RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

advies 57.063/3
van 3 april 2015

over

een voorstel van wet ‘tot invoering van een uitzondering van roerende voorheffing voor lokale overheden bij verrichtingen zonder winstoogmerk’ (*Parl.St.* Kamer 2014-15, nr. 54-0655/001)

CONSEIL D’ÉTAT
section de législation

avis 57.063/3
du 3 avril 2015

sur

une proposition de loi ‘instaurant une exemption de précompte mobilier pour les autorités locales lorsqu’elles effectuent des opérations sans but lucratif’ (*Doc.Parl.*, Chambre, 2014-2015, n° 54-0655/001)

Op 4 februari 2015 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Voorzitter van de Kamer van volksvertegenwoordigers verzocht binnen een termijn van dertig dagen, verlengd tot 7 april 2015, een advies te verstrekken over een voorstel van wet 'tot invoering van een uitzondering van roerende voorheffing voor lokale overheden bij verrichtingen zonder winstoogmerk' (*Parl.St.* Kamer 2014-15, nr. 54-0655/001).

Het voorstel is door de derde kamer onderzocht op 17 maart 2015. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jan SMETS en Jeroen VAN NIEUWENHOVE, staatsraden, Johan PUT, assessor, en Greet VERBERCKMOES, griffier.

De heer Bruno PEETERS, gewoon hoogleraar, is bij toepassing van artikel 82, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, ter raadpleging opgeroepen.

Het verslag is uitgebracht door Dries VAN EECKHOUTTE, auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Jo BAERT, kamervoorzitter.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 3 april 2015.

*

Le 4 février 2015, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Président de la Chambre des représentants à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, prorogé jusqu'au 7 avril 2015, sur une proposition de loi 'instaurant une exemption de précompte mobilier pour les autorités locales lorsqu'elles effectuent des opérations sans but lucratif' (*Doc.Parl.*, Chambre, 2014-2015, n° 54-0655/001).

La proposition a été examinée par la troisième chambre le 17 mars 2015. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jan SMETS et Jeroen VAN NIEUWENHOVE, conseillers d'État, Johan PUT, assesseur, et Greet VERBERCKMOES, greffier.

Monsieur Bruno PEETERS, professeur ordinaire, a été appelé en consultation, en application de l'article 82, alinéa 1er, des lois sur le Conseil d'Etat, coordonnées le 12 janvier 1973.

Le rapport a été présenté par Dries VAN EECKHOUTTE, auditeur.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Jo BAERT, président de chambre.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 3 avril 2015.

*

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 rechtsgrond[1], alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.[2]

*

STREKKING VAN HET VOORSTEL

2. Het om advies voorgelegde wetsvoorstel strekt ertoe aan artikel 265, eerste lid, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) een vrijstellingscategorie toe te voegen. Daardoor zal roerende voorheffing niet verschuldigd zijn op inkomsten van verhuring, verpachting, gebruik en concessie van roerende goederen, wanneer het gaat om inkomsten die aan de provincies of de gemeenten zijn verleend of toegekend "in de mate dat zij handelingen als overheid verrichten". De roerende voorheffing zal daarentegen wel verschuldigd zijn indien het verlenen of toekennen van deze inkomsten "op enige wijze tot concurrentieverstoring van enige betekenis zou kunnen leiden".

ALGEMENE OPMERKINGEN

3. De Raad van State is zich bewust van de uit het WIB 92 voortvloeiende onderscheiden behandeling tussen, enerzijds, de winstgevende activiteiten van de aan de rechtspersonenbelasting onderworpen overheden (artikel 220, 1°, van het WIB 92) – zo zijn provincies en gemeenten uitgesloten van de vennootschapsbelasting, zelfs wanneer zij een onderneming zouden exploiteren of verrichtingen van winstgevende aard stellen – en, anderzijds, de vennootschappen waarmee zij in concurrentie treden en die zijn onderworpen aan de vennootschapsbelasting (artikel 179 van het WIB 92) of de belasting van niet-inwoners (artikel 227, 2°, van het WIB 92).[3] De vraag kan dan ook worden gesteld of dit onderscheid aanvaardbaar is in het licht van het grondwettelijk beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie en of het niet in strijd is met hogere rechtsnormen.[4] Op die problematiek wordt echter niet ingegaan in dit advies, omdat het wetsvoorstel slechts in beperkte mate raakt aan die onderscheiden behandeling, en omdat het uitdiepen ervan een breedvoerig onderzoek veronderstelt dat de contouren van dit wetsvoorstel ver te buiten gaat.

---

[1] Aangezien het om een voorstel van wet gaat, wordt onder "rechtsgrond" de conformiteit met hogere rechtsnormen verstaan.

[2] Het advies van de afdeling Wetgeving gaat in principe enkel over de tekst van het wetsvoorstel, niet over de toelichting die bij het voorstel is gevoegd. Die toelichting wordt echter wel onderzocht om na te gaan of de tekst overeenstemt met de bedoelingen van de steller ervan. Zie: *Beginselen van de wetgevingstechniek – Handleiding voor het opstellen van wetgevende en reglementaire teksten*, Raad van State, 2008, nr. 254, te raadplegen op de internetsite van de Raad van State (www.raadvst-consetat.be).

[3] K. ROSSIGNOL, "De omgekeerde wereld: de gemeente als belastingsubject", *LRB* 2014, (3) 9-11.

[4] In dit verband kan bij wijze van voorbeeld het standpunt van de Europese Commissie ten aanzien van de vrijstelling van vennootschapsbelasting voor Nederlandse overheidsbedrijven worden vermeld (Europese Commissie, 2 mei 2013, C(2013) 2372 final, http://ec.eu ropa.eu/competition/state_aid/cases/224998/224998_1434332_131_2.pdf).

4. Aanleiding voor het wetsvoorstel is het gegeven dat de belastingadministratie blijkbaar sinds 2011 inkomsten uit standgelden, kermissen, verhuur van boeken, en dergelijke, alsook inkomsten uit het verlenen van concessies als roerende inkomsten beschouwt.[5] Dat standpunt van de belastingadministratie is betwist.[6]

Gelet op de onzekerheid die ter zake heerst, kan een optreden van de wetgever nuttig zijn om meer rechtszekerheid te bieden.

5. Door een arrest van het Hof van Cassatie van 9 januari 2015 is duidelijk geworden dat uit de artikelen 261, 1°, en 262, 1°, a, van het WIB 92 volgt dat indien een aan de rechtspersonenbelasting onderworpen belastingplichtige roerende inkomsten verkrijgt van Belgische oorsprong waarop overeenkomstig de wettelijke en reglementaire bepalingen roerende voorheffing verschuldigd is, zonder dat die voorheffing werd ingehouden of doorgestort aan de fiscus, de verplichting tot betaling van de roerende voorheffing wordt verlegd naar de persoon die de inkomsten geniet, die in afwijking van artikel 261 van het WIB 92 de enige schuldenaar wordt van de roerende voorheffing.[7] Indien de genieter van de inkomsten een provincie of een gemeente is, is die overheid in het vermelde geval dus de roerende voorheffing verschuldigd.

Het gaat bovendien om een eindheffing (artikel 225, eerste lid, van het WIB 92): de belasting is gelijk aan de voorheffing van 25% (artikel 269, § 1, 1°, van het WIB 92).

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 2

6. Het voorstel is zo geformuleerd dat de vrijstelling beperkt is tot de inkomsten van de provincies en de gemeenten bedoeld in artikel 17, § 1, 3°, van het WIB 92 (inkomsten van verhuring, verpachting, gebruik en concessie van roerende goederen).

---

[5] *Parl.St.* Kamer 2014-15, nr. 54-0655/001, 3. Zie ook de mondelinge vraag van de heer G. De Padt over "de controles van de lokale besturen door de belastingdiensten" en het antwoord van de minister van Financiën (*Hand.* Senaat 2012-13, 31 januari 2013, nr. 5-90, 20 e.v.).

[6] K. ROSSIGNOL, *l.c.*, 6-7 en 10-11. In een vonnis van 10 december 2014 komt de rechtbank van eerste aanleg van (de provincie) Antwerpen, afdeling Antwerpen, tot het besluit dat ingeval een gemeente die beschikt over zakelijke rechten op onroerende goederen, met derden huur- en concessieovereenkomsten sluit waarbij lokalen, gebouwen of gronden, bestemd voor de uitbating van een drankgelegenheid of eetgelegenheid en gelegen of palend aan een sporthal, sporthoeve, zwembad of sportcentrum, worden verhuurd of in concessie gegeven, de inkomsten uit deze overeenkomsten *onroerende inkomsten* zijn indien de overeenkomsten in hoofdzaak de passieve terbeschikkingstelling van die onroerende goederen tot doel hebben (Rb. Antwerpen, 10 december 2014, AR 13/5058/A en AR 13/6275/A, Stad Turnhout/Belgische Staat, http://www.vvsg.be/Werking_Organisatie/Documents/afschrift%20van%20het%20vonnis%20rechtspersonenbelasting.pdf). Het zou evenwel om *roerende inkomsten* gaan indien de overeenkomsten in hoofdzaak tot doel hebben het onlichamelijk roerend recht te verkrijgen om een beroepswerkzaamheid of een openbare dienst uit te oefenen in deze onroerende goederen. In hetzelfde vonnis komt de rechtbank tot het besluit dat retributies gevestigd op het innemen van een standplaats op de markt of dat plaatsgelden voor de opstelling van kermisattracties op het openbaar domein, die worden berekend per strekkende meter, in hoofdzaak betrekking hebben op de onroerende goederen, en aldus te beschouwen zijn als *onroerende inkomsten*, zodat ze niet aan de rechtspersonenbelasting onderworpen zijn.

[7] Cass. 9 januari 2015, F.12.0117.N, Belgische Staat/Events Catering Bevers bvba.

6.1. Waarom enkel de provincies en de gemeenten in aanmerking komen, is onduidelijk.[8] Naast de provincies en de gemeenten zijn er immers nog andere aan de rechtspersonenbelasting onderworpen overheden (zie artikel 220 van het WIB 92, onder meer de in 1° ervan vermelde rechtspersonen: de Staat, de gemeenschappen, de gewesten, de agglomeraties, de federaties van gemeenten, de openbare centra voor maatschappelijk welzijn, de openbare kerkelijke instellingen, de polders en wateringen).

Zoals bekend geldt het gelijkheids- en niet-discriminatiebeginsel ook in belastingzaken. In artikel 172 van de Grondwet wordt de toepasselijkheid van de grondwettelijke regels van gelijkheid en van niet-discriminatie (artikelen 10 en 11 van de Grondwet) in fiscale aangelegenheden bevestigd. Artikel 172 is immers een precisering of een bijzondere toepassing van het in artikel 10 van de Grondwet algemeen geformuleerde gelijkheidsbeginsel.

Volgens de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof is een verschil in behandeling slechts verenigbaar met de grondwettelijke beginselen van gelijkheid en niet-discriminatie, wanneer dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is. Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld, rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betrokken maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie is geschonden wanneer er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.[9]

Voor de beperking van de vrijstelling tot provincies en gemeenten zal derhalve een redelijke verantwoording gegeven moeten kunnen worden.

6.2. Ook het waarom van de beperking tot de inkomsten bedoeld in artikel 17, § 1, 3°, van het WIB 92 is niet helemaal duidelijk. Mogelijk is dat omdat de belastingdiensten voor die inkomsten het betalen van roerende voorheffing zijn beginnen te vereisen.

Uit de artikelen 220, 1°, en 221, 2°, van het WIB 92 volgt dat de provincies en de gemeenten in het kader van het stelsel van de inkomstenbelastingen slechts belastbaar zijn ter zake van het kadastraal inkomen van hun in België gelegen onroerende goederen, wanneer dit kadastraal inkomen niet van onroerende voorheffing is vrijgesteld, en ter zake van "inkomsten en opbrengsten van roerende goederen en kapitalen, met inbegrip van de in artikel 21, 5°, 6° en 10°, vermelde eerste inkomstenschijven, evenals in artikel 90, 5° tot 7° en 11°, vermelde diverse inkomsten". De inkomsten bedoeld artikel in 17, § 1, 3°, van het WIB 92 vormen slechts een onderdeel van de inkomsten uit roerende goederen en kapitalen, zijnde "alle opbrengsten van roerend vermogen aangewend uit welken hoofde ook".

Het valt aan te bevelen om in de loop van de parlementaire behandeling van het voorstel duidelijk te maken waarom een onderscheid wordt gemaakt tussen inkomsten bedoeld in artikel 17, § 1, 3°, van het WIB 92 en andere inkomsten.

---

[8] Ter vergelijking kan worden gewezen op de vrijstelling op het gedeelte van dividenden dat wordt verleend of toegekend aan de Staat, de gemeenschappen, de gewesten, de provincies, de agglomeraties, de federaties van gemeenten, de gemeenten en de openbare centra voor maatschappelijk welzijn, die het voorwerp is van artikel 264, eerste lid, 1°, van het WIB 92.

[9] Vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof. Zie bv.: GwH 17 juli 2014, nr. 107/2014, B.12; GwH 25 september 2014, nr. 141/2014, B.4.1.

7. De vrijstelling geldt slechts "in de mate dat [de provincies en de gemeenten] handelingen als overheid verrichten". De roerende voorheffing is evenwel verschuldigd "indien het verlenen of toekennen van deze inkomsten op enige wijze tot concurrentieverstoring van enige betekenis zou kunnen leiden".

De formulering van deze voorwaarden biedt aan de rechtszoekende niet voldoende rechtszekerheid. Het zijn immers, zoals uit opmerking 5 blijkt, de belastingplichtigen zelf die zullen moeten beoordelen of zij al of niet roerende voorheffing verschuldigd zijn. Indien zij de belastingwet onjuist interpreteren en toepassen, lopen zij het gevaar gesanctioneerd te worden.

7.1. Uit de toelichting bij het wetsvoorstel blijkt dat voor de formulering inspiratie is gevonden in artikel 6 van het Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde (hierna: Btw-wetboek). Een belangrijk verschil is echter dat die bepaling ertoe strekt te bepalen in welke specifieke omstandigheden een overheid – die in principe een niet-btw-plichtige is (artikel 6, eerste lid, van het Btw-wetboek) – uitzonderlijk toch als belastingplichtige te beschouwen is, namelijk als een gedeeltelijke belastingplichtige, terwijl het wetsvoorstel betrekking heeft op het bepalen van inkomsten waarvoor vrijstelling van roerende voorheffing geldt. Terwijl het in het eerste geval om een algemene omschrijving gaat, heeft het wetsvoorstel betrekking op regels die moeten toelaten geval per geval te bepalen of op de erin opgesomde inkomsten al dan niet roerende voorheffing verschuldigd is. In artikel 6 van het Btw-wetboek dient het element "concurrentievervalsing van enige betekenis" om de hoedanigheid van niet-belastingplichtige te corrigeren, terwijl dat element in het voorstel een correctie beoogt van de vrijstelling van de roerende voorheffing, ongeacht wie de inhouding moet doen.

7.2. In artikel 6, eerste lid, van het Btw-wetboek wordt bepaald dat de provincies en de gemeenten niet als belastingplichtige worden aangemerkt "voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten, ook niet indien zij voor die werkzaamheden of handelingen rechten, heffingen, bijdragen of retributies innen". Die omschrijving is overgenomen van artikel 13 van de richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 'betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde' (hierna: richtlijn 2006/112/EG). Volgens het Hof van Justitie van de Europese Unie moeten "als werkzaamheden die door publiekrechtelijke lichamen als overheid worden verricht (…), worden aangemerkt de werkzaamheden die door hen worden verricht in het kader van het specifiek voor hen geldende juridische regiem, met uitsluiting van de werkzaamheden die zij onder dezelfde juridische voorwaarden als particuliere marktdeelnemers verrichten".[10]

Uit artikel 6, tweede lid, van het Btw-wetboek (waarmee artikel 13, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112/EG is omgezet) volgt dat – in afwijking van het eerste lid – voor de bedoelde werkzaamheden of handelingen de hoedanigheid van belastingplichtige toch wordt toegekend "voor zover een behandeling als niet-belastingplichtige tot concurrentieverstoring van enige betekenis zou leiden". Volgens het Hof van Justitie wordt met deze bepaling beoogd "de eerbiediging te verzekeren van het beginsel van fiscale neutraliteit, dat zich er meer bepaald tegen verzet dat soortgelijke diensten, die dus met elkaar in concurrentie staan, uit het oogpunt van de BTW verschillend worden behandeld (…)".[11] Deze bepaling heeft volgens het Hof betrekking

[10] HvJ 14 december 2000, C-446/98, *Fazenda Pública en Câmara Municipal do Porto*, punt 17.

[11] HvJ 8 juni 2006, C-430/04, *Finanzamt Eisleven v. Feuerbestattungsverein Halle eV*, punt 24.

"op gevallen waarin de publiekrechtelijke lichamen als subjecten van publiekrecht, dus in het kader van het specifiek voor hen geldende juridisch regiem, handelingen of werkzaamheden verrichten die ook in concurrentie met die lichamen door particulieren kunnen worden verricht onder een privaatrechtelijk regiem of op basis van overheidsconcessies (…)".[12]

De vraag rijst of het inzake btw geldende beginsel van fiscale neutraliteit zomaar bij analogie kan worden toegepast in de inkomstenbelastingen.[13] In het derde lid van artikel 6 van het Btw-wetboek zijn bovendien werkzaamheden en handelingen opgesomd (o.m. telecommunicatiediensten, goederen- en personenvervoer, levering en voorziening van water, gas, elektriciteit en stoom) waarvoor in elk geval de kwalificatie als belastingplichtige van toepassing is, voor zover het niet gaat om werkzaamheden of handelingen van onbeduidende omvang.

7.3. De voorgestelde bepaling stemt slechts ten dele overeen met artikel 6 van het Btw-wetboek, zodat de verschilpunten evenzeer een bron van rechtsonzekerheid kunnen zijn.

Volgens de voorgestelde bepaling is roerende voorheffing niet verschuldigd op inkomsten die zijn verleend of toegekend "6° [aan] de provincies en de gemeenten (…) in de mate dat zij handelingen als overheid verrichten".[14] In de toelichting bij het wetsvoorstel worden enige toelichting en een aantal voorbeelden ter illustratie gegeven (gemeenten: organiseren van een wekelijkse markt; het verlenen van concessies van sportinfrastructuur, jeugdlokalen, toneelzalen, … – gemeenten en provincies: verhuur van boeken, cd's en dvd's in de bibliotheek; uitleendienst voor materiaal). Er blijft echter een belangrijke grijze zone.

De voorgestelde bepaling houdt in dat roerende voorheffing wel verschuldigd is "indien het verlenen of toekennen van deze inkomsten op enige wijze tot concurrentieverstoring van enige betekenis zou kunnen leiden".[15-16] Waar in het Btw-wetboek de concurrentieverstoring voortkomt uit de behandeling als niet-belastingplichtige, wordt die in de voorgestelde bepaling gesitueerd in het verlenen of het toekennen van inkomsten. Uit bepaalde onderdelen van de toelichting blijkt dan weer dat eigenlijk is bedoeld enkel belastingvrijstelling te verlenen voor

---

[12] *Ibidem*.

[13] Het is immers niet duidelijk hoe de concurrentieverstoring in het kader van de inkomensbelasting precies moet worden beoordeeld en wie allemaal in aanmerking komt om als "concurrent" te worden beschouwd. Het belastingregime in de inkomstenbelastingen waaraan mogelijke "concurrenten" onderworpen zijn, kan immers sterk verschillen. Voor natuurlijke personen optredend als privépersoon geldt het principe van de bevrijdende roerende voorheffing. Het belastingregime van natuurlijke personen die optreden als professioneel is dan weer anders: zoals voor een "concurrerende" vennootschap onderworpen aan de vennootschapsbelasting geldt dat de roerende voorheffing verrekenbaar en terugbetaalbaar is. De roerende voorheffing zegt bijgevolg niets over de fiscale druk waaraan zij zijn onderworpen. Inzake btw is de beoordeling of er concurrentievervalsing is iets eenvoudiger: de vergelijking moet dan gebeuren tussen een niet-btw-plichtige overheid zonder recht op aftrek met een btw-plichtige met recht op aftrek.

[14] De weglating van de in het Btw-wetboek voorkomende toevoeging "ook niet indien zij voor die werkzaamheden of handelingen rechten, heffingen, bijdragen of retributies innen" kan de indruk wekken dat de voorgestelde regeling op dit punt afwijkt.

[15] De uitdrukking "van enige betekenis" moet aldus worden begrepen dat de daadwerkelijke of potentiële concurrentievervalsing van meer dan onbeduidende omvang dient te zijn (HvJ 16 september 2008, C-288/07, *Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs v. Isle of Wight Council e.a.*, punt 79).

[16] Deze voorwaarde is overigens enigszins ongelukkig geformuleerd. De betekenis van de woorden "op enige wijze" is niet duidelijk: ze lijken overbodig en komen trouwens niet voor in artikel 6, tweede lid, van het Btw-wetboek.

"activiteiten die de gemeente en provincie uitoefen[en] als overheidstaak [en die niet zijn] georganiseerd met het oog op het verwerven van inkomsten [of] (…) om extra inkomsten te verwerven",[17] terwijl elders in de toelichting wordt vooropgesteld dat het gaat om "overheidstaken, die niet georganiseerd worden in concurrentie met andere aanbieders" of dat het niet gaat om "activiteiten die op enigerlei wijze in concurrentie kunnen treden met activiteiten van private aanbieders".[18]

Het bepaalde in artikel 6, derde lid, van het Btw-wetboek krijgt dan weer geen weerslag in de voorgestelde bepaling van artikel 265, eerste lid, van het WIB 92. Het is niet duidelijk waarom dit element achterwege is gelaten.

7.4. Anders dan in de btw-regeling waar de provincies en de gemeenten zelf dienen te beoordelen in welke mate zij btw-belastingplichtig zijn,[19] wordt bij artikel 261, 1°, van het WIB 92 de verantwoordelijkheid om te beoordelen of roerende voorheffing verschuldigd is, in de eerste plaats bij de schuldenaar van het roerend inkomen gelegd. De vraag rijst of deze schuldenaar wel in staat is te beoordelen of er concurrentievervalsing van enige betekenis voorhanden is. Slechts indien die schuldenaar geen roerende voorheffing inhoudt, wordt de provincie of de gemeente zelf schuldenaar (zie opmerking 5).

7.5. Ter wille van de rechtszekerheid zal de voorgestelde bepaling grondig moeten worden herzien, teneinde duidelijk te bepalen in welke gevallen al of niet roerende voorheffing is verschuldigd.

In de Franse tekst van de tweede volzin van de voorgestelde bepaling schrijve men: "Le précompte mobilier est bien dû dans l'hypothèse où l'allocation …".

*

[17] *Parl.St.* Kamer, nr. 54-0655/001, 5.

[18] *Ibidem*, 7.

[19] Inzake btw stelt de belastingadministratie dat de vraag of er sprake is van concurrentieverstoring een feitenkwestie is, die dient te worden onderzocht op basis van een gemotiveerd verzoekschrift door de operator die zich benadeeld voelt door de niet-belastingplicht van een publiekrechtelijke instelling. In flagrante gevallen kan de concurrentieverstoring ambtshalve door de belastingadministratie of door de betrokken overheid zelf worden opgeworpen (circulaire 'betreffende de toepassing van artikel 6 van het BTW-Wetboek' nr. AOIF 24/2007 (E.T.113.252) van 29.08.2007, nr. 21, te raadplegen via Fisconet*plus*).

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1er, 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 juridique [1] et l'accomplissement des formalités prescrites [2].

*

PORTÉE DE LA PROPOSITION

2. La proposition de loi soumise pour avis a pour objet d'ajouter une catégorie d'exonération à l'article 265, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : C.I.R. 92). Le précompte mobilier ne sera ainsi plus dû sur les revenus de la location, de l'affermage, de l'usage et de la concession de biens mobiliers, lorsqu'il s'agit de revenus alloués ou attribués aux provinces ou aux communes « dans la mesure où elles accomplissent des opérations en tant qu'autorités publiques ». Le précompte mobilier sera par contre bien dû dans l'hypothèse où l'allocation ou l'attribution de ces revenus « pourrait conduire, d'une façon quelconque, à des distorsions de concurrence d'une certaine importance ».

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

3. Le Conseil d'État est conscient de la différence de traitement découlant du C.I.R. 92 entre, d'une part, les activités lucratives des autorités assujetties à l'impôt des personnes morales (article 220, 1°, du C.I.R. 92) – ainsi, les provinces et communes sont exclues de l'impôt des sociétés, même lorsqu'elles se livrent à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif – et, d'autre part, les sociétés avec lesquelles elles entrent en concurrence et qui sont assujetties à l'impôt des sociétés (article 179 du C.I.R. 92) ou à l'impôt des non-résidents (article 227, 2°, du C.I.R. 92) [3]. On peut dès lors se poser la question de savoir si cette distinction est admissible à la lumière du principe constitutionnel d'égalité et de non-discrimination et si elle n'est pas contraire aux normes supérieures [4]. Le présent avis n'aborde toutefois pas cette problématique, au motif que la proposition de loi ne concerne cette différence de traitement que dans une certaine mesure et qu'approfondir la question suppose un examen détaillé qui sort du cadre de la présente proposition de loi.

---

[1] S'agissant d'une proposition de loi, on entend par « fondement juridique » la conformité aux normes supérieures.

[2] En principe, l'avis de la section de législation porte uniquement sur le texte de la proposition de loi, et non sur les développements joints à la proposition. Ces derniers sont cependant examinés pour s'assurer que le texte correspond bien aux intentions de son auteur. Voir : *Principes de technique législative - Guide de rédaction des textes législatifs et réglementaires*, Conseil d'État, 2008, recommandation n° 254, à consulter sur le site Internet du Conseil d'État (www.raadvst-consetat.be).

[3] K. ROSSIGNOL, « De omgekeerde wereld: de gemeente als belastingsubject », *L.R.B.*, 2014, (2), pp. 9-11.

[4] À cet égard, on citera, à titre d'illustration, le point de vue de la Commission européenne sur l'éxonération de l'impôt des sociétés pour les entreprises publiques néerlandaises (Commission européenne, 2 mai 2013, C(2013) 2372 final, http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/224998/224998_1434332_131_2.pdf).

4. La proposition de loi est motivée par le fait que depuis 2011, l'administration fiscale considère apparemment les revenus des droits d'emplacement, des foires, de la location de livres, etc., de même que les revenus issus de l'octroi de concessions, comme des revenus mobiliers [5]. Cette position de l'administration fiscale a été contestée [6].

Eu égard à l'incertitude qui règne en la matière, l'intervention du législateur peut être utile afin de renforcer la sécurité juridique.

5. Un arrêt de la Cour de cassation du 9 janvier 2015 a permis d'établir clairement qu'il se déduit des articles 261, 1°, et 262, 1°, a, du C.I.R. 92 que si un contribuable assujetti à l'impôt des personnes morales recueille des revenus mobiliers d'origine belge sur lesquels, conformément aux dispositions légales et réglementaires, le précompte mobilier est dû, et si ce précompte n'a pas été retenu ou versé au fisc, l'obligation de payer le précompte mobilier est reportée sur le bénéficiaire des revenus, qui, par dérogation à l'article 261 du C.I.R. 92, devient le seul redevable du précompte mobilier [7]. Par conséquent, si le bénéficiaire des revenus est une province ou une commune, cette autorité est, en l'occurrence, redevable du précompte mobilier.

Il s'agit en outre d'une imposition définitive (article 225, alinéa 1er, du C.I.R. 92) : l'impôt est égal au précompte de 25% (article 269, § 1er, 1°, du C.I.R. 92).

EXAMEN DU TEXTE

Article 2

6. La proposition est formulée de telle sorte que l'exonération est limitée aux revenus des provinces et des communes visés à l'article 17, § 1er, 3°, du C.I.R. 92 (revenus de la location, de l'affermage, de l'usage et de la concession de biens mobiliers).

---

[5] *Doc. parl.*, Chambre, 2014-2015, n° 54-0655/001, p. 3. Voir aussi la question orale de M. G. De Padt sur « les contrôles des autorités locales par les services fiscaux » et la réponse du ministre des Finances (*Ann.*, Sénat, 2012-13, 31 janvier 2013, n° 5-90, pp. 20 et suivantes).

[6] K. ROSSIGNOL, *l.c.*, pp. 6-7 et 10-11. Dans un jugement du 10 décembre 2014, le tribunal de première instance (de la province) d'Anvers, division Anvers, conclut que dans le cas où une commune qui dispose de droits réels sur des biens immobiliers conclut avec des tiers des contrats de location et de concession en vertu desquels des locaux, des bâtiments ou des terrains affectés à l'exploitation d'un débit de boissons ou d'un service de restauration et situés dans une salle de sports, un complexe sportif, une piscine ou un centre sportif ou adjacents à ceux-ci, sont donnés en location ou en concession, les revenus de ces contrats sont des *revenus immobiliers* si les contrats ont pour objet principal la mise à disposition passive de ces biens immobiliers (Civ. Antwerpen, 10 décembre 2014, AR 13/5058/A et AR 13/6275/A, Stad Turnhout/Belgische Staat, http://www.vvsg.be/Werking_Organisatie/Documents/afschrift%20van%20het%20vonnis%20rechtspersonenbelasting.pdf). Il s'agirait cependant de *revenus mobiliers* si les contrats avaient pour objet principal d'acquérir le droit mobilier incorporel d'exercer une activité professionnelle ou un service public dans ces biens immobiliers. Dans le même jugement, le tribunal conclut que des rétributions établies sur l'occupation d'un emplacement sur le marché ou que des droits d'emplacement dus pour l'installation d'attractions foraines sur le domaine public, calculés par mètre courant, concernent principalement des biens immobiliers, et doivent par conséquent être considérés comme des *revenus immobiliers*, si bien qu'ils ne sont pas assujettis à l'impôt des personnes morales.

[7] Cass., 9 janvier 2015, F.12.0117.N, Belgische Staat/Events Catering Bevers bvba.

6.1. On n'aperçoit pas pourquoi seules les provinces et les communes sont prises en compte [8]. En effet, outre les provinces et les communes, d'autres autorités sont également assujetties à l'impôt des personnes morales (voir l'article 220 du C.I.R. 92, notamment les personnes morales citées au 1° de cet article : l'État, les communautés, les régions, les agglomérations, les fédérations de communes, les centres publics d'action sociale, les établissements cultuels publics, les polders et wateringues).

Nul n'ignore que le principe d'égalité et de non-discrimination s'applique également en matière fiscale. L'article 172 de la Constitution confirme l'applicabilité des principes constitutionnels d'égalité et de non-discrimination (articles 10 et 11 de la Constitution) en matière fiscale. En effet, l'article 172 est une précision ou une application particulière du principe d'égalité énoncé de manière générale à l'article 10 de la Constitution.

Selon la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, une différence de traitement ne peut se concilier avec les principes constitutionnels d'égalité et de non-discrimination que si cette différence repose sur un critère objectif et si elle est raisonnablement justifiée. L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure concernée ainsi que de la nature des principes en cause; le principe d'égalité et de non-discrimination est violé lorsqu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé [9].

La limitation de l'exonération aux provinces et aux communes devra par conséquent pouvoir être justifiée raisonnablement.

6.2. Le motif sous-tendant la limitation aux revenus visés à l'article 17, § 1er, 3°, du C.I.R. 92 n'est pas non plus tout à fait clair. Peut-être s'explique-t-elle par le fait que les services fiscaux ont commencé à exiger le paiement d'un précompte mobilier pour ces revenus.

Il découle des articles 220, 1°, et 221, 2°, du C.I.R. 92 que les provinces et les communes, dans le cadre du système des impôts sur les revenus, sont imposables uniquement à raison du revenu cadastral de leurs biens immobiliers sis en Belgique, lorsque ce revenu cadastral n'est pas exonéré du précompte immobilier, et à raison des « revenus et produits de capitaux et biens mobiliers y compris les premières tranches de revenus visées à l'article 21, 5°, 6° et 10°, ainsi que des revenus divers visés à l'article 90, 5° à 7° et 11° ». Les revenus visés à l'article 17, § 1er, 3°, du C.I.R. 92 ne constituent qu'une partie des revenus des capitaux et biens mobiliers, c'est-à-dire « tous les produits d'avoirs mobiliers engagés à quelque titre que ce soit ».

Il est recommandé d'expliquer clairement, lors des débats parlementaires de la proposition, la raison de cette distinction entre les revenus visés à l'article 17, § 1er, 3°, du C.I.R. 92 et les autres revenus.

---

[8] À titre de comparaison, on peut citer l'exonération sur la partie des dividendes qui est allouée ou attribuée à l'État, aux communautés, aux régions, aux provinces, aux agglomérations, aux fédérations de communes, aux communes et aux centres publics d'action sociale, faisant l'objet de l'article 264, alinéa 1er, 1°, du C.I.R. 92.

[9] Jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle. Voir par ex. : C.C., 17 juillet 2014, n° 107/2014, B.12; C.C., 25 septembre 2014, n° 141/2014, B.4.1.

7. L'exonération ne s'applique que « dans la mesure où [les provinces et les communes] accomplissent des opérations en tant qu'autorités publiques ». Le précompte mobilier est cependant dû dans l'hypothèse où « l'allocation ou l'attribution de ces revenus pourrait conduire, d'une façon quelconque, à des distorsions de concurrence d'une certaine importance ».

La formulation de ces conditions ne garantit pas au justiciable une sécurité juridique suffisante. Ainsi que l'indique l'observation 5, ce sont en effet les assujettis eux-mêmes qui devront juger s'ils sont ou non redevables d'un précompte mobilier. S'ils interprètent et appliquent la loi fiscale de manière erronée, ils courent le risque de se voir sanctionner.

7.1. Il ressort des développements de la proposition de loi que la formulation a été inspirée par l'article 6 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : Code de la T.V.A.). Il existe cependant une différence majeure en ce sens que cette disposition a pour objet de déterminer dans quelles circonstances spécifiques une autorité – qui n'est en principe pas assujettie à la T.V.A. (article 6, alinéa 1er, du Code de la T.V.A.) – doit quand même être considérée à titre exceptionnel comme un assujetti, plus précisément comme un assujetti partiel, alors que la proposition de loi a pour objet de déterminer les revenus pour lesquels s'applique une exonération du précompte mobilier. Alors qu'il s'agit d'une définition générale dans le premier cas, la proposition de loi concerne des règles devant permettre de déterminer au cas par cas si le précompte mobilier est dû ou non sur les revenus qui y sont énumérés. À l'article 6 du Code de la T.V.A., l'élément « distorsions de concurrence d'une certaine importance » sert à corriger la qualité de non-assujetti, alors que dans la proposition, cet élément vise à corriger l'exonération du précompte mobilier, indépendamment de la question de savoir qui doit effectuer la retenue.

7.2. L'article 6, alinéa 1er, du Code de la T.V.A. dispose que les provinces et les communes ne sont pas considérées comme des assujettis « pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques, même lorsqu'à l'occasion de ces activités ou opérations, ils perçoivent des droits, redevances, cotisations ou rétributions ». Cette définition est issue de l'article 13 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 'relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée' (ci-après : la directive 2006/112/CE). Selon la Cour de justice de l'Union européenne, « les activités accomplies en tant qu'autorités publiques (...) sont celles accomplies par les organismes de droit public dans le cadre du régime juridique qui leur est particulier, à l'exclusion des activités qu'ils exercent dans les mêmes conditions juridiques que les opérateurs économiques privés » [10].

Il ressort de l'article 6, alinéa 2, du Code de la T.V.A. (qui transpose l'article 13, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive 2006/112/CE) que – par dérogation à l'alinéa 1er – la qualité d'assujetti leur est quand même reconnue pour ces activités ou opérations, « dans la mesure où leur non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance ». Selon la Cour de Justice, cette disposition vise à « assurer le respect du principe de la neutralité de l'impôt qui s'oppose notamment à ce que des prestations de services semblables, qui se trouvent donc en concurrence les unes avec les autres, soient traitées de manière différente du point de vue de la T.V.A. (...) » [11]. Selon la Cour, cette disposition concerne « la situation dans

[10] C.J.U.E., 14 décembre 2000, C-446/98, Fazenda Pública et Câmara Municipal do Porto, point 17.

[11] C.J.U.E, 8 juin 2006, C-430/04, Finanzamt Eisleven c. Feuerbestattungsverein Halle eV, point 24.

laquelle les organismes de droit public exercent en qualité de sujets de droit public, à savoir dans le cadre du régime juridique qui leur est particulier, des activités ou des opérations qui peuvent être également accomplies, en concurrence avec eux, par des particuliers sous un régime de droit privé ou sur la base de concessions administratives (...) » [12].

La question se pose de savoir si le principe de la neutralité de l'impôt qui s'applique en matière de T.V.A. peut s'appliquer par simple analogie à l'impôt sur les revenus [13]. L'alinéa 3 de l'article 6 du Code de la T.V.A. énumère en outre les activités et opérations (notamment les services de télécommunications, le transport de biens et de personnes, la fourniture et la distribution d'eau, de gaz et d'électricité) pour lesquelles la qualification d'assujetti s'applique en tout état de cause, dans la mesure où ces activités ou opérations ne sont pas négligeables.

7.3. La disposition proposée ne correspond que partiellement à l'article 6 du Code de la T.V.A., de sorte que les différences peuvent tout autant être sources d'insécurité juridique.

Selon la disposition proposée, le précompte mobilier n'est pas dû sur les revenus alloués ou attribués « 6° aux provinces et aux communes (...) dans la mesure où elles accomplissent des opérations en tant qu'autorités publiques » [14]. Les développements de la proposition de loi apportent quelques éclaircissements et donnent un certain nombre d'exemples à titre d'illustration (communes : organisation d'un marché hebdomadaire, octroi de concessions en matière d'infrastructures sportives, de locaux de jeunes, de salles de spectacle, ... – communes et provinces : location de livres, de CD et de DVD à la bibliothèque, service de prêt de matériel). Il demeure cependant une importante zone d'ombre.

La disposition proposée implique que le précompte mobilier est bien dû dans l'hypothèse ou « l'allocation ou l'attribution de ces revenus pourrait conduire, d'une façon quelconque, à des distorsions de concurrence d'une certaine importance » [15-16]. Alors que dans le Code de la TVA, la distorsion de concurrence provient du traitement en tant que non-assujetti,

---

[12] *Ibidem.*

[13] En effet, on n'aperçoit pas clairement comment doit précisément s'apprécier la distorsion de concurrence dans le cadre de l'impôt sur les revenus et qui entre en ligne de compte comme « concurrent » éventuel. Le régime fiscal de l'impôt sur les revenus auquel des « concurrents » potentiels sont soumis peut effectivement varier considérablement. Pour les personnes physiques agissant en tant que personnes privées, c'est le principe du précompte mobilier libératoire qui s'applique. Le régime fiscal des personnes physiques agissant en tant que professionnels est pour sa part différent : comme pour une société « concurrente » soumise à l'impôt des sociétés, le précompte mobilier est imputable et remboursable. Le précompte mobilier ne donne par conséquent aucune indication sur la pression fiscale à laquelle ils sont soumis. En matière de T.V.A., l'appréciation de la distorsion de concurrence est un peu plus simple : la comparaison doit s'opérer entre une autorité non assujettie n'ayant aucun droit à déduction et un assujetti à la T.V.A. ayant droit à déduction.

[14] L'omission de l'ajout, inscrit dans le Code de la T.V.A., « même lorsqu'à l'occasion de ces activités ou opérations, ils perçoivent des droits, redevances, cotisations ou rétributions » peut donner l'impression que le régime proposé diffère sur ce point.

[15] L'expression « d'une certaine importance » doit dès lors être comprise en ce sens que les distorsions de concurrence actuelles ou potentielles doivent être plus que négligeables (C.J.U.E., 16 septembre 2008, C-288/07, Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs c. Isle of Wight Council e.a., point 79).

[16] Du reste, la formulation de cette condition est quelque peu malheureuse. La signification des mots « d'une façon quelconque » n'est pas claire : ils semblent superflus et ne figurent d'ailleurs pas dans l'article 6, alinéa 2, du Code de la T.V.A.

celle de la disposition proposée se situe au niveau de l'allocation ou de l'attribution de revenus. Il ressort par ailleurs de certaines parties des développements que l'intention est en fait de n'accorder une exonération d'impôt que pour les « activités que la commune et la province exercent dans le cadre de leur mission de service public [et qui ne] ne sont pas organisées dans le but d'acquérir des revenus » [17], alors qu'ailleurs, on peut lire dans les développements qu'il s'agit de « missions de service public qui ne sont pas organisées en concurrence avec d'autres opérateurs » ou qu'il s'agit d'« activités qui ne peuvent en aucune manière entrer en concurrence avec celles de fournisseurs privés » [18].

L'article 6, alinéa 3, du Code de la T.V.A. pour sa part ne se reflète pas dans la disposition proposée de l'article 265, alinéa 1er, du C.I.R. 92. On n'aperçoit pas clairement pourquoi cet élément a été omis.

7.4. Contrairement au régime T.V.A. pour lequel les provinces et les communes doivent apprécier elles-mêmes dans quelle mesure elles sont assujetties à la T.V.A. [19], l'article 261, 1°, du C.I.R. 92 prévoit que la responsabilité d'apprécier si le précompte mobilier est dû revient avant tout au redevable du revenu mobilier. La question se pose cependant de savoir si ce redevable est bien en mesure de juger s'il y a une quelconque distorsion de la concurrence. Ce n'est que si le redevable ne retient aucun précompte mobilier que la province ou la commune devient elle-même redevable (voir l'observation 5).

7.5. Dans un souci de sécurité juridique, il conviendra de revoir fondamentalement la disposition proposée afin de déterminer clairement dans quels cas le précompte mobilier est dû ou non.

Dans la seconde phrase de la disposition proposée, on écrira : « Le précompte mobilier est bien dû dans l'hypothèse où l'allocation … ».

DE GRIFFIER - LE GREFFIER DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Greet VERBERCKMOES Jo BAERT

[17] *Doc. parl.,* Sénat, n° 54-0655/001, 5.

[18] *Ibidem*, 7.

[19] En matière de T.V.A., l'administration fiscale précise que l'analyse du critère de distorsion de concurrence est avant tout une question de fait qui suppose normalement une requête motivée de l'opérateur s'estimant préjudicié par le non-assujettissement de l'organisme public. Dans les cas flagrants, la distorsion de concurrence peut également être soulevée d'office par les autorités fiscales ou même, évidemment, par l'organisme public lui-même (circulaire relative à l'application de l'article 6 du Code de la T.V.A. n° AFER 24/2007 (E.T.113.252) dd. 29.08.2007, n° 21, à consulter sur Fisconet*plus*).