan allen worden geboden.³

De *rechtszekerheid* is een grondbeginsel van een democratische samenleving.⁴ Dat beginsel houdt in dat de inhoud van het recht, onder meer door de wijze waarop het geformuleerd

² GwH 30 juni 2004, nr. 116/2004, B.7.

³ Zie o.m.: GwH 13 januari 2011, nr. 3/2011, B.7.

⁴ RvS 24 november 1992, nr. 41.140, LEJEUNE.

is, toegankelijk en voldoende duidelijk is, zodat de rechtzoekende in redelijke mate de gevolgen van een bepaalde handeling kan voorzien, op het ogenblik dat die handeling wordt gesteld.⁵

Hierna worden enkele voorbeelden ter illustratie gegeven.

Als voorbeeld van een bepaling die afbreuk doet aan de rechtszekerheid, kan worden verwezen naar artikel 50 van het ontwerp.

Volgens het vierde lid van artikel 50 is artikel 34, 2°, van het ontwerp, dat de belastingvermindering voor uitgaven ter beveiliging van woningen tegen inbraak of brand verlaagt van 50% tot 30%,⁶ van toepassing “op de uitgaven die werkelijk worden betaald vanaf 1 januari 2012”.

De fiscale gunstregeling voor uitgaven ter beveiliging van privéwoningen tegen inbraak of brand is bedoeld om de beveiliging van woningen te stimuleren.⁷ Door echter met retroactief effect tot 1 januari 2012 het geboden voordeel aanzienlijk te verminderen, wordt afbreuk gedaan aan de gewekte verwachtingen. Wie in 2012 dergelijke uitgaven heeft betaald, kon binnen de voorwaarden die de wetgever stelt immers rekenen op een belastingvoordeel van 50%, maar zal ten gevolge van de nieuwe wet genoeg moeten nemen met 30%.

Het staat aan de wetgever om het algemeen (budgettair) belang en de belangen van de betrokkenen tegen elkaar af te wegen. Indien verkregen rechten of rechtmatige verwachtingen worden aangetast, mag die aantasting niet onevenredig zijn met het doel dat met de ontworpen regeling wordt nagestreefd.⁸

Als voorbeeld van een bepaling met retroactieve uitwerking, kan worden verwezen naar artikel 78 van het ontwerp.

Dat artikel strekt ertoe het verschuldigd zijn van bedrijfsvoorheffing in te voeren voor “degenen die als schuldenaar, bewaarder, mandataris of tussenpersoon in artikel 228, § 3, vermelde inkomsten betalen of toekennen”. Zij krijgen het recht om de desbetreffende voorheffing in te houden op de belastbare inkomsten (zie artikel 79 van het ontwerp). Luidens artikel 81, eerste lid, van het ontwerp zijn die wijzigingen van toepassing vanaf 1 januari 2012.

⁵ Zie o.m.: GwH 5 juli 1990, nr. 25/90, 8.B.7.2; GwH 8 maart 2006, nr. 39/2006, B.5.1; GwH 18 februari 2009, nr. 26/2009, B.13.

⁶ Het maximum van 500 euro per woning blijft echter ongewijzigd (zie artikel 145³¹, vierde lid WIB 92).

⁷ *Parl.St.* Kamer, nr. 51-2773/001, 24.

⁸ Zie bijv.: GwH 5 juli 1990, nr. 25/90; GwH 8 maart 2006, nr. 39/2006; GwH 18 februari 2009, nr. 26/2009.

HERVORMING BELASTING VAN NIET-INWONERS

6. Hoofdstuk 2, afdeling 3, van het ontwerp bevat nieuwe essentiële bepalingen inzake de belasting van niet-inwoners.

7.1. Het ontwerp strekt ertoe om, zoals dat het geval is voor de inkomstenbelasting van inwoners⁹, niet-inwoners te belasten op alle bestanddelen van het inkomen die thans nog niet in de heffing zijn betrokken, voor zover die in België zijn verkregen en België zich in de betrokken overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting de heffingsbevoegdheid heeft voorbehouden (zie in het bijzonder het ontworpen artikel 228, § 3, van het WIB 92; artikel 69 van het ontwerp).¹⁰ Met de nieuwe regeling wordt niet alleen beoogd om voortaan deze bestanddelen van het inkomen te belasten, maar tevens om internationale dubbele heffing en dubbele vrijstelling of niet-heffing¹¹ te vermijden. De bedoelde bestanddelen van het inkomen worden in de memorie van toelichting opgesomd. Het is luidens de memorie de bedoeling om ze elk jaar te vermelden in het bericht aan de schuldenaars van de inkomsten.

7.2. Op de vraag of dat wel te rijmen valt met het legaliteitsbeginsel inzake belastingen – artikel 170, § 1, van de Grondwet vereist een formele wet voor het invoeren van een belasting en voor het vaststellen van de essentiële elementen ervan –¹², antwoordde de gemachtigde als volgt:

“En vertu de l’article 170 de la Constitution, aucun impôt au profit de l’État ne peut être établi que par une loi. En l’occurrence, l’objet de l’article 69 du projet de loi, qui introduit un § 3 à l’article 228 CIR 92, est justement de soumettre à l’impôt des non-résidents (INR) un revenu imposable en Belgique, dans le chef d’un non-résident, conformément à une convention préventive de la double imposition (CPDI) conclue par la Belgique. Ceci couvre tout revenu :

- imposable en vertu d’une CPDI qui est en vigueur, qui a pris effet conformément aux dispositions qu’elle prévoit et qui est obligatoire à l’égard des personnes auxquelles elle s’applique après sa publication au Moniteur en même temps que sa loi d’assentiment ; et

⁹ Het gaat hier om de personen onderworpen aan de personenbelasting, vennootschapsbelasting of rechtspersonenbelasting.

¹⁰ In de memorie van toelichting bij het ontwerp wordt gesuggereerd dat belastingverdragen een belastingbevoegdheid zouden toekennen aan België. Met de thans van kracht zijnde verdragen wordt evenwel alleen een wederkerige verdeling van de uitoefening van (internrechtelijke) bevoegdheden beoogd, zodat een dubbelbelastingverdrag thans in de praktijk alleen de uitoefening van de belastingbevoegdheid beperkt.

¹¹ Dit blijkt met name uit de toelichting bij artikel 69 van het ontwerp (wijziging van artikel 228, § 2, 7° WIB 92). Het lijkt aannemelijk dat deze doelstelling aan de gehele regeling ten grondslag ligt. België heeft ter zake een voorbehoud met deze strekking laten noteren in het commentaar op artikel 21, randnummer 16, van het OESO-model.

¹² Zie bijv. GwH 13 maart 2008, nr. 54/2008, B.11.

- qui serait un revenu imposable s'il était perçu par une personne soumise, suivant le cas, à l'impôt des personnes physiques (IPP), à l'impôt des sociétés (ISoc) ou à l'impôt des personnes morales (IPM) ; cette limitation résulte des termes « et qui sont imposables » in fine du texte du §3.

L'article 228, § 3 n'est donc pas une clause dite « attrape tout » qui permet d'imposer tout revenu quelconque qui aurait sa source en Belgique et serait imposable en Belgique en vertu d'une CPDI. Cela étant, la combinaison des dispositions du droit interne belge et de la CPDI conclue entre la Belgique et l'Etat de résidence d'un contribuable permet de déterminer de manière précise et claire quels sont les revenus imposables dans le chef dudit contribuable conformément à l'article 228, § 3. Les revenus de l'espèce sont actuellement relativement limités. Ils ont été listés dans l'exposé des motifs. Cette liste sera adaptée annuellement en fonction des changements qui seront apportées dans le futur aux CPDI conclues par la Belgique (Protocole modifiant une CPDI ou conclusion de nouvelles CPDI). Dans un souci de simplification, il a, toutefois, paru utile de mentionner les dispositions d'une CPDI susceptible de donner lieu à l'application de l'article 228, § 3. Ceci évite aux résidents de Belgique qui payent des revenus à des non-résidents de devoir examiner les CPDI conclues par la Belgique pour vérifier s'ils ont l'obligation de retenir un précompte et, si oui, à quel taux.

Aucun parallèle n'existe entre la nouvelle catégorie de revenus imposables à l'INR et une disposition qui ferait référence au droit interne de l'autre Etat contractant. Dans le premier cas, l'impôt est établi par la loi sur des revenus déterminés conformément à une CPDI intégrée dans le droit belge suite à l'assentiment parlementaire et aux dispositions relatives à l'IPP, l'ISoc ou l'IPM, donc conformément au droit belge. Dans le second cas, l'impôt serait établi par la loi sur des revenus déterminés conformément à une législation étrangère qui échapperait totalement au pouvoir du législateur belge.

Si ceci ne résultait pas suffisamment clairement de l'exposé des motifs, les commentaires ci-dessus pourraient être ajoutés.

Si le Conseil d'Etat le jugeait opportun ceci pourrait, également, être clarifié comme suit dans le texte même de l'article 228, §3 :

« L'impôt est également perçu sur les revenus, non visés au § 1^{er}, pour lesquels la Belgique dispose d'un droit d'imposition conformément à une convention préventive de la double imposition et qui, s'ils étaient les revenus d'un contribuable assujetti, suivant le cas, à l'impôt des personnes physiques, à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des personnes morales seraient soumis à l'impôt sans en être exonérés. » »

Anders dan uit de tekst van het ontwerp zou kunnen worden afgeleid, blijkt het niet de bedoeling te zijn verder te gaan dan de thans in hoofde van inwoners belastbaar gestelde bestanddelen van inkomen.¹³ De rechtszekerheid vergt dat dit, zoals de gemachtigde voorstelt, ook tot uitdrukking wordt gebracht in de tekst van de wet, ter verduidelijking van de zinsnedes

¹³ Cf. ook de toelichting bij artikel 69, 8°, van het ontwerp: "De belasting van niet-inwoners wordt evenwel enkel geheven van dergelijke inkomsten die belastbaar zijn."

“die aan de belasting zijn onderworpen” (huidig artikel 228, § 1 WIB 92) en “die belastbaar zijn” (ontworpen artikel 228, § 2, 7°, en § 3 WIB 92).

7.3. Door het toepassingsgebied van de uitbreiding van belastbare bestanddelen te beperken tot inwoners van staten waarmee een belastingverdrag is gesloten, wordt in vergelijking met inwoners van derde landen¹⁴ een ongelijke behandeling ingevoerd. Inwoners van derde landen blijven immers ter zake van deze bestanddelen onbelast.

Een gevolg van het verschil in behandeling is dat inwoners van verdragslanden aangemoedigd worden, gebruik makend van het recht om de minst belaste weg te kiezen en voor zover er geen sprake is van fiscaal misbruik, hun zaken zodanig te organiseren dat ze hun volgens het ontwerp belastbaar gestelde Belgische inkomsten onbelast via derde landen verkrijgen waarmee bovendien veelal geen verdrag blijkt te zijn overeengekomen dat in uitwisseling van inlichtingen voorziet.

Ter verantwoording van het verschil wordt verwezen, enerzijds, naar het juridische kader van de belastingovereenkomsten waardoor dubbele belasting wordt vermeden en, anderzijds, – voor de vrijstelling van inwoners uit derde landen – naar de economisch ongewenste mogelijkheid dubbele belasting in het leven te roepen ten laste van de economische relaties met inwoners van niet-verdragslanden.

Hoewel ook het Hof van Justitie van de Europese Unie in zijn jurisprudentie over het vrije kapitaalverkeer in de relatie tot derde landen onderkent dat het bestaan van een overeenkomst tot uitwisseling van inlichtingen een verantwoording kan zijn voor een andere behandeling of een beperking van het vrije kapitaalverkeer met derde landen,¹⁵ valt niettemin moeilijk in te zien, beoordeeld naar het doel van de belastingheffing voor niet-inwoners ter zake van in België verkregen inkomsten, dat het verschil in situatie van de belastingplichtige inwoners van verdragslanden en deze van inwoners van derde landen rechtvaardigt dat de eerste categorie belast wordt en de tweede categorie niet. In de memorie lijkt te worden aangenomen dat het louter bestaan van een belastingverdrag een pertinent onderscheidingscriterium is dat wijst op een zodanig sterke band tussen de inkomsten en het grondgebied en de economie van België dat belastingheffing verantwoord is, terwijl dat voor inwoners van derde landen niet zo zou zijn ongeacht de feitelijke situatie en de aard van de inkomsten, de duurzaamheid en de omvang ervan. Ook in de bepaling van de overige belastbare bestanddelen van het inkomen in hoofde van niet-inwoners wordt het onderscheid niet relevant geacht (*cf.* de relevante bepalingen in artikel 228 van het WIB 92 zoals dit thans bestaat en volgens het ontwerp ook blijft bestaan).

¹⁴ Met “derde landen” zijn in dit advies landen bedoeld waarmee geen dubbelbelastingverdrag is gesloten.

¹⁵ Zij bijv.: HvJ 27 oktober 2007, C-464/05, *Geurts en Vogten v. België*; HvJ 18 december 2007, C-101/05, *Skatteverket v. A.*; HvJ 30 juni 2011, C-262/09, *Meilicke e.a. v. Duitsland*.

Mede in het licht van de hierna volgende opmerkingen kan betwijfeld worden of de voorgestelde regelingen doelmatig zijn en de verschillen in behandeling in een redelijke verhouding staan tot de doelstellingen ervan. Bovendien steunt het ontwerp, blijkens de memorie van toelichting en het commentaar verstrekt door de gemachtigde, op aannames waarvan de correctheid niet blijkt, namelijk dat het belastbaar stellen van inkomsten verkregen in België automatisch tot dubbele belasting leidt. Derde landen kennen echter andere belastingstelsels, andere regels van onderwerping en veelal, als woonstaten, eenzijdige regels ter voorkoming van dubbele belastingen.¹⁶

Het gelijkheidsbeginsel zou ermede gediend zijn indien gelijke situaties van in België belastingplichtige niet-inwoners in beginsel gelijk belast zouden worden, abstractie makend van het van toepassing zijn van een belastingverdrag dat vervolgens in een regeling tot vermijden van dubbele heffing of vrijstelling kan voorzien. Het gestelde doel om dubbele heffing te vermijden kan in België eenzijdig gerealiseerd worden door de vrijstelling afhankelijk te stellen van onderworpenheid in de woonstaat, waardoor grotendeels tegemoet gekomen wordt aan het voorkomen van ongelijke behandeling in vergelijking met het verdragsrechtelijk vermijden van dubbele belasting door verdeling van heffingsbevoegdheid.

Deze methode is niet ongewoon en kent een spiegelbeeld in de personenbelasting, nl. artikel 156 van het WIB 92, dat een belastingvermindering voor buitenlandse bestanddelen van het inkomen afhankelijk stelt van de voorwaarde van onderworpenheid aan belasting in het buitenland. Door de genoemde eenzijdige regeling wordt eveneens tegemoet gekomen aan het doel dubbele vrijstelling te vermijden. Bovendien zou een onderworpenheidseis het gelijkheidsbeginsel in die zin dienen dat het stelsel niet-inwoners, anders dan de ontworpen regeling meebrengt, niet aanmoedigt belastingheffing via derde landen – bijvoorbeeld door middel van fiscale *offshore*-vestiging – te vermijden. Ter voorkoming van een ondoelmatige en onevenredige uitbreiding van de belastingheffing tot gevallen waar de heffingsformaliteiten onevenredig zouden zijn, kan bij wijze van een *de-minimis*-regeling voor zowel natuurlijke personen als rechtspersonen in de vrijstelling van een belastbaar minimum voorzien worden.

Het mogelijk bezwaar dat de onderworpenheid in de woonstaat slechts geverifieerd kan worden in een verdragssituatie door de uitwisseling van inlichtingen die voor een eenzijdige regeling ontbreekt, is niet zwaarwegend vermits, zoals ook door het Hof van Justitie wordt voorgehouden voor verkeer binnen de Europese Unie, het alsdan normaal voorkomt dat de belastingplichtige die vrijstelling claimt, de bewijslast draagt van de onderworpenheid in de woonstaat. Bovendien zijn er reeds met talloze derde landen overeenkomsten gesloten of onderhandeld, niet ter voorkoming van dubbele belasting (mede doordat vele van deze landen een van het gemene recht afwijkende belastingregeling kennen)

¹⁶ Dit klemmt des te meer wanneer het derde land een fiscaal *offshore*-statuut heeft.

maar ter uitwisseling van fiscaal relevante inlichtingen die verificatie mogelijk maken. Daardoor klemmt dit in het licht van het gelijkheidsbeginsel des te meer.

Blijkens de toelichting van de gemachtigde gaat het voorstel uit van de aanname dat een inkomen van een niet-inwoner uit een derde land bij gebreke van dubbelbelastingverdrag in dat ander land belast wordt. Dat kan het geval zijn, maar is ongetwijfeld niet steeds zo.

Om situaties in het licht van het gelijkheidsbeginsel correct te vergelijken, is het dus van belang de wel of niet door het interne recht gecreëerde of in een belastingverdrag voorbehouden belastingbevoegdheid te vergelijken, alsook het wel of niet relevant zijn van de belasting in de andere staat, en te beoordelen of situaties vergelijkbaar zijn in het licht van het doel van de voorliggende regeling die belasting wil invoeren op thans onbelaste bestanddelen maar daarbij tevens dubbele heffing of dubbele vrijstelling wil voorkomen. Indien de heffingsbevoegdheid van een andere verdragstaat of de effectieve heffing als voorwaarde geldt voor de Belgische vrijstelling of niet-heffing (en alleen een conventionele afspraak ter zake relevant is), lijkt een gelijke behandeling te vereisen dat een heffing (minstens een onderworpenheid) in een niet-verdragsland als voorwaarde geldt voor een vrijstelling van Belgische belasting in overigens, beoordeeld naar het doel van de belastingmaatregel, vergelijkbare situaties. Vermits in de ontworpen regeling België een inwoner van een niet-verdragsland in de regel vrijstelt (of niet onderwerpt) ongeacht de heffing in de woonstaat, hoort een inwoner van een verdragstaat in een vergelijkbare situatie dezelfde vrijstelling (of niet-onderworpenheid) te genieten wanneer, getoetst aan het doel van de Belgische belastingmaatregel, zijn situatie *in concreto* niet verschilt van die van niet-inwoners.

7.4. Om de categorieën bestanddelen van het belastbare inkomen te omschrijven wordt verwezen naar de definitie in de belastingovereenkomsten, die echter opgesteld zijn met een andere finaliteit. De thans geldende belastingverdragen hebben een relatieve werking als gevolg van hun restrictieve en distributieve functie, hetgeen inhoudt dat zij alleen de uitoefening van internrechtelijke heffingsbevoegdheden verdelen en derhalve beperken ter voorkoming van dubbele heffing, meestal los van het gegeven of internrechtelijk heffingsbevoegdheid wordt uitgeoefend.¹⁷

Vermits het niet de bedoeling blijkt om overeenkomsten tot voorkoming van dubbele belasting te gaan gebruiken als bron van belastingheffing, noch voor het bepalen van belastbare materie of heffingsgrondslagen, zal het internrechtelijk bepaald belastbaar inkomen niet door een verwijzing naar een belastingverdrag worden uitgebreid. Dit is in lijn met het OESO-model¹⁸: de definities van de bestanddelen van het inkomen in de

¹⁷ België voert echter het verdragsbeleid, dat in meer dan 25 verdragen is gerealiseerd, om de werkelijke onderworpenheidsvereiste (effectieve belasting) als voorwaarde voor verdeling van heffingsbevoegdheid te stellen.

¹⁸ OESO-modelverdrag inzake het vermijden van dubbele belasting.

belastingovereenkomsten worden opgesteld in het licht van de beperkte doelstelling van interstatelijke verdeling en beperking van heffingsrechten en bevatten bovendien (*cf.* artikel 3, lid 2, van het OESO-model) een renvooi naar het interne recht voor niet in het verdrag omschreven uitdrukkingen, en een restcategorie (*cf.* artikel 21 van het OESO-model) voor niet in de andere artikelen behandelde bestanddelen van het inkomen waarbij doorgaans de woonstaat de heffingsbevoegdheid voorbehouden wordt.

Dat de begrippen zelf van inhoud verschillen is niet uitzonderlijk¹⁹ en wordt geïllustreerd door de verschillende voorbeelden in de memorie van toelichting. Zo dekt het *royalty*-artikel van de verdragen (*cf.* artikel 12 van het OESO-model) begrippen die internrechtelijk als winst of baten worden aangemerkt.

Betwijfeld kan worden of de loutere verwijzing naar verdragscategorieën en met een andere finaliteit opgesteld geheel van begrippen om een positieve internrechtelijke belastingplicht te bepalen, toelaat om nauwkeurig, ondubbelzinnig en duidelijk te bepalen wie belastingplichtig is en voor welk bedrag.²⁰

Het lijkt derhalve raadzaam om de verdragsregelingen niet verder te laten doorwerken en strikt te beschouwen binnen het kader zoals bedoeld door de verdragspartijen bij het overeenkomen van het verdrag, dat trouwens geen eenzijdige uitleg verdraagt.

7.5. Tegemoet komend aan de vereisten van legaliteit en rechtszekerheid door te verwijzen naar de in het WIB 92 gedefinieerde bestanddelen van het inkomen, kan daarenboven overwogen worden het ontwerp zodanig te formuleren dat nauwer aangesloten wordt bij het gelijkheidsbeginsel.

Alsdan zouden alle niet-inwoners belastbaar zijn ter zake van de in de belastingen van inwoners voorziene bestanddelen van het inkomen, doch slechts voor zover deze behaald of verkregen zijn in België, en dus in beginsel en in het algemeen gelijk behandeld worden. Om tegemoet te komen aan het doel dubbele heffing en dubbele vrijstelling te vermijden, kan de Belgische heffing beperkt worden op grond van de rechtstreeks werkende overeenkomsten tot het vermijden van dubbele heffing of op grond van een eenzijdige wettelijke regeling (namelijk vrijstelling indien het inkomen in het buitenland wordt belast).²¹ Een aanzet daartoe wordt hierna gegeven als samenvattende conclusie van deze algemene opmerkingen met betrekking tot de hervorming van de belasting van niet-inwoners.

¹⁹ Het commentaar bij het OESO-model wijdt uitvoerige aandacht aan de “conflicts of qualification” tussen verdragsdefinities en internrechtelijke definities van de bestanddelen van inkomen.

²⁰ GwH 13 maart 2008, nr. 54/2008, B.12; GwH 16 december 2010, nr. 142/2010, B.4.4.

²¹ Vergelijk met het vereiste van buitenlandse belasting om het verlaagd tarief te bekomen in artikel 156, eerste lid, 2° en 3°, a, van het WIB 92.

7.6. Hoewel de gemachtigde geen impact van de zgn. “subject to tax”-voorwaarde voor vrijstellingen meent te moeten onderkennen, dient opgemerkt te worden dat deze verdragsvoorwaarde ook effect kan hebben voor de vrijstelling in een bronlandsituatie. Dat is bijvoorbeeld het geval indien een inwoner van Nederland in België inkomsten verkrijgt die aan België zijn voorbehouden bij artikel 21 (restartikel) van het betrokken dubbelbelastingverdrag dat een effectieve belasting vereist om in België niet belast te worden, niet in Nederland belast wordt: dan zullen in de voorgestelde regeling deze bestanddelen van het inkomen belastbaar zijn in België. De belastingplichtige en de Belgische fiscale administratie moeten dus onderzoeken welke Belgische inkomsten niet in Nederland belastbaar zijn.

Een eenzijdige wetswijziging in de andere staat, waardoor een inkomen aldaar belast(baar) of vrijgesteld wordt, kan de inroepbaarheid van de vrijstelling in België beïnvloeden. Een eenzijdige wetswijziging in het buitenland kan dus wel degelijk gevolgen hebben voor de belastingheffing in België.

Vermits het verdragsbeleid van België, in lijn met het commentaar bij het OESO-model, inhoudt dat ernaar gestreefd wordt de “subject to tax”-voorwaarde in alle verdragen op te nemen en er reeds in verschillende verdragen sprake van is,²² is het effect ervan niet onbelangrijk. Minstens zal over dit punt in de memorie van toelichting verduidelijking moeten worden gegeven, omdat hierdoor het bereik van de uitbreiding van de te belasten bestanddelen ruim is.

7.7. Samenvattend kan worden gesteld dat de ontworpen regeling 1) op gespannen voet staat met het uitgangspunt van de relatieve werking van de belastingverdragen en 2) door de verwijzing naar de categorieën van inkomen bedoeld in belastingverdragen met het oog op het vermijden van dubbele heffing en vrijstelling, rechtsonzekerheid invoert ten aanzien van de belastbare bestanddelen van inkomen bedoeld in het WIB 92, en 3) het gelijkheidsbeginsel onevenredig miskent door een niet genoegzaam verantwoorde onderscheiden behandeling bestaande in een fiscale heffing van inwoners van verdragslanden en niet van inwoners van derde landen in voor beide categorieën gelijke omstandigheden, behoudens het bestaan van een belastingverdrag dat een dubbele heffing voorkomt.

7.8. De stellers kunnen derhalve de volgende formulering voor artikel 228, § 3, van het WIB 92 overwegen (en dienovereenkomstig de andere bepalingen met gelijke strekking, zoals de voorgestelde artikelen 228, § 2, 7°, en 229, §§ 2/1 en 2/2, van het WIB 92, aanpassen):

²² Zoals ook de zgn. “remittance clause” in het dubbelbelastingverdrag met Groot-Brittannië, dat hetzelfde effect beoogt specifiek voor bronlandsituaties.

“De belasting wordt eveneens geheven van andere dan in § 1 en § 2²³ bedoelde inkomsten die in België zijn behaald of verkregen²⁴ en die als belastbare inkomsten in de voorgaande titels van dit wetboek zijn bedoeld, voor zover België zich in een van toepassing zijnde overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting de uitoefening van de heffingsbevoegdheid heeft voorbehouden of, indien geen dergelijke overeenkomst van toepassing is, voor zover de inkomsten niet daadwerkelijk zijn belast in de staat waarvan de belastingplichtige inwoner is.”

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Hoofdstuk 1 - Algemene bepaling

8. Dit hoofdstuk geeft geen aanleiding tot opmerkingen.

Hoofdstuk 2 - Inkomstenbelastingen

Afdeling 1 - Wijzigingen met betrekking tot natuurlijke personen

Artikel 20

9. Artikel 20 van het ontwerp vervangt de regeling in artikel 134 van het WIB 92 voor het vaststellen en aanrekenen van de belastingvrije som.

Het deel van de belastingvrije som dat verband houdt met de toeslagen voor kinderen ten laste en dat niet is aangerekend, wordt omgezet in een terugbetaalbaar belastingkrediet gelijk aan 25%, met een maximum van 250 euro per kind ten laste. Dit terugbetaalbaar belastingkrediet (door sommigen ook wel “negatieve belasting” genoemd) wordt echter niet toegekend

- aan de belastingplichtige die beroepsinkomsten heeft die bij overeenkomst zijn vrijgesteld en die niet in aanmerking komen voor de berekening van de belasting op zijn andere inkomsten;
- aan de echtgenoot van een in het vorige streepje vermelde belastingplichtige die overeenkomstig artikel 126, § 2, eerste lid, 4°, van het WIB 92 alleen wordt belast, d.w.z. als

²³ Paragraaf 2 stelt weliswaar dat de inkomsten zijn inbegrepen in paragraaf 1, zodat de verwijzing eventueel achterwege kan blijven. Toch dient ze de duidelijkheid.

²⁴ Er dient bij voorkeur te worden gepreciseerd welke inkomsten zijn bedoeld (vergelijk met artikel 228, § 2, van het WIB 92).

de beroepsinkomsten van die in het vorige streepje vermelde belastingplichtige meer dan 6.700 euro²⁵ bedragen.

De vraag rijst of deze regeling in overeenstemming is met de hogere normen, zoals de grondwettelijke beginselen van gelijkheid en niet-discriminatie.

In de memorie van toelichting wordt het verschil in behandeling als volgt verantwoord:

“Het belastingkrediet voor kinderlast wordt in de huidige stand van de wetgeving ook verleend aan internationale ambtenaren die beroepsinkomsten verwerven die zijn vrijgesteld zonder progressievoorbehoud, ook al hebben deze belastingplichtigen een aanzienlijk inkomen.

De overeenkomsten met internationale organisaties of instellingen bepalen doorgaans dat hun ambtenaren niet (direct of indirect) mogen worden belast op de bezoldigingen die ze van die organisatie of instelling ontvangen. Dit impliceert evenwel niet dat het fiscaal gelijkheidsbeginsel buiten spel zou worden gezet. Internationale ambtenaren mogen weliswaar niet zwaarder worden belast omwille van het verkrijgen van hun vrijgesteld inkomen, maar dit betekent evenwel niet dat een staat aan internationale ambtenaren (of hun echtgenoten) bepaalde belastingvoordelen zou moeten toekennen die verband houden met draagkracht en de persoonlijke en gezinssituatie wanneer andere belastingplichtigen in dezelfde situatie daar geen recht op hebben. In bepaalde gevallen lijkt het derhalve wel aangewezen om rekening te houden met de beroepsinkomsten van internationale ambtenaren. De regering stelt dan ook voor om belastingplichtigen die beroepsinkomsten verwerven die zonder progressievoorbehoud zijn vrijgesteld uit te sluiten van het belastingkrediet voor kinderlast. Hetzelfde geldt voor de echtgenoten van deze belastingplichtigen die op grond van artikel 126, § 2, eerste lid, 4°, WIB 92 alleen worden belast.”

Onder meer in het arrest *Vander Zwalm en Massart* heeft het Hof van Justitie zich uitgesproken over het niet toekennen van belastingvoordelen aan personeelsleden van de Europese Unie.²⁶ Ondervraagd over de bestaanbaarheid van de regeling vervat in artikel 126, § 2, eerste lid, 4°, van het WIB 92²⁷ met artikel 13 van het protocol van 8 april 1965 ‘betreffende de

²⁵ Voor het aanslagjaar 2013 bedraagt deze inkomensgrens geïndexeerd 9.810 euro (zie het bericht van de Administratie van Fiscale Zaken in verband met de automatische indexering inzake inkomstenbelastingen, bekendgemaakt in de tweede editie van het Belgisch Staatsblad van 18 januari 2012).

²⁶ HvJ 14 oktober 1999, C-229/98, *Vander Zwalm en Massart*.

²⁷ Die bepaling stelt dat het principe dat een gemeenschappelijke aanslag op naam van de beide echtgenoten wordt gevestigd in geval van huwelijk of wettelijke samenwoning niet van toepassing is “wanneer een echtgenoot beroepsinkomsten heeft van meer dan 6.700 EUR die bij overeenkomst zijn vrijgesteld en die niet in aanmerking komen voor de berekening van de belasting op zijn andere inkomsten”.

voorrechten en immuniteiten van de Europese Gemeenschap’,²⁸ heeft het Hof van Justitie het volgende geoordeeld:

“25. Ofschoon het gemeenschapsrecht zich ertegen verzet, dat een ambtenaar zwaarder wordt belast over zijn niet-vrijgestelde inkomsten omdat hij een salaris van de Gemeenschap ontvangt (...), verplicht artikel 13 van het protocol de lidstaten niet, aan ambtenaren dezelfde subsidies toe te kennen als aan rechthebbenden in de zin van de betrokken nationale wettelijke bepalingen. Artikel 13 verlangt enkel dat, wanneer de daarin bedoelde personen aan bepaalde belastingen zijn onderworpen, zij in aanmerking moeten komen voor elk belastingvoordeel waarop belastingplichtigen normaal recht hebben, om te vermijden dat zij zwaarder zouden worden belast (...), doch deze bepaling schrijft geen voorkeursbehandeling voor.

26. Hieruit volgt, dat de voorwaarden die recht geven op een belastingvoordeel, op met-discriminerende wijze moeten worden toegepast zowel op de rechthebbenden van gemeenschapsambtenaren als op alle overige belastingplichtigen (...). Voor zover ambtenaren aan de voorwaarden van de nationale wetgeving voldoen, moeten zij ook in aanmerking kunnen komen voor de belastingvoordelen waarin de nationale wetgeving voorziet; derhalve verzet artikel 13 van het protocol zich ertegen, dat het recht op een dergelijk voordeel aan iemand onthouden blijft op de enkele grond dat hij een niet aan de personenbelasting onderworpen ambtenaar is (...).

27. Uit de in het hoofdgeding van toepassing zijnde bepalingen volgt echter, dat de Belgische belastingwetgeving aan de toekenning van het voordeel van het huwelijksquotiënt de objectieve voorwaarde verbindt, dat de echtgenoot van de belastingplichtige geen of slechts geringe beroepsinkomsten geniet, tot een geïndexeerd maximumbedrag van 270.000 BEF. Bij hogere beroepsinkomsten kan het voordeel van het huwelijksquotiënt niet worden toegekend en worden de echtgenoten afzonderlijk belast over hun inkomsten.

28. Dat de Belgische wetgever sinds 1990 de fictie hanteert, dat gehuwden als alleenstaanden zijn aan te merken indien een der echtgenoten krachtens het protocol vrijgestelde beroepsinkomsten heeft die hoger zijn dan 270.000 BEF, betekent niet, dat een extra voorwaarde is ingevoerd die in strijd is met artikel 13 van het protocol. De reden voor uitsluiting van het voordeel is immers niet gelegen in de hoedanigheid van gemeenschapsambtenaar met een salaris van meer dan 270.000 BEF; die uitsluiting vloeit voort uit de algemene voorwaarde die zonder onderscheid geldt zowel voor gehuwden wier echtgenoot ambtenaar is, als voor iedere andere belastingplichtige, namelijk de hoogte van de inkomsten die bepalend is voor het recht op het betrokken voordeel. Is aan die voorwaarde voldaan, dan kan de echtgenoot van de gemeenschapsambtenaar dus evengoed als ieder ander aan de Belgische belastingwet onderworpen persoon voor dit belastingvoordeel in aanmerking komen.”

²⁸ Thans vervangen door artikel 12, tweede lid, van het protocol (nr. 7) ‘betreffende de voorrechten en immuniteiten van de Europese Unie’ (*Pb.C.* 30 maart 2010, afl. 83, 269): “[De ambtenaren en overige personeelsleden van de Unie] zijn vrijgesteld van nationale belastingen op de door de Unie betaalde salarissen, lonen en emolumenten.”

In een recent arrest heeft het Grondwettelijk Hof, met verwijzing naar het voormelde arrest van het Hof van Justitie, geoordeeld dat artikel 126, § 2, eerste lid, 4°, van het WIB 92 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schendt, in zoverre, wanneer de echtgenoot die als enige beroepsinkomsten heeft verkregen, meer dan 8.720 euro²⁹ beroepsinkomsten heeft die bij overeenkomst zijn vrijgesteld en die niet in aanmerking komen voor de berekening van de belasting op zijn andere inkomsten, zijn andere belastbare beroepsinkomsten niet, met toepassing van artikel 87 van het WIB 92, kunnen worden toegerekend aan de andere echtgenoot die geen beroepsinkomsten heeft. Het Hof oordeelde dat die uitsluiting van het belastingvoordeel berustte op de hoedanigheid van de betrokkene en daardoor discriminatoir was. De betrokken passages luiden:

“B.11.1. Wanneer een echtgenoot als enige beroepsinkomsten heeft verkregen en hij minder dan 8.720 euro beroepsinkomsten heeft die bij overeenkomst zijn vrijgesteld en die niet in aanmerking komen voor de berekening van de belasting op zijn andere inkomsten, kunnen zijn belastbare inkomsten, met toepassing van artikel 87 van het WIB 1992, worden toegerekend aan de andere echtgenoot die geen beroepsinkomsten heeft.

B.11.2. Wanneer de bij overeenkomst vrijgestelde beroepsinkomsten, daarentegen, meer dan 8.720 euro bedragen, kunnen, in dat geval, de belastbare inkomsten niet worden toegerekend aan de andere echtgenoot die geen beroepsinkomsten heeft.

B.11.3. Aldus wordt de echtgenoot die als enige beroepsinkomsten heeft en die meer dan 8.720 euro beroepsinkomsten heeft die bij overeenkomst zijn vrijgesteld en die niet in aanmerking komen voor de berekening van de belasting op zijn andere inkomsten, een belastingvoordeel ontzegd dat de echtgenoot geniet die als enige beroepsinkomsten heeft, die dezelfde belastbare inkomsten heeft, maar die niet meer dan 8.720 euro beroepsinkomsten heeft die bij overeenkomst zijn vrijgesteld en die niet in aanmerking komen voor de berekening van de belasting op zijn andere inkomsten. Die uitsluiting van dat belastingvoordeel berust derhalve niet op de hoogte van de inkomsten, maar op de hoedanigheid van de betrokkene, te dezen de hoedanigheid van ambtenaar van de Raad van de Europese Unie.

B.11.4. In zoverre hierdoor de voorwaarden die recht geven op een belastingvoordeel, op discriminerende wijze worden toegepast op de ambtenaren van de Raad van de Europese Unie, vloeit uit de voormelde rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie voort dat dit niet bestaanbaar is met het voormelde artikel 13 van het Protocol van 8 april 1965 « betreffende de voorrechten en immuniteiten van de Europese Gemeenschappen ».

B.12. Bovendien blijkt uit de in B.8 aangehaalde parlementaire voorbereiding, dat de wetgever beoogde te verhinderen dat wanneer één echtgenoot vrijgestelde inkomsten zonder progressievoorbehoud en de andere echtgenoot belastbare bedrijfsinkomsten

²⁹ Dit is de inkomensgrens (geïndexeerd) die gold voor het aanslagjaar 2008. De betwisting in het kader waarvan de prejudiciële vraag aan het Grondwettelijk Hof werd gesteld, had betrekking op dat aanslagjaar.

geniet, een deel van de inkomsten van die laatste met toepassing van artikel 87 van het WIB 1992 aan de eerste zou worden toegerekend. De wetgever wenste aldus te vermijden dat een gezin waarin elk van de twee echtgenoten over beroepsinkomsten beschikken, zou worden beschouwd als een gezin waarin slechts één van de echtgenoten beroepsinkomsten heeft verkregen door het feit dat de inkomsten van de andere echtgenoot bij overeenkomst zijn vrijgesteld. In het in B.4 beschreven geval waartoe het Hof zijn onderzoek beperkt, heeft slechts één van de echtgenoten voor meer dan 8.720 euro aan vrijgestelde beroepsinkomsten verkregen.

B.13. Het in B.5.1 vermelde verschil in behandeling is niet redelijk verantwoord.”³⁰

Echter, aangezien het toekennen van een terugbetaalbaar belastingkrediet op grond van het deel van de belastingvrije som dat verband houdt met de toeslagen voor kinderen ten laste en niet aangerekend kan worden, wegens het ontbreken van een verband tussen een fiscale last en het voordeel, te beschouwen is als een via het belastingmechanisme verleende vorm van subsidie, en niet om een voordeel dat – zoals het huwelijksquotiënt – verband houdt met een fiscale last, kan de vermelde rechtspraak er niet op betrokken worden.³¹ Bekeken als een vorm van subsidie, moet het voordeel derhalve niet noodzakelijk aan de personeelsleden van de Europese Unie

³⁰ GwH 29 maart 2012, nr. 51/2012.

³¹ In dezelfde zin: HvJ 22 maart 1990, C-333/88, *Tither*. In dat arrest, waarin het Hof van Justitie de verenigbaarheid van de MIRAS-regeling (“mortgage interest relief at source”) van het Verenigd Koninkrijk met artikel 13 van het protocol van 8 april 1965 diende te beoordelen, zijn vooral volgende passages relevant:

“3 De in geding zijnde regeling (...) betreft de betaling van rente over een “in aanmerking komende lening” in de zin van de Finance Act, die wordt aangegaan ter financiering van bepaalde onroerend-goedtransacties. Volgens de bepalingen van de Finance Act is de lener gerechtigd om op de rente die hij betaalt, een bedrag in mindering te brengen gelijk aan de inkomstenbelasting daarover volgens het basistarief. De kredietgever moet deze aftrek toestaan en de lener voor het afgetrokken bedrag kwijting geven alsof hij het had betaald.

4 Belastingtechnisch wordt bovenbedoelde aftrek beschouwd als door de kredietgever voldane inkomstenbelasting. Voor de lener komt de inhouding op het bedrag dat hij aan rente betaalt neer op een vermindering van de inkomstenbelasting. Voor de toepassing van de MIRAS-regeling is het evenwel niet nodig, dat de lener voldoende belastbaar inkomen heeft om de hypotheekrente te dekken. De lener kan de inhouding ook toepassen wanneer hij geen belastbaar inkomen heeft.

(...)

14 Blijkens de overwegingen van de verwijzingsbeschikking strekt de MIRAS-regeling ertoe, de voor de lener uit de betaling van hypotheekrente voortvloeiende lasten te verlichten, ten einde de verwerving of verbetering van eigen woningen door particulieren aan te moedigen. Voor personen met een te laag belastbaar inkomen om naar het basistarief te worden aangeslagen, heeft dit systeem tot gevolg dat de betrokkene een directe subsidie wordt verleend, aangezien er in dat geval geen verband bestaat tussen een fiscale last en een inhouding op rentebetalingen.

15 Onder die omstandigheden moet worden vastgesteld, dat artikel 13 van het Protocol de Lid-Staten niet verplicht om aan ambtenaren en andere personeelsleden van de Gemeenschappen dezelfde subsidies toe te kennen als aan rechthebbenden in de zin van de betrokken nationale wettelijke bepalingen. Artikel 13 verlangt enkel, dat wanneer de daarin bedoelde personen aan bepaalde belastingen onderworpen zijn, zij in aanmerking moeten komen voor elk belastingvoordeel waarop belastingplichtigen normaal recht hebben, om te vermijden dat zij zwaarder worden belast.”

worden toegekend. De ontworpen regeling is alsdan niet in strijd met het recht van de Europese Unie.

Wel doet het ontzeggen van het voordeel aan de belastingplichtige die beroepsinkomsten heeft die bij overeenkomst zijn vrijgesteld en die niet in aanmerking komen voor de berekening van de belasting op zijn andere inkomsten, een probleem rijzen in het licht van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet. In dat geval berust de uitsluiting van het voordeel immers niet op de hoogte van de inkomsten,³² maar op een niet pertinent criterium van onderscheid zoals in dit geval de hoedanigheid van de betrokkene. De gegeven verantwoording verklaart dit verschil in behandeling onvoldoende.

Artikel 36

10. In de Nederlandse tekst van het ontworpen artikel 145³³, eerste lid, 1°, k, van het WIB 92 dient “VZW” te worden vervangen door “vzw’s”.

11. In het ontworpen artikel 145³³, eerste lid, 4°, van het WIB 92 wordt melding gemaakt van giften – evenwel zonder specificatie dat het om giften in geld gaat – “voorzien in artikel 10, 1°, van de wet van 3 december 1999 betreffende steunmaatregelen ten gunste van landbouwbedrijven getroffen door de dioxinecrisis”. Uit het antwoord op een parlementaire vraag³³ blijkt dat dit zogenaamde “Dioxinefonds” al enige jaren feitelijk niet meer actief is, zodat de vraag rijst waarom dit onderdeel wordt overgenomen uit het huidige artikel 104, 4^oter, van het WIB 92.

Artikel 44

12. In artikel 44 van het ontwerp dienen de woorden “vervangen door de woorden ”als vermeld in artikel 104, 9°, ”” geschrapt te worden.

³² Het ontzeggen van het voordeel aan de echtgenoot van een dergelijke belastingplichtige daarentegen is wel gekoppeld aan de hoogte van die inkomsten, nl. aan de voorwaarde dat die vrijgestelde inkomsten niet meer dan 6.700 euro mogen bedragen (zie hoger).

³³ *Vr. en Antw.* Senaat 2008-09, vraag nr. 4-4685 van 6 oktober 2009.

Artikel 50

13. Het laatste artikel van hoofdstuk 2, afdeling 1, van het ontwerp is verkeerd genummerd. In plaats van artikel 51, moet het artikel 50 zijn.

Afdeling 2 - Wijzigingen met betrekking tot vennootschappen en andere rechtspersonen

Artikel 67

14. De draagwijdte van artikel 67 van het ontwerp is onduidelijk. In het artikel wordt melding gemaakt van “de toepassing van de bepalingen als vermeld in de artikelen 45 en 52, vierde lid, van de wet van 28 december 2011 houdende diverse bepalingen”. Dat artikel 45 vervangt artikel 205^{quater}, § 5, van het WIB 92 in verband met het maximumtarief voor de aftrek van risicokapitaal, terwijl uit artikel 52, vierde lid, volgt dat de wijziging geldt vanaf het aanslagjaar 2013.

De gemachtigde heeft in dit verband volgende uitleg verstrekt:

“Les négociateurs sont arrivés à un accord budgétaire le samedi 26 novembre 2011 et le Roi a alors chargé le Formateur de former le plus rapidement possible un gouvernement. L'accord gouvernemental a été publié le 1^{er} décembre mais on estime que dès le lundi 28 [novembre], les termes de l'accord budgétaire étaient suffisamment publics (...) pour considérer que toute modification apportée à partir de ce 28 novembre à la date de clôture des comptes annuels devait être sans incidence pour l'application des nouvelles mesures reprises dans l'accord. Dans l'amendement n° 2 au Projet de loi portant des dispositions diverses déposés en commission des Finances par M. Giet et consorts le 15 décembre 2011, à l'article B23 (Doc 53 1952/004, p. 29), on peut lire : « En date du 28 novembre 2011, date à laquelle le gouvernement a communiqué son intention de supprimer les réductions d'impôt pour la plupart des dépenses », c'est cette même date du 28 novembre 2011 qui est considérée comme date charnière.”

Ook die toelichting verklaart de strekking van de ontworpen bepaling onvoldoende. In de tekst en eventueel in de toelichting zal de precieze bedoeling beter tot uiting moeten worden gebracht.

15. De vorige opmerking is van overeenkomstige toepassing voor artikel 68, zesde en negende lid, van het ontwerp.

Afdeling 3 - Wijzigingen met betrekking tot niet-inwoners

Artikel 69

16. Artikel 69, 4°, van het ontwerp strekt tot wijziging van de inleidende zin van artikel 228, § 2, 6°, van het WIB 92, zodat wordt verwezen naar bezoldigingen die rechtstreeks “of onrechtstreeks” ten laste zijn van een inwoner of een Belgische inrichting.

De ontworpen bepalingen voldoen niet aan het op het legaliteitsbeginsel gegronde vereiste van kenbaarheid en nauwkeurigheid, ondubbelzinnigheid en duidelijkheid van de criteria aan de hand waarvan de belastingplichtige en zijn werkgever hun belastingplicht moeten kunnen uitmaken.

Loonkosten maken immers doorgaans – minstens onrechtstreeks – deel uit van de kostprijs van alle goederen en diensten die middels een vaste inrichting of een gelieerde vennootschap op de Belgische markt worden gebracht. De beperkingen die in de memorie van toelichting worden vermeld vermogen niet de rechtsonzekerheid weg te nemen die door de ruime omschrijving wordt gecreëerd. Ook de werknemer moet trouwens kennis kunnen hebben van de “onrechtstreeks ten laste” komende bezoldigingen. Bovendien wordt in de memorie van toelichting gewag gemaakt van bezoldigingen die “geacht” moeten worden ten laste te zijn van een inrichting wanneer ze in beginsel aftrekbaar zouden geweest zijn – dus ook als de aftrek niet daadwerkelijk is gebeurd.

De rechtszekerheid vergt dat in de wet duidelijk wordt aangegeven welke bestanddelen van inkomen geacht moeten worden louter door een boekhoudkundige of zelfs een potentiële fiscale toerekening verkregen of behaald te zijn binnen België en hoe de individuele belastingplichtige van een vereiste toerekening van zijn bezoldiging binnen een groter ondernemingsgeheel kennis kan dragen om hiertegen eventueel voor de fiscale administratie en in rechte tijdig te kunnen opkomen, bijvoorbeeld wanneer de bedrijfsvoorheffing als eindheffing geldt.

17. Wat de invoeging van een derde paragraaf in artikel 228 van het WIB 92 betreft (artikel 69, 8°, van het ontwerp) dient nog op het volgende te worden gewezen.

Het is in het geheel niet duidelijk of de vrijstellingen bedoeld in de artikelen 230 en 231 van het WIB 92 ook van toepassing zijn op de bestanddelen van het inkomen die in het voorgestelde artikel 228, § 3, van het WIB 92 zijn bedoeld, hoe deze zich verhouden tot de corresponderende bepalingen in de personen-, vennootschaps- en rechtspersonenbelasting en of bij het al dan niet vervullen van de daar gestelde voorwaarden, artikel 228, § 3, van het WIB 92 in belastbaarheid voorziet.

Artikel 70

18. Artikel 70, 3°, van het ontwerp strekt tot invoeging van twee nieuwe paragrafen 2/1 en 2/2 in artikel 229 van het WIB 92. Die paragrafen bevatten in wezen een renvooi-clausule naar een toepasselijk verdrag waardoor de definitie van een “Belgische” inrichting minstens deze omvat van de definitie van een “vaste” inrichting in het toepasselijk belastingverdrag (§ 2/1), hetgeen een uitbreiding van de Belgische voorwaarde van belastbaarheid zou meebrengen. In dit verband kan inzonderheid worden verwezen naar de kritiek geuit in opmerkingen 7.4 en 7.7.

19. Inzake de invoeging van paragraaf 2/2 in artikel 229 van het WIB 92 doen de stellers van het ontwerp er goed aan in de memorie van toelichting te verduidelijken of en in welke mate de cumulregeling bestaanbaar is met de termijnbepaling van de overeenkomsten (die doorgaans de duur bepalen van toepassing voor een inwoner en niet voor een groep, laat staan wanneer vennootschappen van de groep geen inwoner zijn van één van de verdragslanden), hoe het verschil in behandeling tussen groepsvennootschappen met verdragsbescherming en deze zonder (die volgens het ontwerp een fiscaal gunstiger behandeling genieten) bestaanbaar is met het gelijkheidsbeginsel en of telkens toetsing zal dienen te gebeuren aan het toepasselijke verdragsrechtelijke non-discriminatieartikel.

In de voorgestelde bepaling komt niet tot uiting dat het de bedoeling is de regeling te beperken tot gevallen van fiscaal misbruik, hoewel dat blijkens de memorie van toelichting de verantwoording lijkt te zijn voor het ontworpen artikel 229, § 2/2, van het WIB 92. Het is raadzaam de regeling derhalve als een weerlegbaar vermoeden te formuleren.

Artikelen 78, 79 en 80

20. De werkwijze om het, bij wege van delegatie, aan de Koning over te laten om het tarief en de grondslag (forfait voor kosten) te bepalen en de belasting alleen te heffen middels een bedrijfsvoorheffing, is voor kritiek vatbaar. Weliswaar bestaat het systeem reeds in het WIB 92 en is een bekrachtiging door de wetgever vereist, maar bedrijfsvoorheffing is in de bestaande gevallen meestal een voorheffing op een eindheffing (wat ook al besloten ligt in de bestaande wetgeving, cf. artikel 248 WIB 92).

Het zou meer in overeenstemming zijn met het legaliteitsbeginsel inzake belastingen indien de wetgever aangeeft wat de grenzen zijn van de eindheffing binnen dewelke de Koning voorschriften voor de bedrijfsvoorheffing kan opstellen. De memorie van toelichting vermeldt die grenzen trouwens.

Verduidelijkt zou dienen te worden of de heffingstechniek toegepast zal worden wanneer de schuldenaar, of ook de belastingplichtige, in het buitenland gevestigd is en wanneer voor bepaalde bestanddelen van het inkomen geen “schuldenaar” is aan te wijzen, bijvoorbeeld indien die niet geïdentificeerd kan worden. Tevens zou aangegeven dienen te worden of de belastingplichtige in dat geval *de facto* bevrijd wordt – ook al is er niet in een vrijstelling voorzien –, dan wel of het de bedoeling is, zoals inzake roerende voorheffing soms het geval is, dat de belastingplichtige zelf bedrijfsvoorheffing zal dienen af te dragen en als belastingschuldenaar door de Koning kan worden aangewezen.

Overigens rijzen specifiek voor het nieuwe stelsel de vragen hoe de belastingplichtige voor wie door een schuldenaar bedrijfsvoorheffing is afgedragen, hiervan kennis kan hebben, of de afgedragen bedrijfsvoorheffing een belastbaar voordeel uitmaakt dat eventueel aan de belastbare grondslag dient toegevoegd te worden en hoe betrokkene hiertegen tijdig kan opkomen – bij de fiscale administratie en in rechte –, met name in de gevallen waar de bedrijfsvoorheffing als eindheffing wordt geheven.

Het forfaitair vaststellen van kosten en uitgaven is een gebruikelijke techniek, doch het gegeven dat in de inkomstenbelasting in beginsel wordt uitgegaan van de netto-inkomsten (zie de artikelen 6 en 183 WIB 92) vergt dat, behoudens in bijzondere, te verantwoorden gevallen, de belastingplichtige in de gelegenheid wordt gesteld om de hogere werkelijke kosten te bewijzen. Vermits de inkomstenbelasting van inwoners, waar artikel 228, § 3, van het WIB 92 impliciet naar verwijst, gevestigd wordt op netto-inkomsten, kan het bepalen van een forfait slechts gelden tot het bewijs van de werkelijke kosten en kan een bij koninklijk besluit bepaald forfait niet gelden als een onrechtstreekse bepaling van de heffingsgrondslag op risico van schending van het legaliteitsbeginsel en het fiscaal gelijkheidsbeginsel bij vergelijking met een inwoner van België die in een vergelijkbare situatie verkeert.

Nu alle bestanddelen van het inkomen (doch territoriaal beperkt) belastbaar worden, rijst de vraag of het gelijkheidsbeginsel zich niet verzet tegen de “deglobalisatie” - zonder mogelijkheid om voor “globalisatie” te opteren –, mede in het licht van het Unierecht, bijvoorbeeld wanneer een niet-inwoner ten gevolge van de onderworpenheidsvoorwaarde in de Belgische heffing betrokken wordt.

Het is aan te bevelen artikel 272, laatste lid, en 273 van het WIB 92 in het licht van het bovenstaande aan te passen.

Hoofdstuk 3 - Diverse taksen

21. Dit hoofdstuk geeft geen aanleiding tot opmerkingen.

Hoofdstuk 4 - Maatregelen voor een betere inning

22. Dit hoofdstuk geeft geen aanleiding tot opmerkingen.

Hoofdstuk 5 - Fedorest

23. Dit hoofdstuk geeft geen aanleiding tot opmerkingen.

Hoofdstuk 6 - Werkingskosten van de FSMAArtikel 92

24. Artikel 92 van het ontwerp strekt ertoe in artikel 10, eerste lid, van de wet van 27 maart 1995 ‘betreffende de verzekerings- en herverzekeringsbemiddeling en de distributie van verzekeringen’, de bepaling onder 7° in verband met het jaarlijks te betalen inschrijvingsrecht te vervangen. Daarbij wordt verwezen naar artikel 56 van de wet van 2 augustus 2002 ‘betreffende het toezicht op de financiële sector en de financiële diensten’. In dat artikel is echter geen sprake van een inschrijvingsgeld, wel van een bijdrage in de werkingskosten van de Autoriteit voor Financiële Diensten en Markten (FSMA). Gelet daarop kan wellicht beter worden geschreven: “Een jaarlijkse bijdrage in de werkingskosten van de FSMA betalen, vastgesteld...”.

25. De vorige opmerking is van overeenkomstige toepassing voor artikel 93 van het ontwerp.

De kamer was samengesteld uit

de Heren	M. VAN DAMME,	kamervoorzitter,
	J. BAERT,	
	W. VAN VAERENBERGH,	staatsraden,
	M. RIGAUX,	assessoren van de
	L. DENYS,	afdeling Wetgeving,
	W. GEURTS,	griffier.

Het verslag werd uitgebracht door Mevrouw A. SOMERS, auditeur.

DE GRIFFIER

DE VOORZITTER

W. GEURTS

M. VAN DAMME

ROYAUME DE BELGIQUE

AVIS 51.189/1
DU 10 MAI 2012

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 2 avril 2012, d'une demande d'avis, dans un délai de trente jours, sur un avant-projet de loi 'portant des dispositions fiscales et financières', a donné l'avis suivant :

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation a fait porter son examen essentiellement sur la compétence de l'auteur de l'acte, le fondement juridique¹ et l'accomplissement des formalités prescrites.

Par ailleurs, le présent avis comporte également des observations sur d'autres points. Il ne peut toutefois s'en déduire que, dans le délai qui lui est imparti, la section de législation a pu procéder à un examen exhaustif du projet.

*

PORTÉE DE L'AVANT-PROJET DE LOI

2. L'avant-projet soumis pour avis comporte diverses mesures fiscales et financières, dont la plupart doivent entrer en vigueur à partir de 2013. Dans un communiqué de presse du Gouvernement, elles sont résumées de la manière suivante :

« Il s'agit d'un troisième volet de mesures budgétaires que le gouvernement a consigné dans l'accord gouvernemental. Le projet reprend les dispositions suivantes :

1. Dans le cadre de la simplification de l'impôt des personnes, les dépenses déductibles, à l'exception des rentes alimentaires, seront transformées en réductions d'impôts. L'impôt des personnes est ainsi déjà préparé à l'exécution de la loi de financement et les régions peuvent aussi exercer leur autonomie fiscale ultérieurement sans empiéter sur le terrain du législateur fédéral.
2. Le report de la déduction pour capital à risque (déduction de l'intérêt notionnel) sera limité. D'une part, le report du solde existant au 31 décembre 2011 (le stock) sera limité à 60%, tandis que les 40% restants seront transférés aux années ultérieures. D'autre part, le report aux exercices d'imposition futurs pour la nouvelle déduction de capital à risque sera supprimé à partir de l'exercice d'imposition 2013.

Un certain nombre de mesures sont également prises qui mettent à exécution une jurisprudence antérieure ou des procédures avec la Commission européenne. Il s'agit des mesures suivantes :

1. La répartition de la réduction d'impôt pour les dépenses de sécurisation des habitations contre le vol et l'incendie entre conjoints se fera désormais en fonction du revenu imposable de chaque conjoint.
2. Le traitement fiscal des plus-values lors du rachat d'actions ou parts d'organismes de placement collectif est supprimé. L'exonération accordée aux États membres de l'UE

¹ S'agissant d'un avant-projet de loi, on entend par « fondement juridique », la conformité aux normes supérieures.

doit également être accordée aux pays qui font partie de l'Espace économique européen. Le pourcentage de créances dans lesquelles les organismes de placement doivent investir a également été adapté aux normes de la Directive épargne et a été ramené à 25%.

3. Suite à un arrêt de la Cour constitutionnelle, le transfert d'un bien d'investissement va également de pair avec le transfert de la déduction pour investissement correspondante au nouveau propriétaire. Ce nouveau propriétaire doit toutefois satisfaire aux conditions pour l'attribution de cette déduction pour investissement.

Enfin, d'autres points ont également été réglés :

1. Pour mettre fin aux nombreuses discussions juridiques concernant l'imposition des indemnités pour le placement de pylônes GSM, il a été décidé que ces indemnités seraient imposables de manière univoque en tant que revenus divers, selon un tarif de 15%.
2. Un certain nombre de manquements en matière de l'impôt des non-résidents sont résolus.
3. Il est également clairement stipulé que, à cause des règles européennes, les centimes additionnels communaux ne sont pas d'application à l'impôt des personnes qui a trait aux dividendes et aux intérêts ».

FORMALITÉS

3. Il découle de l'article 19/1, § 1^{er}, de la loi du 5 mai 1997 'relative à la coordination de la politique fédérale de développement durable' que les avant-projets de loi, les projets d'arrêté royal et les propositions de décisions devant être soumises à l'approbation du Conseil des ministres, doivent en principe faire l'objet d'un examen préalable de la nécessité de réaliser une évaluation d'incidence sur le développement durable.

Il ne peut pas être déduit du dossier que cette formalité a déjà été accomplie, de sorte qu'un tel examen doit sans doute encore être réalisé. Si cet examen préalable devait en outre révéler qu'une évaluation d'incidence au sens de l'article 19/2 de cette même loi est nécessaire et si, consécutivement à cette évaluation d'incidence, des modifications devaient être apportées au texte du projet, tel qu'il est à présent soumis au Conseil d'État, section de législation, pour avis, il y aurait lieu de soumettre également ces modifications à l'avis du Conseil.

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

EXAMEN LIMITÉ AUX DISPOSITIONS QUI NE SONT PAS REPRISES

4. Dès lors qu'un certain nombre de déductions fiscales sont transformées en réductions d'impôt, en maintenant en grande partie les conditions en vigueur, le projet abroge des dispositions du Code des impôts sur les revenus (ci-après : C.I.R. 92) et les réinsère à un autre endroit de celui-ci.

Lorsque, dans une législation nouvelle, le législateur reprend une disposition ancienne et s'approprie de cette manière son contenu, il s'agit d'une nouvelle expression de sa volonté et la disposition reprise peut faire l'objet d'un recours devant la Cour constitutionnelle dans les six mois de sa publication ².

En ce qui concerne ces dispositions, le Conseil d'État, section de législation, doit, faute de temps, se limiter à se reporter d'une manière générale aux observations qui sont éventuellement formulées en ce qui concerne leur élaboration.

EFFET RÉTROACTIF ET SÉCURITÉ JURIDIQUE

5. Certaines dispositions du projet rétroagissent ou attachent à des actes déjà accomplis des effets différents de ceux que devraient produire les dispositions législatives actuellement en vigueur.

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 se réalise. La rétroactivité peut uniquement être justifiée lorsqu'elle est indispensable pour réaliser un objectif d'intérêt général. S'il s'avère en outre que la rétroactivité a pour but d'influencer dans un sens déterminé l'issue d'une procédure judiciaire ou d'empêcher les juridictions de se prononcer sur une question de droit, la nature du principe en cause exige que des circonstances exceptionnelles ou des motifs impérieux d'intérêt général justifient l'intervention du législateur, laquelle porte atteinte, au préjudice d'une catégorie de citoyens, aux garanties juridictionnelles offertes à tous ³.

² C.C., 30 juni 2004, n° 116/2004, B.7.

³ Voir notamment C.C., 13 janvier 2011, n° 3/2011, B.7.

La *sécurité juridique* est un principe fondamental d'une société démocratique ⁴. Ce principe implique que le contenu du droit, notamment par sa formulation, soit accessible et suffisamment précis, de sorte que le justiciable puisse prévoir, à un degré raisonnable, les conséquences d'un acte déterminé au moment où cet acte se réalise ⁵.

On trouvera quelques exemples illustratifs ci-après.

Comme exemple d'une disposition qui porte atteinte à la sécurité juridique, on peut citer l'article 50 du projet.

L'alinéa 4 de l'article 50 dispose que l'article 34, 2°, du projet, qui ramène de 50% à 30% ⁶ la réduction d'impôt pour les dépenses de sécurisation des habitations contre le vol et l'incendie est applicable « aux dépenses réellement payées à partir du 1^{er} janvier 2012 ».

Le régime fiscal favorable des dépenses de sécurisation des habitations contre le vol et l'incendie a pour objectif de stimuler la sécurisation des maisons privées ⁷. Toutefois, en réduisant considérablement l'avantage accordé, avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 2012, il est porté atteinte aux attentes suscitées. Eu égard aux conditions fixées par le législateur, celui qui a exposé de telles dépenses en 2012 pouvait en effet compter sur un avantage fiscal de 50%, mais devra se contenter de 30% à la suite de la nouvelle loi.

Il appartient au législateur de mettre en balance l'intérêt (budgétaire) général et les intérêts des personnes concernées. S'il est porté atteinte à des droits acquis ou à des attentes légitimes, cette atteinte ne peut pas être disproportionnée au regard de l'objectif que poursuivent les dispositions en projet ⁸.

Comme exemple d'une disposition ayant un effet rétroactif, on peut citer l'article 78 du projet.

⁴ C.E., 24 novembre 1992, n° 41.140, LEJEUNE.

⁵ Voir notamment : C.C., 5 juillet 1990, n° 25/90, 8.B.7.2; C.C., 8 maart 2006, n° 39/2006, B.5.1; C.C., 18 février 2009, n° 26/2009, B.13.

⁶ Le maximum de 500 euros par habitation reste cependant inchangé (voir l'article 145³¹, alinéa 4, du C.I.R. 92).

⁷ *Doc. parl.*, Chambre, n° 51-2773/001, 24.

⁸ Voir par exemple : C.C., 5 juillet 1990, n° 25/90; C.C., 8 mars 2006, n° 39/2006; C.C., 18 février 2009, n° 26/2009.

Cet article vise à rendre redevables du précompte professionnel, « ceux qui, au titre de débiteur, dépositaire, mandataire ou intermédiaire, paient ou attribuent des revenus visés à l'article 228, § 3 ». Ils se voient accorder le droit de retenir sur les revenus imposables le précompte y afférent (voir l'article 79 du projet). Selon l'article 81, alinéa 1^{er}, du projet, ces modifications sont applicables à partir du 1^{er} janvier 2012.

RÉFORME DE L'IMPÔT DES NON-RÉSIDENTS

6. Le chapitre 2, section 3, du projet comporte de nouvelles dispositions essentielles en matière d'impôt des non-résidents.

7.1. Le projet vise, comme en matière d'impôt sur les revenus des résidents⁹, à imposer les non-résidents sur l'ensemble des éléments du revenu qui ne sont actuellement pas encore concernés par l'imposition, pour autant que ceux-ci soient recueillis en Belgique et que celle-ci se soit réservé le pouvoir d'imposition dans la convention préventive de la double imposition concernée (voir en particulier l'article 228, § 3, en projet, du C.I.R. 92; article 69 du projet)¹⁰. Le nouveau régime vise non seulement à imposer dorénavant ces éléments du revenu, mais également à éviter la double imposition et la double exonération ou la non-imposition¹¹ internationales. L'exposé des motifs énumère ces éléments du revenu. Selon ce même exposé, ils seront mentionnés chaque année dans l'avis aux débiteurs des revenus.

7.2. À la question de savoir si ce régime se concilie avec le principe de légalité en matière fiscale – l'article 170, § 1^{er}, de la Constitution exige une loi formelle pour établir un impôt et en fixer les éléments essentiels¹² – le délégué a répondu ce qui suit :

⁹ Il s'agit en l'occurrence des personnes soumises à l'impôt des personnes physiques, à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des personnes morales.

¹⁰ L'exposé des motifs du projet laisse entendre que des conventions fiscales accorderaient un pouvoir fiscal à la Belgique. Or, les conventions actuellement en vigueur ne visent qu'une répartition réciproque de l'exercice des compétences (de droit interne), de sorte que dans la pratique actuelle, une convention préventive de double imposition ne fait que limiter l'exercice du pouvoir fiscal.

¹¹ Cela résulte notamment du commentaire de l'article 69 du projet (modification de l'article 228, § 2, 7°, du C.I.R. 92). Il semble vraisemblable que ce soit l'objectif poursuivi par l'ensemble du texte à l'examen. La Belgique a fait noter une réserve en ce sens dans le commentaire de l'article 21, numéro 16, du modèle O.C.D.E.

¹² Voir par exemple, C.C., 13 mars 2008, n° 54/2008, B.11.

« En vertu de l'article 170 de la Constitution, aucun impôt au profit de l'État ne peut être établi que par une loi. En l'occurrence, l'objet de l'article 69 du projet de loi, qui introduit un § 3 à l'article 228 CIR 92, est justement de soumettre à l'impôt des non-résidents (INR) un revenu imposable en Belgique, dans le chef d'un non-résident, conformément à une convention préventive de la double imposition (CPDI) conclue par la Belgique. Ceci couvre tout revenu :

- imposable en vertu d'une CPDI qui est en vigueur, qui a pris effet conformément aux dispositions qu'elle prévoit et qui est obligatoire à l'égard des personnes auxquelles elle s'applique après sa publication au Moniteur en même temps que sa loi d'assentiment ; et
- qui serait un revenu imposable s'il était perçu par une personne soumise, suivant le cas, à l'impôt des personnes physiques (IPP), à l'impôt des sociétés (ISoc) ou à l'impôt des personnes morales (IPM) ; cette limitation résulte des termes « et qui sont imposables » in fine du texte du § 3.

L'article 228, § 3 n'est donc pas une clause dite « attrape tout » qui permet d'imposer tout revenu quelconque qui aurait sa source en Belgique et serait imposable en Belgique en vertu d'une CPDI. Cela étant, la combinaison des dispositions du droit interne belge et de la CPDI conclue entre la Belgique et l'Etat de résidence d'un contribuable permet de déterminer de manière précise et claire quels sont les revenus imposables dans le chef dudit contribuable conformément à l'article 228, § 3. Les revenus de l'espèce sont actuellement relativement limités. Ils ont été listés dans l'exposé des motifs. Cette liste sera adaptée annuellement en fonction des changements qui seront apportées dans le futur aux CPDI conclues par la Belgique (Protocole modifiant une CPDI ou conclusion de nouvelles CPDI). Dans un souci de simplification, il a, toutefois, paru utile de mentionner les dispositions d'une CPDI susceptible de donner lieu à l'application de l'article 228, § 3. Ceci évite aux résidents de Belgique qui payent des revenus à des non-résidents de devoir examiner les CPDI conclues par la Belgique pour vérifier s'ils ont l'obligation de retenir un précompte et, si oui, à quel taux.

Aucun parallèle n'existe entre la nouvelle catégorie de revenus imposables à l'INR et une disposition qui ferait référence au droit interne de l'autre Etat contractant. Dans le premier cas, l'impôt est établi par la loi sur des revenus déterminés conformément à une CPDI intégrée dans le droit belge suite à l'assentiment parlementaire et aux dispositions relatives à l'IPP, l'ISoc ou l'IPM, donc conformément au droit belge. Dans le second cas, l'impôt serait établi par la loi sur des revenus déterminés conformément à une législation étrangère qui échapperait totalement au pouvoir du législateur belge.

Si ceci ne résultait pas suffisamment clairement de l'exposé des motifs, les commentaires ci-dessus pourraient être ajoutés.

Si le Conseil d'Etat le jugeait opportun ceci pourrait, également, être clarifié comme suit dans le texte même de l'article 228, §3 :

‘L’impôt est également perçu sur les revenus, non visés au § 1^{er}, pour lesquels la Belgique dispose d’un droit d’imposition conformément à une convention préventive de la double imposition et qui, s’ils étaient les revenus d’un contribuable assujetti, suivant le cas, à l’impôt des personnes physiques, à l’impôt des sociétés ou à l’impôt des personnes morales seraient soumis à l’impôt sans en être exonérés’ ».

Contrairement à ce que pourrait laisser supposer le texte du projet, il ne s’avère pas que l’on entende aller au-delà des éléments du revenu actuellement imposables dans le chef des résidents¹³. La sécurité juridique commande que, comme le propose le délégué, cette volonté soit également exprimée dans le texte de la loi, afin de préciser le membre de phrase « qui sont imposables » (actuel article 228, § 1^{er}, C.I.R. 92 et article 228, § 2, 7°, et § 3, en projet, C.I.R. 92).

7.3. En limitant le champ d’application de l’extension des éléments imposables aux résidents des États avec lesquels une convention fiscale a été conclue, on crée une discrimination par rapport aux résidents de pays tiers¹⁴. En ce qui concerne ces éléments, les résidents des pays tiers échappent en effet à l’imposition.

Une conséquence de la différence de traitement consiste en ce que, faisant usage du droit de choisir la voie la moins imposée et pour autant qu’il n’y ait pas d’abus fiscal, les résidents de pays contractants sont encouragés à s’organiser de telle manière que leurs revenus belges que le projet soumet à l’impôt soient recueillis en exonération d’impôt en faisant intervenir des pays tiers, avec lesquels il n’a en outre généralement pas été conclu de convention d’échange de renseignements.

Pour justifier la différence, il est fait référence, d’une part, au cadre juridique des conventions fiscales préventives de la double imposition et, d’autre part, – en ce qui concerne l’exonération des résidents de pays tiers – au risque économique indésirable de produire des doubles impositions néfastes aux relations économiques avec les résidents de pays non-contractants.

¹³ Voir également le commentaire de l’article 69, 8°, du projet : « L’impôt des non-résidents n’est, toutefois, perçu que sur les revenus de l’espèce qui sont imposables ».

¹⁴ Par « pays tiers », on entend dans le présent avis les pays avec lesquels il n’a pas été conclu de convention préventive de la double imposition.

Bien que la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union européenne relative à la libre circulation des capitaux dans les relations avec les pays tiers reconnaisse aussi que l'existence d'une convention d'échange de renseignements peut justifier un traitement différent ou une limitation de la libre circulation des capitaux avec les pays tiers ¹⁵, on conçoit cependant difficilement, au regard de l'objectif de l'imposition des non-résidents à l'égard des revenus recueillis en Belgique, que la situation différente des contribuables qui résident dans des pays contractants et celle des résidents de pays tiers puisse justifier que la première catégorie soit imposée, mais pas la seconde. L'exposé des motifs semble considérer que la seule existence d'une convention fiscale constitue un critère de distinction pertinent qui révèle un lien d'une telle solidité entre les revenus, le territoire et l'économie de la Belgique que l'imposition s'en trouverait justifiée, alors que tel ne serait pas le cas pour les résidents de pays tiers, indépendamment de la situation de fait et de la nature des revenus, de leur pérennité et de leur importance. La distinction n'est pas non plus jugée pertinente pour déterminer les autres éléments imposables du revenu des non-résidents (voir les dispositions pertinentes dans l'article 228 C.I.R. 92 actuellement en vigueur et que le projet ne modifie pas).

Compte tenu notamment des observations qui suivent, on peut se demander si les mesures proposées sont efficaces et si les différences de traitement se situent dans un lien de proportionnalité raisonnable par rapport aux objectifs poursuivis. En outre, selon l'exposé des motifs et le commentaire du délégué, le projet s'appuie sur des hypothèses qui n'apparaissent pas exactes, à savoir que l'imposition de revenus recueillis en Belgique conduirait automatiquement à une double imposition. Les pays tiers connaissent cependant d'autres régimes fiscaux, d'autres règles d'assujettissement et souvent, en tant que pays de résidence, des règles unilatérales préventives de double imposition ¹⁶.

Le principe d'égalité serait mieux respecté si des situations identiques de non-résidents, contribuables en Belgique étaient en principe imposées de la même manière, sans qu'il soit tenu compte de l'applicabilité d'une convention fiscale qui peut ensuite prévoir des règles visant à prévenir la double imposition ou l'exonération. L'objectif poursuivi d'éviter la double imposition peut être réalisé unilatéralement en Belgique en subordonnant l'exonération à l'assujettissement dans le pays de résidence, ce qui, par rapport aux conventions préventives de double imposition répartissant le pouvoir d'imposition, permet d'éviter dans une large mesure les différences de traitement.

¹⁵ Voir par exemple : C.J.C.E., 27 octobre 2007, C-464/05, *Geurts et Vogten c. Belgique*; C.J.C.E., 18 décembre 2007, C-101/05, *Skatteverket c. A.*; C.J.C.E., 30 juin 2011, C-262/09, *Meilicke e.a. c. Allemagne*.

¹⁶ C'est d'autant plus vrai lorsque le pays tiers a un statut fiscal *offshore*.

Cette méthode n'est pas inhabituelle et connaît un équivalent en matière d'impôt des personnes physiques, notamment dans l'article 156 C.I.R. 92, qui subordonne une réduction d'impôt pour les éléments étrangers du revenu à la condition d'un assujettissement à l'impôt à l'étranger. La règle unilatérale précitée répond également à l'objectif d'éviter la double exonération. De surcroît, une condition d'assujettissement conforterait le principe d'égalité en ce sens que ce système, à l'inverse des dispositions en projet, n'incite pas les non-résidents à éviter la taxation en faisant intervenir des pays tiers – par exemple au moyen d'un établissement fiscal *offshore*. Pour éviter une extension inefficace et disproportionnée de la taxation à des cas où les formalités de taxation seraient trop lourdes, on peut prévoir, par une règle *de-minimis*, tant pour les personnes physiques que pour les personnes morales, d'exonérer un minimum imposable.

L'objection éventuelle selon laquelle, l'assujettissement dans le pays de résidence ne peut être vérifié, dans le cadre d'une convention, que par l'échange de renseignements, qui n'existe pas dans le cas d'un régime unilatéral, n'est pas déterminante, dès lors que comme l'a également affirmé la Cour de Justice en ce qui concerne la circulation dans l'Union européenne, il apparaît normal dans ce cas que le contribuable qui demande l'exonération supporte la charge de la preuve de l'assujettissement dans le pays de résidence. En outre, des conventions sont déjà conclues ou en cours de négociation avec de nombreux pays tiers, visant non pas à prévenir la double imposition (notamment parce qu'un grand nombre de ces pays connaissent un régime fiscal dérogatoire au droit commun), mais à permettre l'échange de renseignements fiscalement pertinents pour effectuer des vérifications. L'intérêt du système se trouve ainsi conforté au regard du principe d'égalité.

Selon les déclarations du délégué, la proposition part de l'hypothèse qu'à défaut d'une convention préventive de la double imposition, un revenu d'un non-résident provenant d'un pays tiers est taxé dans ce pays tiers. Il peut en être ainsi, mais ce n'est incontestablement pas toujours le cas.

Pour comparer correctement des situations au regard du principe d'égalité, il importe par conséquent de comparer le pouvoir fiscal créé ou non par le droit interne ou réservé dans une convention fiscale, ainsi que la pertinence ou non de l'imposition dans l'autre État et d'apprécier si les situations sont comparables à la lumière de l'objectif du régime à l'examen, qui vise à imposer des éléments qui ne sont actuellement pas imposés, mais aussi à éviter une double imposition ou une double exonération. Si le pouvoir d'imposition d'un autre État signataire ou la taxation effective est une condition de l'exonération ou de la non-imposition belges (et seul un accord conventionnel est pertinent en la matière), une égalité de traitement semble exiger qu'une taxation (à tout le moins un assujettissement) dans un pays non-signataire soit une condition de l'exonération de l'impôt belge dans des situations du reste comparables au regard de l'objectif de la mesure fiscale. Dès lors que par application du régime en projet, la Belgique exonère (ou

n'assujettit pas) en principe un résident d'un pays non contractant, sans avoir égard à la taxation dans le pays de résidence, un résident d'un État contractant se trouvant dans une situation comparable doit bénéficier de la même exonération (ou du même non-assujettissement) lorsque, au regard de l'objectif de la mesure fiscale belge, sa situation n'est pas concrètement différente de celle de non-résidents.

7.4. Pour définir les catégories d'éléments du revenu imposable, il est fait référence à la définition dans les conventions fiscales, qui sont toutefois rédigées en poursuivant une autre finalité. Les conventions fiscales actuellement en vigueur ont un effet relatif du fait de leur fonction restrictive et distributive, ce qui implique qu'elles se bornent à répartir l'exercice de pouvoirs de taxation de droit interne et, par conséquent, le limitent afin de prévenir les doubles impositions, le plus souvent indépendamment du fait de savoir si un pouvoir d'imposition de droit interne est exercé ¹⁷.

L'intention n'étant pas d'utiliser des conventions préventives de la double imposition comme source d'imposition, ni pour déterminer la matière imposable ou les bases imposables, le revenu imposable déterminé par le droit interne ne sera pas étendu par une référence à une convention fiscale. Ceci est conforme au modèle O.C.D.E. ¹⁸ : les définitions des éléments du revenu figurant dans les conventions fiscales sont rédigées à la lumière de l'objectif restreint de la répartition interétatique et de la limitation des droits d'imposition et comportent en outre (voir l'article 3, paragraphe 2, du modèle O.C.D.E.) un renvoi au droit interne pour les expressions que la convention ne définit pas, ainsi qu'une catégorie résiduaire (voir l'article 21 du modèle O.C.D.E.) pour les éléments des revenus, que les autres articles ne traitent pas, pour lesquels le pouvoir d'imposition est habituellement réservé au pays de résidence.

Il n'est pas exceptionnel que le contenu des notions mêmes soit différent ¹⁹ et l'exposé des motifs fournit plusieurs exemples qui l'illustrent. Ainsi, l'article *royalty* des conventions (voir l'article 12 du modèle O.C.D.E.) couvre des notions que le droit interne qualifie de bénéfices ou de profits.

Il est douteux qu'en faisant simplement référence à des catégories de la convention et à un ensemble de notions rédigées avec une autre finalité pour déterminer un assujettissement

¹⁷ La politique conventionnelle de la Belgique, qui est réalisée dans plus de 25 traités, consiste cependant à exiger un assujettissement effectif (imposition effective) comme condition de la répartition du pouvoir de taxation.

¹⁸ Modèle O.C.D.E. de Convention fiscale tendant à éviter la double imposition.

¹⁹ Le commentaire du modèle O.C.D.E. examine en détail les « conflits de qualifications » entre les définitions de la convention et celles du droit interne relatives aux éléments du revenu.

en droit positif interne, l'on puisse fixer des critères précis, non équivoques et clairs au moyen desquels il peut être décidé qui est le redevable et pour quel montant ²⁰.

Il semble par conséquent indiqué de ne pas étendre les effets des dispositions conventionnelles et de les considérer strictement dans le cadre voulu par les parties contractantes lors de la conclusion de la convention, qui ne tolère d'ailleurs aucune interprétation unilatérale.

7.5. Tout en se conformant aux exigences de légalité et de sécurité juridique en se référant aux éléments du revenu définis dans le C.I.R. 92, on peut en outre envisager une formulation du projet qui soit plus conforme au principe d'égalité.

Dans cette hypothèse, tous les non-résidents seraient imposables pour tous les éléments du revenu soumis à l'impôt des résidents, mais seulement dans la mesure où ils ont été produits ou recueillis en Belgique, et donc en principe, et en général, traités de la même manière. Pour atteindre l'objectif consistant à éviter la double imposition et la double exonération, la taxation belge peut être limitée sur la base des conventions dont l'effet direct consiste à éviter la double imposition ou sur la base de règles légales unilatérales (à savoir l'exonération si le revenu est taxé à l'étranger) ²¹. A titre de conclusion récapitulative de ces observations générales relatives à la réforme de l'impôt des non-résidents, un début de solution est proposé ci-après.

7.6. Bien que le délégué estime ne pas devoir apercevoir l'impact de la condition « subject to tax » sur les exonérations, force est de constater que cette condition conventionnelle peut également avoir un effet en matière d'exonération dans le pays de la source. Tel est par exemple le cas si un résident des Pays-Bas, qui recueille en Belgique des revenus qui sont réservés à la Belgique sur la base de l'article 21 (article résiduaire) de la convention préventive de la double imposition concernée, qui exige une imposition effective pour échapper à la taxation en Belgique, n'est pas imposé aux Pays-Bas : selon le régime proposé, ces éléments du revenu seront alors imposables en Belgique. Le contribuable et l'administration fiscale belge doivent par conséquent rechercher quels revenus belges ne sont pas imposables aux Pays-Bas.

Une modification législative unilatérale dans l'autre État, qui impose (soumet à l'impôt) un revenu ou l'exonère dans cet État, peut influencer la possibilité d'invoquer l'exonération en Belgique. Une modification législative unilatérale à l'étranger peut donc effectivement influencer l'imposition en Belgique.

²⁰ C.C., 13 mars 2008, n° 54/2008, B.12; C.C., 16 décembre 2010, n° 142/2010, B.4.4.

²¹ Comparer avec l'exigence d'une imposition à l'étranger pour pouvoir obtenir le taux réduit prévu à l'article 156, alinéa 1^{er}, 2^o et 3^o, a, du C.I.R. 92.

Dès lors que la politique conventionnelle de la Belgique, conformément au commentaire du modèle O.C.D.E., implique que l'on tende à inscrire la condition « subject to tax » dans toutes les conventions et qu'il en est déjà question dans plusieurs conventions ²², son effet n'est pas dénué d'importance. À tout le moins, l'exposé des motifs devra apporter des précisions sur ce point, parce qu'il en résulte que le champ d'extension des éléments à soumettre à l'impôt est large.

7.7. En résumé, on peut affirmer que le régime en projet 1) est contraire au principe de l'effet relatif des conventions fiscales et 2) dans la mesure où il fait référence aux catégories de revenus visés dans les conventions fiscales préventives de la double imposition et la double exonération, créent une incertitude juridique à l'égard des éléments imposables du revenu visés dans le C.I.R. 92, et 3) méconnaît le principe d'égalité d'une manière disproportionnée par un traitement différencié non suffisamment justifié consistant en une imposition fiscale des résidents de pays contractants et non des résidents de pays tiers dans des circonstances identiques pour les deux catégories, sauf s'il existe une convention fiscale préventive de la double imposition.

7.8. Les auteurs peuvent par conséquent envisager de formuler l'article 228, § 3, du C.I.R. 92 (et par voie de conséquence, adapter les autres dispositions ayant une portée analogue, tels les articles 228, § 2, 7°, et 229, §§ 2/1 et 2/2, proposés, du C.I.R. 92) ainsi qu'il suit:

« L'impôt est également perçu sur les revenus, non visés aux §§ 1^{er} et 2 ²³, qui ont été produits ou recueillis ²⁴ en Belgique et qui sont considérés comme des revenus imposables dans les titres précédents du présent code, pour autant que la Belgique se soit réservé l'exercice du pouvoir d'imposition dans une convention préventive de la double imposition en vigueur ou, à défaut de pareille convention, pour autant que les revenus ne soient pas effectivement imposés dans l'État dont le contribuable est résident ».

EXAMEN DU TEXTE

Chapitre 1^{er} – Disposition générale

26. Ce chapitre ne donne lieu à aucune observation.

²² De même que la « remittance clause » dans la convention préventive de double imposition avec la Grande-Bretagne, qui vise le même résultat spécifiquement pour les pays de la source.

²³ Certes, le paragraphe 2 énonce que les revenus sont visés au paragraphe 1^{er}, de sorte que l'on peut éventuellement omettre cette référence. Elle apporte toutefois plus de clarté.

²⁴ On précisera de préférence quels revenus sont visés (comparez avec l'article 228, § 2, du C.I.R. 92).

Chapitre 2 – Impôts sur les revenus

Section 1^{re} - Modifications en ce qui concerne les personnes physiques

Article 20

27. L'article 20 du projet remplace les dispositions inscrites à l'article 134 du C.I.R. 92 en ce qui concerne la fixation et l'imputation de la quotité du revenu exemptée d'impôt.

La partie de la quotité du revenu exemptée d'impôt qui concerne les suppléments pour enfants à charge et qui n'est pas imputée, est convertie en un crédit d'impôt remboursable de 25%, avec un maximum de 250 euros par enfant à charge. Ce crédit d'impôt remboursable (aussi appelé « impôt négatif » par certains) n'est toutefois pas accordé :

- au contribuable qui recueille des revenus professionnels qui sont exonérés par convention et qui n'interviennent pas pour le calcul de l'impôt afférent à ses autres revenus;
- au conjoint d'un contribuable visé au tiret précédent qui est taxé isolément conformément à l'article 126, § 2, alinéa 1^{er}, 4^o, du C.I.R. 92, c.-à-d. si les revenus professionnels de ce contribuable visé au tiret précédent dépassent 6 700 euros²⁵.

La question se pose de savoir si ce régime est conforme aux normes supérieures, comme les principes constitutionnels d'égalité et de non-discrimination.

Dans l'exposé des motifs, la différence de traitement est justifiée comme suit :

« Dans l'état actuel de la législation, le crédit d'impôt pour enfants à charge est également octroyé aux fonctionnaires internationaux qui recueillent des revenus professionnels exonérés sans réserve de progressivité, bien que ces contribuables aient des revenus importants.

Les conventions avec les organisations ou les institutions internationales stipulent en règle générale que leurs fonctionnaires ne peuvent pas être taxés (directement ou indirectement) sur les rémunérations qu'ils perçoivent de cette organisation ou de cette institution. Ceci n'implique toutefois pas que le principe d'égalité en matière fiscale ne soit pas mis en compte. Il est vrai que les fonctionnaires internationaux ne peuvent pas être taxés plus lourdement du fait qu'ils recueillent un revenu exonéré. Mais cela ne signifie pas non plus qu'un État doive accorder à ces fonctionnaires internationaux (ou à leurs conjoints) des avantages fiscaux liés à leur capacité contributive et à leur situation

²⁵ Pour l'exercice d'imposition 2013, le revenu plafond indexé se monte à 9 810 euros (voir l'avis de l'Administration des Affaires fiscales relatif à l'indexation automatique en matière d'impôts sur les revenus, publié dans l'édition 2 du Moniteur belge du 18 janvier 2012).

personnelle et familiale alors que d'autres contribuables dans la même situation n'y ont pas droit. Dans certains cas, il semble dès lors indiqué de tenir compte des revenus professionnels des fonctionnaires internationaux. C'est pourquoi le gouvernement propose d'exclure les contribuables qui recueillent des revenus professionnels qui sont exonérés sans réserve de progressivité du crédit d'impôt pour enfants à charge. Cette exclusion vaut également pour les conjoints de ces contribuables qui sont taxés isolément conformément à l'article 126, § 2, alinéa 1^{er}, 4^o, C.I.R. 92. »

Notamment, dans son arrêt *Vander Zwalmen et Massart*, la Cour de justice s'est prononcée sur la non-attribution d'avantages fiscaux à des membres du personnel de l'Union européenne²⁶. Interrogée sur la compatibilité du régime inscrit à l'article 126, § 2, alinéa 1^{er}, 4^o, du C.I.R. 92²⁷ avec l'article 13 du protocole du 8 avril 1965 'sur les privilèges et immunités des Communautés européennes'²⁸, la Cour de justice a jugé ce qui suit :

« 25. Si le droit communautaire s'oppose à ce qu'un fonctionnaire soit imposé plus lourdement quant à ses revenus non exonérés du fait qu'il perçoit un traitement de la Communauté (...), l'article 13 du protocole ne fait toutefois pas obligation aux États membres d'accorder aux fonctionnaires les mêmes subventions qu'aux bénéficiaires définis selon les dispositions nationales applicables. Cet article exige seulement que, lorsqu'une telle personne est soumise à certaines taxes, elle puisse bénéficier de tout avantage fiscal normalement ouvert aux assujettis, afin d'éviter qu'elle soit soumise à une charge fiscale plus élevée (...), sans pour autant imposer un traitement privilégié.

26. Il en résulte que les conditions donnant droit à un avantage fiscal doivent s'appliquer de manière non discriminatoire aux ayants droit des fonctionnaires communautaires comme à tous autres contribuables (...). Dans la mesure où les fonctionnaires remplissent les conditions de la législation nationale, ils doivent pouvoir bénéficier des avantages fiscaux y prévus; par conséquent, l'article 13 du protocole s'oppose au refus du droit à un tel avantage au seul motif de la qualification comme fonctionnaire non soumis à l'impôt des personnes physiques (...).

27. Il ressort toutefois des dispositions applicables dans l'affaire au principal que la législation fiscale belge soumet l'octroi du bénéfice du quotient conjugal à la condition objective que le conjoint de l'assujetti ne dispose d'aucun revenu professionnel, ou de revenus professionnels faibles, avec un maximum de 270 000 BEF, indexé. En cas de

²⁶ C.J.U.E., 14 octobre 1999, C-229/98, *Vander Zwalmen et Massart*.

²⁷ Cette disposition énonce que le principe selon lequel une imposition commune est établie au nom des deux conjoints en cas de mariage ou de cohabitation légale ne s'applique pas « lorsqu'un conjoint recueille des revenus professionnels pour un montant supérieur à 6 700 EUR qui sont exonérés conventionnellement et qui n'interviennent pas pour le calcul de l'impôt afférent à ses autres revenus ».

²⁸ Aujourd'hui remplacé par l'article 12, alinéa 2, du protocole (n° 7) 'sur les privilèges et immunités de l'Union européenne' (J.O. 30 mars 2010, C 83, 269) : « [les fonctionnaires et autres agents de l'Union] sont exempts d'impôts nationaux sur les traitements, salaires et émoluments versés par l'Union ».

revenus professionnels plus élevés, le bénéfice du quotient conjugal ne peut pas être accordé et les conjoints seront soumis au système d'imposition séparée de leurs revenus.

28. Même si le législateur belge a introduit en 1990 une fiction selon laquelle les conjoints doivent être considérés comme des isolés lorsque l'un d'eux recueille des revenus professionnels exonérés par le protocole supérieurs à 270 000 BEF, ceci ne revient pas pour autant à l'introduction d'une condition supplémentaire contraire à l'article 13 du protocole. La cause de l'exclusion du bénéfice réside, en effet, non pas dans le fait d'être fonctionnaire communautaire percevant un salaire supérieur à 270 000 BEF, mais découle de la condition générale, qui s'applique de manière non discriminatoire aux conjoints dont l'un est fonctionnaire comme à tout autre contribuable, quant au montant des revenus ouvrant droit au bénéfice en cause. Cette condition remplie, le conjoint du fonctionnaire communautaire pourrait dès lors, le cas échéant, tout comme toute autre personne assujettie à la loi fiscale belge, bénéficier de cet avantage fiscal. »

Dans un arrêt récent, la Cour constitutionnelle a jugé, en se référant à l'arrêt précité de la Cour de justice, que l'article 126, § 2, alinéa 1^{er}, 4^o, du C.I.R. 92 viole les articles 10 et 11 de la Constitution, en ce que, lorsque le conjoint qui est l'unique bénéficiaire de revenus professionnels a des revenus professionnels de plus de 8 720 euros ²⁹ qui sont exonérés conventionnellement et qui n'interviennent pas pour le calcul de l'impôt afférent à ses autres revenus, ses autres revenus professionnels imposables ne peuvent pas, par application de l'article 87 du C.I.R. 92, être imputés à l'autre conjoint qui n'a pas de revenus professionnels. La Cour a considéré que cette exclusion de l'avantage fiscal reposait sur la qualité de l'intéressé et était dès lors discriminatoire. Les passages concernés sont rédigés comme suit :

« B.11.1. Lorsqu'un conjoint est seul à avoir recueilli des revenus professionnels et qu'il a des revenus professionnels inférieurs à 8 720 euros qui sont exonérés conventionnellement et qui n'interviennent pas pour le calcul de l'impôt afférent à ses autres revenus, ses revenus imposables peuvent, par application de l'article 87 du CIR 1992, être imputés à l'autre conjoint qui n'a pas de revenus professionnels.

B.11.2. En revanche, lorsque les revenus professionnels exonérés conventionnellement dépassent 8 720 euros, les revenus imposables ne peuvent, dans cette hypothèse, être imputés à l'autre conjoint qui n'a pas de revenus professionnels.

B.11.3. De la sorte, le conjoint qui est l'unique bénéficiaire de revenus professionnels et qui bénéficie de revenus professionnels dépassant 8 720 euros qui sont exonérés conventionnellement et qui n'interviennent pas pour le calcul de l'impôt afférent à ses autres revenus se voit privé d'un avantage fiscal dont bénéficie le conjoint qui est l'unique bénéficiaire de revenus professionnels, qui a les mêmes revenus imposables mais qui ne bénéficie pas de revenus professionnels dépassant 8 720 euros qui sont exonérés

²⁹ Il s'agit du plafond de revenus (indexé) qui s'appliquait pour l'exercice d'imposition 2008. Le litige dans le cadre duquel la question préjudicielle a été posée à la Cour constitutionnelle concernait cet exercice d'imposition.

conventionnellement et qui n'interviennent pas pour le calcul de l'impôt afférent à ses autres revenus. Cette exclusion de l'avantage fiscal ne repose donc pas sur la hauteur des revenus, mais sur la qualité de l'intéressé, en l'occurrence la qualité de fonctionnaire du Conseil de l'Union européenne.

B.11.4. Dans la mesure où les conditions qui donnent droit à un avantage fiscal sont ainsi appliquées de manière discriminatoire aux fonctionnaires du Conseil de l'Union européenne, il découle de la jurisprudence précitée de la Cour de justice de l'Union européenne que cette situation n'est pas compatible avec l'article 13 précité du Protocole du 8 avril 1965 « sur les privilèges et immunités des Communautés européennes ».

B.12. Il ressort en outre des travaux préparatoires cités en B.8 que le législateur entendait éviter que, lorsqu'un seul conjoint bénéficie de revenus exonérés sans réserve de progressivité et l'autre de revenus professionnels imposables, une quote-part des revenus de ce dernier soit imputée au premier par application de l'article 87 du CIR 1992. Le législateur souhaitait ainsi éviter qu'un ménage dont chaque conjoint dispose de revenus professionnels soit considéré comme un ménage dont un seul conjoint recueille des revenus professionnels du fait que les revenus de l'autre sont exonérés conventionnellement. Dans l'hypothèse décrite en B.4 à laquelle la Cour limite son examen, un seul conjoint a recueilli des revenus professionnels exonérés dépassant 8 720 euros.

B.13. La différence de traitement mentionnée en B.5.1 n'est pas raisonnablement justifiée »³⁰.

Or, étant donné que l'attribution d'un crédit d'impôt remboursable sur la base de la part de la quotité exemptée d'impôt qui concerne les suppléments pour enfants à charge et qui ne peut être imputée, en raison de l'absence de lien entre la charge fiscale et l'avantage, doit être considérée comme une forme de subvention octroyée via le mécanisme d'imposition et non pas comme un avantage qui – à l'instar du quotient conjugal – est lié à une charge fiscale, la jurisprudence précitée ne peut être invoquée³¹. Si on le considère comme une forme de

³⁰ C.C., 29 mars 2012, n° 51/2012.

³¹ Dans le même sens : C.J.U.E., 22 mars 1990, C-333/88, *Tither*. Dans cet arrêt, où la Cour de justice devait juger la compatibilité du système MIRAS (« mortgage interest relief at source ») du Royaume-Uni avec l'article 13 du protocole du 8 avril 1965, ce sont surtout les extraits suivants qui sont pertinents :

« 3 Le système dont il s'agit (...) concerne le paiement des intérêts d'un « prêt qualifié » dans le cadre de la loi fiscale, contracté pour financer certaines opérations immobilières. Selon les dispositions de la loi fiscale, l'emprunteur peut déduire des intérêts qu'il verse une somme égale au montant de l'impôt sur le revenu correspondant à ces versements et calculé au taux de base. Le prêteur est tenu de consentir à cette déduction, et l'emprunteur est libéré de la somme déduite comme s'il l'avait effectivement payée.

4 Du point de vue de la fiscalité, la déduction en cause est considérée comme faisant partie de l'impôt sur le revenu payé par le prêteur. Quant à l'emprunteur, la déduction qu'il opère sur le paiement des intérêts a le même effet qu'un abattement de son impôt sur le revenu. Toutefois, l'application du système MIRAS n'est pas subordonnée au fait que

subvention, l'avantage ne doit donc pas nécessairement être octroyé aux membres du personnel de l'Union européenne. Dans cette hypothèse, le régime en projet n'est pas contraire au droit de l'Union européenne.

Ceci étant, l'exclusion de cet avantage accordé à un contribuable qui recueille des revenus professionnels exonérés par convention et n'intervenant pas pour le calcul de l'impôt afférent à ses autres revenus soulève un problème à la lumière des articles 10 et 11 de la Constitution. Dans ce cas, l'exclusion ne repose en effet pas sur la hauteur des revenus³², mais sur un critère de distinction non pertinent, comme en l'espèce la qualité de l'intéressé. Cette différence de traitement n'est pas suffisamment justifiée.

Article 36

28. Dans le texte néerlandais de l'article 145³³, alinéa 1^{er}, 1^o, k, en projet du C.I.R. 92, « VZW » doit être remplacé par « vzw's ».

29. L'article 145³³, alinéa 1^{er}, 4^o, en projet du C.I.R. 92 fait mention de libéralités – sans préciser toutefois qu'il s'agit de libéralités faites en argent – « prévues à l'article 10, 1^o, de la loi du 3 décembre 1999 relative à des mesures d'aide en faveur d'entreprises agricoles touchées par la crise de la dioxine ». Il ressort de la réponse à une question parlementaire³³ que ledit « Fonds Dioxine » n'est déjà plus actif dans les faits depuis plusieurs années, de sorte que

l'emprunteur ait un montant suffisant de revenus imposables pour couvrir les intérêts hypothécaires. La déduction peut être opérée par l'emprunteur, alors même qu'il ne dispose pas de revenus imposables.

(...)

14 Il résulte des considérations figurant dans l'ordonnance de renvoi que le système MIRAS, qui est en cause dans le litige au principal, a pour objet d'alléger les charges résultant, pour les emprunteurs, du paiement d'intérêts hypothécaires, en vue de promouvoir l'achat ou l'amélioration de leur logement par les personnes privées. Pour les personnes dont les revenus imposables sont trop faibles pour qu'ils soient grevés au taux de base, ce même système a pour effet d'octroyer une subvention directe au bénéficiaire, étant donné que, dans ce cas, aucun lien n'existe entre une charge fiscale et une déduction opérée sur le paiement des intérêts.

15 Au regard d'une telle situation, il y a lieu de constater que l'article 13 du protocole n'oblige pas les États membres à accorder aux fonctionnaires et autres agents de la Communauté les mêmes subventions qu'aux bénéficiaires définis selon les dispositions nationales applicables. Cet article exige seulement que, lorsqu'une telle personne est soumise à certaines taxes, elle puisse bénéficier de tout avantage fiscal normalement ouvert aux assujettis, afin d'éviter qu'elle soit soumise à une charge fiscale plus élevée. »

³² L'exclusion de l'avantage octroyé au conjoint d'un tel contribuable est par contre bel et bien liée à la hauteur de ces revenus, c.-à-d. à la condition que ces revenus exonérés ne puissent dépasser 6 700 euros (voir ci-dessus).

³³ Q.R., Sénat, 2008-09, question n° 4-4685 du 6 octobre 2009.

l'on peut se demander pourquoi ce passage est reproduit dans l'actuel article 104, 4^{ter}, du C.I.R. 92.

Article 44

30. À l'article 44 du projet, on supprimera les mots « sont remplacés par les mots "au sens de l'article 104, 9^o," ».

Article 50

31. Le dernier article du chapitre 2, section 1^{re}, du projet est mal numéroté. Il s'agit de l'article 50 et non de l'article 51.

Section 2 - Modifications concernant les sociétés et autres personnes morales

Article 67

32. La portée de l'article 67 du projet n'est pas claire. L'article fait mention de « l'application des dispositions visées aux articles 45 et 52, alinéa 4, de la loi du 28 décembre 2011 portant des dispositions diverses. » Cet article 45 remplace l'article 205^{quater}, § 5, du C.I.R. 92 en ce qui concerne le taux maximal de la déduction pour capital à risque, alors qu'il ressort de l'article 52, alinéa 4, que la modification sera d'application à partir de l'exercice d'imposition 2013.

Le délégué a fourni l'explication suivante à ce sujet :

« Les négociateurs sont arrivés à un accord budgétaire le samedi 26 novembre 2011 et le Roi a alors chargé le Formateur de former le plus rapidement possible un gouvernement. L'accord gouvernemental a été publié le 1^{er} décembre mais on estime que dès le lundi 28 [novembre], les termes de l'accord budgétaire étaient suffisamment publics (...) pour considérer que toute modification apportée à partir de ce 28 novembre à la date de clôture des comptes annuels devait être sans incidence pour l'application des nouvelles mesures reprises dans l'accord. Dans l'amendement n° 2 au Projet de loi portant des dispositions diverses déposés en commission des Finances par M. Giet et consorts le 15 décembre 2011, à l'article B23 (Doc 53 1952/004, p. 29), on peut lire : « En date du 28 novembre 2011, date à laquelle le gouvernement a communiqué son intention de supprimer les réductions d'impôt pour la plupart des

dépenses », c'est cette même date du 28 novembre 2011 qui est considérée comme date charnière. »

Cette explication ne précise pas non plus suffisamment la portée de la disposition en projet. Il y a lieu de mieux exprimer l'intention précise dans le texte et éventuellement dans l'exposé des motifs.

33. L'observation précédente est applicable, moyennant les adaptations nécessaires, à l'article 68, alinéas 6 et 9, du projet.

Section 3 - Modifications relatives aux non-résidents

Article 69

34. L'article 69, 4°, du projet a pour objet de modifier la phrase introductive de l'article 228, § 2, 6°, du C.I.R. 92, de sorte qu'il soit fait référence à des rémunérations qui sont directement « ou indirectement » à charge d'un résident ou d'un établissement belge.

Les dispositions en projet ne satisfont pas aux exigences, fondées sur le principe de légalité, en matière d'accessibilité et de précision, d'univocité et de clarté des critères au moyen desquels le contribuable et son employeur doivent pouvoir déterminer leur assujettissement.

En effet, les coûts salariaux font généralement – du moins indirectement – partie du coût de l'ensemble des biens et services mis sur le marché belge au moyen d'une installation fixe ou d'une société liée. Les restrictions mentionnées dans l'exposé des motifs sont impuissantes à éliminer l'insécurité juridique créée par la définition détaillée. D'ailleurs, le travailleur doit aussi pouvoir connaître les rémunérations qui sont « indirectement à charge ». En outre, l'exposé des motifs fait état de rémunérations qui doivent être « considérées » comme étant à charge d'un établissement lorsqu'elles auraient en principe été fiscalement déductibles – donc même si la déduction n'a pas effectivement eu lieu.

Dans un souci de sécurité juridique, il convient d'indiquer clairement dans la loi quels éléments du revenu doivent être considérés comme ayant été recueillis ou produits en Belgique par le simple fait d'une imputation comptable voire fiscale potentielle et comment le contribuable individuel peut avoir connaissance de l'imputation requise de ses rémunérations au sein de l'entreprise dans sa globalité afin de pouvoir éventuellement l'attaquer devant l'administration fiscale et agir en justice dans les délais, par exemple quand le précompte professionnel fait office d'imposition définitive.

35. En ce qui concerne l'insertion d'un troisième paragraphe dans l'article 228 du C.I.R. 92 (article 69, 8°, du projet), il s'impose de formuler encore l'observation suivante.

On n'aperçoit pas du tout si les exonérations visées aux articles 230 et 231 du C.I.R. 92 sont également applicables aux éléments du revenu visés à l'article 228, § 3, proposé du C.I.R. 92, ni comment ceux-ci s'articulent par rapport aux dispositions correspondantes de l'impôt des personnes physiques, des sociétés et des personnes morales, ni si l'article 228, § 3, du C.I.R. 92 prévoit l'imposition selon que les conditions qui y sont posées sont remplies ou non.

Article 70

36. L'article 70, 3°, du projet a pour objet d'insérer deux nouveaux paragraphes 2/1 et 2/2 dans l'article 229 du C.I.R. 92. Ces paragraphes renferment en substance une clause de renvoi à une convention applicable, de sorte que la définition d'un établissement « belge » contient au moins celle d'un établissement « stable » dans la convention d'imposition applicable (§ 2/1), ce qui entraînerait une extension de la condition belge d'imposition. À cet égard, il peut être renvoyé à la critique formulée dans les observations 7.4 et 7.7.

37. En ce qui concerne l'insertion du paragraphe 2/2 dans l'article 229 du C.I.R. 92, les auteurs du projet seraient bien avisés de préciser dans l'exposé des motifs si et dans quelle mesure le régime du cumul est compatible avec la spécification des délais dans les conventions (qui déterminent généralement la durée d'application pour un résident et non pour un groupe, et encore moins quand des sociétés du groupe ne sont pas des résidents d'un des pays contractants), comment la différence de traitement entre des sociétés du groupe bénéficiant d'une protection de la convention et celles qui n'en bénéficient pas (qui bénéficient, selon le projet, d'un traitement fiscal plus favorable) est compatible avec le principe d'égalité et s'il faudra chaque fois procéder à un examen à la lumière de l'article de non-discrimination conventionnel applicable.

La disposition proposée n'exprime pas que l'intention est de limiter ce régime aux cas d'abus en matière fiscale, bien que cela semble être, selon l'exposé des motifs, la justification de l'insertion de l'article 229, § 2/2, en projet du C.I.R. 92. Il est dès lors conseillé de formuler la disposition en question sous la forme d'une présomption réfragable.

Articles 78, 79 et 80

38. La méthode qui consiste, par voie de délégation, à laisser au Roi le soin de déterminer le taux et l'assiette (forfait pour les frais) et à prélever l'impôt uniquement par la

retenue du précompte professionnel, est critiquable. Certes, le système existe déjà dans le C.I.R. 92 et il exige une confirmation du législateur, mais, dans les cas existants, le précompte professionnel est généralement un précompte sur une imposition définitive (quoi que prévoie la législation actuelle, cf. l'article 248 C.I.R. 92).

Il serait plus conforme au principe de légalité en matière fiscale que le législateur indique les limites de l'imposition définitive dans lesquelles le Roi peut fixer les règles du précompte professionnel. L'exposé des motifs indique d'ailleurs ces limites.

Il conviendrait de préciser si la technique d'imposition sera appliquée lorsque le débiteur, ou également le contribuable, est établi à l'étranger et lorsque, pour certains éléments du revenu, il n'y a pas de « débiteur » à désigner, par exemple si celui-ci ne peut être identifié. En outre, il faudrait indiquer si le contribuable est dans ce cas libéré *de facto* – même si aucune exonération n'est prévue –, ou si l'intention est, comme c'est parfois le cas en matière de précompte mobilier, que le contribuable acquitte lui-même le précompte professionnel et puisse être désigné comme débiteur de l'impôt par le Roi.

Du reste, en ce qui concerne spécifiquement le nouveau régime, la question se pose de savoir comment le contribuable pour lequel le précompte professionnel a été acquitté par un débiteur peut en être informé, si le précompte professionnel versé constitue un avantage imposable qui doit éventuellement être ajouté à la base imposable et comment l'intéressé peut contester cette situation dans les délais – auprès de l'administration fiscale ou en justice –, notamment dans les cas où le précompte professionnel est prélevé au titre d'imposition définitive.

La fixation forfaitaire des frais et dépenses est une technique courante, mais la circonstance que l'impôt sur les revenus se base en principe sur les revenus nets (voir les articles 6 et 183 C.I.R. 92) requiert qu'à l'exception de cas particuliers à justifier, le contribuable ait la possibilité de prouver que les frais réels sont supérieurs. Étant donné que l'impôt sur les revenus des résidents, auquel l'article 228, § 3, du C.I.R. 92 fait implicitement référence, est établi sur des revenus nets, la fixation d'un forfait ne peut valoir que tant que la preuve des frais réels n'est pas fournie et un forfait déterminé par arrêté royal ne peut valoir comme fixation indirecte de la base d'imposition, au risque de violer le principe de légalité et le principe d'égalité en matière fiscale par rapport à un résident en Belgique qui se trouverait dans une situation comparable.

Dès lors que tous les éléments du revenu (toutefois territorialement limité) sont imposables, la question se pose de savoir si le principe d'égalité ne s'oppose pas à la « déglobalisation » – sans possibilité d'opter pour la « globalisation » –, notamment à la lumière

du droit de l'Union, par exemple lorsqu'un non-résident est concerné par la taxation belge du fait de la condition d'assujettissement.

Il est recommandé d'adapter les articles 272, dernier alinéa, et 273 du C.I.R. 92 à la lumière de ce qui précède.

Chapitre 3 – Taxes diverses

39. Ce chapitre ne donne lieu à aucune observation.

Chapitre 4 - Mesures pour une meilleure perception

40. Ce chapitre ne donne lieu à aucune observation.

Chapitre 5 - Fedorest

41. Ce chapitre ne donne lieu à aucune observation.

Chapitre 6 - Frais de fonctionnement de la FSMAArticle 92

24. L'article 92 du projet a pour objet de remplacer à l'article 10, alinéa 1^{er}, de la loi du 27 mars 1995 'relative à l'intermédiation en assurances et en réassurances et à la distribution d'assurances' la disposition inscrite au point 7° relative au paiement du droit d'inscription annuel. À cet égard, il est fait référence à l'article 56 de la loi du 2 août 2002 'relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers'. Cet article ne mentionne toutefois pas le paiement d'un droit d'inscription, mais d'une contribution aux frais de fonctionnement de l'Autorité des services et marchés financiers (FSMA). Compte tenu de ce qui précède, mieux vaudrait probablement écrire : « Payer une contribution annuelle aux frais de fonctionnement de la FSMA, déterminée... ».

25. L'observation précédente vaut également, moyennant les adaptations nécessaires, pour l'article 93 du projet.

La chambre était composée de

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

Le rapport a été présenté par Madame A. SOMERS, 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

W. GEURTS

M. VAN DAMME