RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

advies 57.065/3
van 1 april 2015

over

een voorstel van wet ‘tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, tot instelling van een degressieve belasting op de meerwaarden’ (*Parl.St.* Kamer 2014-15, nr. 54-0557/001)

CONSEIL D’ÉTAT
section de législation

avis 57.065/3
du 1er avril 2015

sur

une proposition de loi ‘modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992, instaurant une taxation dégressive des plus-values’ (*Doc.Parl.*, Chambre, 2014-15, n° 54-0557/001)

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 wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, tot instelling van een degressieve belasting op de meerwaarden' (*Parl.St.* Kamer 2014-15, nr. 54-0557/001).

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 Annemie GOOSSENS, 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 Jan SMETS, staatsraad.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 1 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 propostion de loi 'modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992, instaurant une taxation dégressive des plus-values' (*Doc.Parl.*, Chambre, 2014-15, n° 54-0557/001).

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 Annemie GOOSSENS, 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 Jan SMETS, conseiller d'État.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 1er 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.

*

STREKKING VAN HET VOORSTEL

2. Het om advies voorgelegde wetsvoorstel strekt er in de eerste plaats toe om, in het kader van het stelsel van de inkomstenbelastingen, een meer veralgemeende belasting op meerwaarden in te stellen, door alle meerwaarden als diverse inkomsten te kwalificeren, met uitzondering van meerwaarden die belast worden als beroepsinkomen. Daartoe wordt het algemeen principe verwoord in artikel 90, 1°, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) verruimd door de restrictie te schrappen met betrekking tot winst of baten die voortkomen uit "normale verrichtingen van beheer van een privévermogen bestaande uit onroerende goederen, portefeuillewaarden en roerende voorwerpen" (artikel 2, 1°, van het voorstel). Hetzelfde gebeurt in artikel 90, 9°, eerste streepje, van het WIB 92 met betrekking tot de meerwaarden op aandelen (artikel 2, 2°, van het voorstel).

In het WIB 92 wordt daarenboven een nieuw artikel 103/1 ingevoegd, waarin wordt bepaald dat de tijdens een bepaald belastbaar tijdperk geleden verliezen bij het verrichten van handelingen als vermeld in artikel 90, 9°, van het WIB 92 (meerwaarden op aandelen), alleen worden afgetrokken van de tijdens datzelfde belastbaar tijdperk uit zulke handelingen geboekte inkomsten (artikel 3 van het voorstel).

Ten slotte worden wijzigingen aangebracht in artikel 171 van het WIB 92 met betrekking tot de diverse inkomsten bedoeld in artikel 90, 1° en 9°, eerste streepje, van het WIB 92 (artikel 4 van het voorstel). De in artikel 90, 1°, en 9°, eerste streepje, bedoelde meerwaarden uit (roerende)[2] goederen zijn afzonderlijk belastbaar tegen een aanslagvoet van 33%, ingeval de goederen waarop ze betrekking hebben, worden vervreemd tijdens het eerste jaar na de verkrijging ervan (artikel 4, 1°, van het voorstel). De meerwaarden uit goederen zijn afzonderlijk belastbaar tegen een aanslagvoet van 16,5% bij vervreemding in een periode van meer dan één jaar en minder dan vijf jaar na de verkrijging ervan (artikel 4, 3°, van het voorstel), en tegen een aanslagvoet van 10% bij vervreemding in een periode van minstens vijf jaar en hoogstens acht jaar na de verkrijging ervan (artikel 4, 2°, van het voorstel). De meerwaarden bedoeld in artikel 90, 1°, die worden verwezenlijkt meer dan acht jaar na de datum van verkrijging, zijn niet te beschouwen als diverse inkomsten en zijn derhalve vrij van belasting (artikel 2, 2°, van het voorstel).

---

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

[2] De meerwaarden verwezenlijkt met betrekking tot in België gelegen onroerende goederen vallen onder artikel 90, 8° en 10°, van het WIB 92, voor zover is voldaan aan de in die bepalingen gestelde voorwaarden. In die mate zijn ze niet begrepen in artikel 90, 1°, van het WIB 92. Over de vraag of in het voorgestelde artikel 171, 1°, a), van het WIB 92 enkel roerende goederen, dan wel alle goederen moeten worden geviseerd, zie opmerking 8.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 2

3. Het huidige artikel 90, 1°, van het WIB 92 bevat de volgende algemene regel:

> "Diverse inkomsten zijn (…) winst of baten, hoe ook genaamd, die zelfs occasioneel of toevallig, buiten het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid, voortkomen uit enige prestatie, verrichting of speculatie of uit diensten bewezen aan derden, *daaronder niet begrepen normale verrichtingen van beheer van een privévermogen bestaande uit onroerende goederen, portefeuillewaarden en roerende voorwerpen*."

Onder bepaalde voorwaarden zijn meerwaarden verwezenlijkt met betrekking tot in België gelegen onroerende goederen belastbaar, *ook als zij voortkomen uit het normale beheer van het privévermogen*. De regeling met betrekking tot dergelijke meerwaarden is ondergebracht in afzonderlijke bepalingen, namelijk artikel 90, 8° (ongebouwde onroerende goederen en aanverwante zakelijke rechten) en 10° (gebouwde onroerende goederen en aanverwante zakelijke rechten) van het WIB 92. De in artikel 90, 8° en 10°, bedoelde meerwaarden zijn bovendien aan een fiscale regeling onderworpen die afwijkt van de regeling waaraan de inkomsten bedoeld in artikel 90, 1°, van het WIB 92 onderworpen zijn (zie de artikelen 101 en 103, §§ 2 en 3, van het WIB 92). Dergelijke meerwaarden zijn derhalve niet begrepen in artikel 90, 1°, van het WIB 92 (zie de woorden "onverminderd het bepaalde in 8° en 10°" in die bepaling).

Vermits artikel 2 van het voorstel ertoe strekt de uitsluiting van het normaal beheer van het privévermogen te schrappen in artikel 90, 1° en 9°, eerste streepje,[3] is er geen reden om in artikel 90, 1°, niet ook melding te maken van de bijzondere regeling vervat in artikel 90, 9°, voor meerwaarden op aandelen. Artikel 90, 1°, van het WIB 92 zou dan ook dienen aan te vangen met de woorden "onverminderd het bepaalde in 8°, 9° en 10°".[4] Artikel 2 van het voorstel zal moeten worden aangevuld met een wijzigingsbepaling in die zin.

4. De zinsnede "daaronder niet begrepen normale verrichtingen van beheer van een privévermogen bestaande uit onroerende goederen, portefeuillewaarden en roerende voorwerpen" in het huidige artikel 90, 1°, van het WIB 92 dekt niet alle vermogensbestanddelen. Zo vallen meerwaarden op *onlichamelijke* roerende goederen (bv. knowhow) niet onder deze uitzonderingsbepaling,[5] zodat ze thans wel belastbaar zijn op grond van het huidige artikel 90, 1°,

---

[3] Onder het tweede streepje wordt geen melding gemaakt van de uitsluiting met betrekking tot normale verrichtingen van beheer van een privévermogen.

[4] Sedert de wijziging van artikel 90 van het WIB 92 bij artikel 6, a), van de wet van 11 december 2008 'houdende wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 teneinde het in overeenstemming te brengen met de Richtlijn 90/434/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, gedeeltelijke splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten en voor de verplaatsing van de statutaire zetel van een SE of een SCE van een lidstaat naar een andere lidstaat, gewijzigd bij de Richtlijn 2005/19/EEG van de Raad van 17 februari 2005' wordt in 1° van dit artikel niet meer verwezen naar 9° ervan. Bij artikel 6, b), van de wet van 11 december 2008 is artikel 90, 9°, van het WIB 92 vervangen en naar aanleiding van die vervanging is in het eerste streepje ervan bepaald dat de normale verrichtingen van beheer van een privévermogen buiten de betrokken belastingregeling vallen.

[5] Cass. 24 oktober 1975, *Arr.Cass.* 1976, 244 en Cass. 10 september 2010, AR R.08.0086.N.

van het WIB 92. De belastingen erop worden berekend krachtens artikel 97, § 1, van het WIB 92. Verliezen zijn aftrekbaar op grond van artikel 103, § 1, van het WIB 92.

Door het schrappen van de woorden "daaronder niet begrepen normale verrichtingen van beheer van een privévermogen bestaande uit onroerende goederen, portefeuillewaarden en roerende voorwerpen" in het huidige artikel 90, 1°, van het WIB 92, worden alle "winst of baten, hoe ook genaamd, die zelfs occasioneel of toevallig, buiten het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid, voortkomen uit enige prestatie, verrichting of speculatie of uit diensten bewezen aan derden" belastbaar. Dit betekent dat het voorstel als gevolg heeft dat in principe alle niet-beroepsmatig gerealiseerde meerwaarden op privé aangehouden vermogensbestanddelen belastbaar worden.

Artikel 90, 1°, van het WIB 92 heeft overigens niet enkel betrekking op meerwaarden, doch ook op alle roerende inkomsten die niet onder de limitatieve opsomming vallen van artikel 17 en volgende van het WIB 92.[6] Aangezien de initiatiefnemers van het voorstel, zoals uit de toelichting blijkt,[7] echter enkel een belasting van de meerwaarden op het oog hebben, zou kunnen worden overwogen – teneinde de meerwaarden beter te onderscheiden van de andere inkomsten – om voor de niet-beroepsmatig gerealiseerde meerwaarden te voorzien in een nieuwe categorie inkomens ("Meerwaarden uit privévermogen") in artikel 6, tweede lid, en in titel II, hoofdstuk II, van het WIB 92 een nieuwe afdeling V*bis* ("Meerwaarden uit privévermogen") in te voegen. In de nieuwe afdeling kunnen dan ook de regels inzake de meerwaarden bedoeld in artikel 90, 8° tot 10°, van het WIB 92 worden ondergebracht.[8]

Artikel 3

5. Indien het voorstel wordt aangenomen, zullen inzake de overdracht van verliezen verschillende regimes gelden, respectievelijk voor artikel 90, 1°, 8°, 9° en 10°, van het WIB 92 (vgl. artikel 103, §§ 1 (1°), 2 (8°) en 3 (10°), met het voorgestelde artikel 103/1 (9°) van het WIB 92). Het is niet duidelijk wat, in het licht van het grondwettelijk beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie, de verantwoording is om alleen voor de in artikel 90, 9°, bedoelde meerwaarden niet te voorzien in een overdrachtregeling naar volgende belastbare tijdperken.

De gemachtigde gaf ter zake de volgende toelichting:

> "La proposition de loi ne modifie pas la situation existante. Les pertes liées aux transactions visées par l'article 90,9 sont traitées de manière différente de celles visées par les article[s] 90,8 et 90,10. Cette question relèvera le moment venu de l'administration et du Ministre. Sur le fond, les transactions sur actions n'ont pas du tout la même nature que

[6] Cass. 6 mei 2011, AR F.10.0050.N.

[7] *Parl.St.* Kamer, nr. 54-0557/001, 3 en 6 tot 9.

[8] Samen met deze aanpassing zou van de gelegenheid gebruik kunnen worden gemaakt om de algemene regel vervat in artikel 90, 1°, adequater te formuleren. De woorden "winst of baten" verwijzen immers naar een beroepswerkzaamheid (zie artikel 23 § 1, 1°, 2° en 3°, van het WIB 92), terwijl de betrokken regeling paradoxaal genoeg enkel van toepassing is als die inkomsten zijn verworven "buiten het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid". Hieraan kan worden verholpen door in de plaats van de woorden "winst of baten" de meer algemene term "inkomsten" te gebruiken.

les transactions immobilières, compte tenu de la liquidité beaucoup plus grande dans le premier cas. Par nature les transactions sur actions sont plus volatiles."

Er is evenwel niet louter een verschil in behandeling tussen meerwaarden op aandelen en meerwaarden op onroerende goederen (en aanverwante zakelijke rechten), doch ook ten aanzien van de algemene regeling vervat in artikel 90, 1°, van het WIB 92. Om aanvaardbaar te zijn, zal het onderscheid dus meer deugdelijk verantwoord moeten kunnen worden.

Artikel 4

6. Zoals uit de toelichting bij het wetsvoorstel blijkt, willen de indieners ervan de huidige vrijstelling op meerwaarden, ongeacht om welke activa het gaat, ongedaan maken en vervangen door een graduele en degressieve belasting.

Op grond van de voorgestelde bepalingen zal het degressieve tarief echter slechts van toepassing zijn voor meerwaarden op aandelen die zijn verwezenlijkt naar aanleiding van de overdracht onder bezwarende titel ervan buiten het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid (artikel 90, 9°, eerste streepje, van het WIB 92) en voor de in artikel 90, 1°, van het WIB 92 bedoelde inkomsten. Aan het tarief voor de meerwaarden vermeld in artikel 90, 8°, 9°, tweede streepje, en 10°, wordt niet geraakt. Vraag is of dit strookt met de bedoeling van de indieners van het voorstel.

7. Volgens de toelichting beogen de indieners van het voorstel met het voorgestelde artikel 171, 1°, a), van het WIB 92 enkel de meerwaarden te treffen.[9] Het voorgestelde artikel 171, 1°, a), is echter ruimer geformuleerd. Om nog duidelijker aan te geven dat de beoogde diverse inkomsten hun oorsprong vinden in de vervreemding van de roerende goederen, wordt ter overweging gegeven om de bepaling als volgt te formuleren, uiteraard voor zover dit overeenstemt met de bedoeling van de initiatiefnemers:

"de in artikel 90, 1° en 9°, eerste streepje, vermelde diverse inkomsten, behaald ter gelegenheid van de vervreemding van de in voormelde bepalingen bedoelde roerende goederen, wanneer de vervreemding gebeurt tijdens het eerste jaar na de verkrijging ervan, alsook … (verder zoals in de voorgestelde bepaling);".

8. In het voorgestelde artikel 171, 1°, a), van het WIB 92 wordt gewag gemaakt van "de roerende goederen waarop [de diverse inkomsten] betrekking hebben", terwijl in de voorgestelde artikelen 171, 2°, a), en 171, 4°, e), van het WIB 92 telkens het bijvoeglijk naamwoord "roerende" achterwege is gelaten, zodat alle goederen worden geviseerd. Voor zover dit onderscheid onbedoeld is, zal het woord "roerende" geschrapt moeten worden in het voorgestelde artikel 171, 1°, a), ofwel zal dat woord moeten worden toegevoegd in de voorgestelde artikelen 171, 2°, a), en 171, 4°, e). In zoverre het onderscheid bedoeld is, zal het ook verantwoord moeten kunnen worden in het licht van het grondwettelijke beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie.

[9] *Parl.St.* Kamer, nr. 54-0557/001, 9.

9. Het onderworpen zijn aan de belasting en de toepasselijke aanslagvoet is afhankelijk van het ogenblik waarop de goederen vervreemd worden. Er wordt een onderscheid gemaakt tussen de vervreemding "tijdens het eerste jaar na de verkrijging ervan" (33%), "in een periode van meer dan 1 jaar en minder dan 5 jaar na de verkrijging ervan" (16,5%), en "in een periode van minstens 5 jaar en hoogstens 8 jaar na de verkrijging ervan" (10%). Het is niet duidelijk hoe de precieze datum van verkrijging in dit verband, ook wat het verleden betreft, bewezen zal dienen te worden.

10. Op de andere meerwaarden dan die bedoeld in artikel 90, 8°, 9°, en 10°, van het WIB 92 (bv. op schilderijen, antiek, juwelen, oldtimers, die tot het privévermogen behoren) zijn volgens het voorstel enkel de algemene regeling vervat in artikel 97, § 1 (netto bedrag), en in artikel 103, § 1 (aftrekbare verliezen), van het WIB 92 van toepassing. Het is echter niet duidelijk hoe in die gevallen de meerwaarde moet worden bepaald, dit in tegenstelling tot de meerwaarden bedoeld in artikel 90, 8°, 9° en 10°, van het WIB 92, waarvoor de regeling te vinden is in de artikelen 101, §§ 1 (8°) en 2 (10°), en 102 (9°) van het WIB 92.

*

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.

*

PORTÉE DE LA PROPOSITION

2. La proposition de loi soumise pour avis vise en premier lieu à instaurer, dans le cadre du régime de l'impôt sur les revenus, une taxation des plus-values plus généralisée en qualifiant toutes les plus-values de revenus divers, à l'exception des plus-values qui sont imposées en tant que revenus professionnels. À cette fin, le principe général formulé à l'article 90, 1°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) est étendu en supprimant la restriction relative aux bénéfices ou profits provenant « des opérations de gestion normale d'un patrimoine privé consistant en biens immobiliers, valeurs de portefeuille et objets mobiliers » (article 2, 1°, de la proposition). Il en va de même à l'article 90, 9°, premier tiret, du CIR 92 en ce qui concerne les plus-values sur actions ou parts (article 2, 2°, de la proposition).

Un nouvel article 103/1 est en outre inséré dans le CIR 92, qui dispose que les pertes subies au cours d'une période imposable déterminée dans l'exercice des activités visées à l'article 90, 9°, du CIR 92 (plus-values sur actions ou parts) ne sont déduites que des revenus résultant de telles activités qui sont réalisés au cours de la même période imposable (article 3 de la proposition).

Enfin, des modifications sont apportées à l'article 171 du CIR 92 en ce qui concerne les revenus divers visés à l'article 90, 1° et 9°, premier tiret, du CIR 92 (article 4 de la proposition). Les plus-values réalisées sur les biens (mobiliers) [2], visées à l'article 90, 1° et 9°, premier tiret, sont imposables distinctement à un taux de 33% lorsque les biens mobiliers auxquels elles se rapportent, sont aliénés au cours de la première année de leur acquisition (article 4, 1°, de la proposition). Les plus-values résultant de biens sont imposables distinctement à un taux de 16,5% en cas d'aliénation dans un délai de plus d'un an et de moins de cinq ans après leur acquisition (article 4, 3°, de la proposition) et à un taux de 10% en cas d'aliénation dans un délai d'au moins cinq ans et de moins de huit ans après leur acquisition (article 4, 2°, de la proposition). Les plus-values visées à l'article 90, 1°, qui sont réalisées plus de huit ans après la date d'acquisition ne sont pas à considérer comme des revenus divers et sont dès lors exonérés d'impôt (article 2, 2°, de la proposition).

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

[2] Les plus-values réalisées sur des biens immobiliers situés en Belgique relèvent du champ d'application de l'article 90, 8° et 10°, du CIR 92, pour autant qu'il soit satisfait aux conditions fixées dans ces dispositions. Dans cette mesure, elles ne sont pas visés à l'article 90, 1°, du CIR 92. Concernant la question de savoir si l'article 171, 1°, a), proposé, du CIR 92 ne doit viser que les biens mobiliers ou tous les biens, voir l'observation 8.

EXAMEN DU TEXTE

Article 2

3. L'actuel article 90, 1°, du CIR 92 contient la règle générale suivante :

> « Les revenus divers sont (...) les bénéfices ou profits, quelle que soit leur qualification, qui résultent, même occasionnellement ou fortuitement, de prestations, opérations ou spéculations quelconques ou de services rendus à des tiers, en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle, à l'exclusion des opérations de gestion normale d'un patrimoine privé consistant en biens immobiliers, valeurs de portefeuille et objets mobiliers ».

Sous certaines conditions, les plus-values réalisées sur des biens immobiliers situés en Belgique sont imposables, *même si elles résultent de la gestion normale du patrimoine privé*. Le régime relatif à ces plus-values est inscrit dans des dispositions distinctes, à savoir l'article 90, 8° (immeubles non bâtis et droits réels y afférents) et 10° (immeubles bâtis et droits réels y afférents) du CIR 92. Les plus-values visées à l'article 90, 8° et 10°, sont en outre soumises à un régime fiscal qui s'écarte de celui auquel sont soumis les revenus visés à l'article 90, 1°, du CIR (voir les articles 101 et 103, §§ 2 et 3, du CIR 92.) Ces plus-values ne sont dès lors pas visées à l'article 90, 1°, du CIR 92 (voir les mots « sans préjudice des dispositions du 8° et du 10° » dans cette disposition).

Dès lors que l'article 2 de la proposition vise à supprimer l'exclusion de la gestion normale du patrimoine privé à l'article 90, 1° et 9°, premier tiret [3], rien ne justifie de ne pas faire aussi mention, à l'article 90, 1°, du régime spécial inscrit à l'article 90, 9°, pour les plus-values sur actions ou parts. L'article 90, 1°, du CIR 92 devrait par conséquent commencer par les mots « sans préjudice des dispositions du 8°, 9° et 10° » [4]. Il y a donc lieu de compléter l'article 2 de la proposition par une disposition modificative en ce sens.

4. Le membre de phrase « à l'exclusion des opérations de gestion normale d'un patrimoine privé consistant en biens immobiliers, valeurs de portefeuille et objets mobiliers », dans l'actuel article 90, 1°, du CIR 92, ne couvre pas tous les éléments du patrimoine. C'est ainsi que les plus-values sur les bien meubles incorporels (par exemple, le savoir-faire) ne sont pas visées par cette disposition d'exclusion [5], si bien que pour l'heure, elles sont bel et bien imposables sur la base de l'actuel article 90, 1°, du CIR 92. La taxation y relative est calculée en vertu de l'article 97, § 1er, du CIR 92. Les pertes sont déductibles sur la base de l'article 103, § 1er, du CIR 92.

---

[3] Le deuxième tiret ne fait pas mention de l'exclusion des opérations de gestion normale d'un patrimoine privé.

[4] Depuis la modification de l'article 90 du CIR 92 par l'article 6, a), de la loi du 11 décembre 2008 'modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en vue de le mettre en concordance avec la Directive 90/434/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents ainsi qu'au transfert de siège statutaire d'une SE ou dune SCE d'un État membre à un autre, modifiée par la Directive 2005/19/CE du Conseil du 17 février 2005', le 1° de cet article ne fait plus mention de son 9°. L'article 6, b), de la loi du 11 décembre 2008 a remplacé l'article 90, 9°, du CIR 92 et à l'occasion de ce remplacement, il a été prévu au premier tiret de cette disposition que les opérations de gestion normale d'un patrimoine privé ne relèvent pas du régime fiscal concerné.

[5] Cass., 24 octobre 1975, *Arr. Cass.* 1976, 244 et Cass., 10 septembre 2010, AR R.08.0086.N.

En supprimant les mots « à l'exclusion des opérations de gestion normale d'un patrimoine privé consistant en biens immobiliers, valeurs de portefeuille et objets mobiliers », dans l'actuel article 90, 1°, du CIR 92, tous les « bénéfices ou profits, quelle que soit leur qualification, qui résultent, même occasionnellement ou fortuitement, de prestations, opérations ou spéculations quelconques ou de services rendus à des tiers » deviennent imposables. Il en résulte que la proposition implique qu'en principe toutes les plus-values réalisées à des fins non professionnelles sur des éléments du patrimoine détenus à titre privé deviennent imposables.

L'article 90, 1°, du CIR 92 ne concerne du reste pas seulement les plus-values, mais également tous les revenus mobiliers qui ne figurent pas dans l'énumération limitative de l'article 17 et suivants du CIR 92 [6]. Étant donné que les auteurs de la proposition, ainsi qu'il ressort des développements [7], ne visent toutefois qu'une taxation des plus-values, l'on pourrait envisager – afin de mieux distinguer les plus-values des autres revenus – de prévoir pour les plus-values réalisées à des fins non professionnelles une nouvelle catégorie de revenus (« Plus-values résultant du patrimoine privé ») à l'article 6, alinéa 2, et d'insérer une nouvelle section V*bis* (« Plus-values résultant du patrimoine privé ») sous le titre II, chapitre II, du CIR 92. La nouvelle section pourrait ainsi contenir les règles relatives aux plus-values visées à l'article 90, 8° à 10°, du CIR 92 [8].

Article 3

5. Si la proposition est adoptée, différents régimes seront d'application en ce qui concerne le transfert des pertes, respectivement pour l'article 90, 1°, 8°, 9° et 10°, du CIR 92 (comparer l'article 103, §§ 1er (1°), 2 (8°) et 3 (10°), avec l'article 103/1 proposé (9°) du CIR 92). À la lumière du principe constitutionnel d'égalité et de non discrimination, on n'aperçoit pas clairement ce qui justifie de ne pas prévoir de régime de transfert aux périodes imposables suivantes pour les seules plus-values visées à l'article 90, 9°.

À ce sujet, le délégué a fourni les précisions suivantes :

> « La proposition de loi ne modifie pas la situation existante. Les pertes liées aux transactions visées par l'article 90,9 sont traitées de manière différente de celles visées par les article[s] 90,8 et 90,10. Cette question relèvera le moment venu de l'administration et du Ministre. Sur le fond, les transactions sur actions n'ont pas du tout la même nature que les transactions immobilières, compte tenu de la liquidité beaucoup plus grande dans le premier cas. Par nature les transactions sur actions sont plus volatiles ».

---

[6] Cass., 6 mai 2011, AR F.10.0050.N.

[7] *Doc. parl.*, Chambre, n° 54-0557/001, pp. 3 et 6 à 9.

[8] Parallèlement à cette adaptation, l'occasion pourrait en outre être mise à profit pour formuler plus adéquatement la règle générale inscrite à l'article 90, 1°. Les mots « bénéfices ou profits » renvoient en effet à une activité professionnelle (voir l'article 23, § 1er, 1°, 2° et 3°, du CIR 92), alors que paradoxalement, le régime en question ne s'applique que si ces revenus ont été acquis « en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle ». Il peut y être remédié en utilisant le terme « revenus », plus général, en lieu et place des mots « bénéfices ou profits ».

Cependant, il n'y a pas seulement une différence de traitement entre les plus-values sur actions ou parts et les plus-values sur les biens immobiliers (et droits réels y afférents), mais également par rapport au régime général inscrit à l'article 90, 1°, du CIR 92. Pour être admissible, il faudra que cette différence soit donc justifiée plus adéquatement.

Article 4

6. Comme il ressort des développements de la proposition de loi, ses auteurs entendent supprimer l'actuelle exonération sur les plus-values, quels que soient les actifs dont il s'agit, et la remplacer par une imposition graduelle et dégressive.

Selon les dispositions proposées, le taux dégressif ne sera toutefois applicable que pour les plus-values sur actions ou parts qui sont réalisées à l'occasion de leur cession à titre onéreux, en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle (article 90, 9°, premier tiret, du CIR 92) et pour les revenus visés à l'article 90, 1°, du CIR 92. Le taux pour les plus-values mentionnées à l'article 90, 8°, 9°, deuxième tiret, et 10°, reste inchangé. La question est de savoir si telle est l'intention des auteurs de la proposition.

7. Il ressort des développements qu'avec l'article 171, 1°, a), proposé du CIR 92, les auteurs de la proposition n'entendent viser que les plus-values [9]. L'article 171, 1°, a), proposé est cependant formulé de manière plus large. Afin d'indiquer encore plus clairement que les revenus divers visés trouvent leur origine dans l'aliénation de biens mobiliers, il est suggéré de formuler la disposition comme suit, bien entendu si cette suggestion est conforme à l'intention des auteurs :

« les revenus divers visés à l'article 90, 1° et 9°, premier tiret, provenant de l'aliénation des biens mobiliers visés dans les dispositions précitées, lorsque l'aliénation a lieu au cours de la première année de leur acquisition, ainsi qu'à... (la suite comme dans la disposition proposée); ».

8. L'article 171, 1°, a), proposé du CIR 92 fait mention de « biens mobiliers auxquels [les revenus divers] se rapportent », alors que dans les articles 171, 2°, a), et 171, 4°, e), proposés du CIR 92, l'adjectif « mobiliers » a chaque fois été omis, si bien que tous les biens sont visés. Dans la mesure où cette différence n'est pas intentionnelle, il convient de supprimer le mot « mobiliers » à l'article 171, 1°, a), proposé ou d'ajouter ce mot aux articles 171, 2°, a), et 171, 4°, e), proposés. Dans la mesure où la différence est intentionnelle, elle devra également pouvoir être justifiée au regard du principe constitutionnel d'égalité et de non-discrimination.

9. La soumission à l'impôt et au taux applicable dépend du moment où les biens sont aliénés. Une distinction est établie entre l'aliénation « au cours de la première année de leur acquisition » (33%), « dans un délai de plus d'un an et de moins de 5 ans après leur acquisition » (16,5%) et « dans un délai d'au moins 5 ans et de moins de 8 ans après leur acquisition » (10%).

[9] *Doc. parl.*, Chambre, n° 54-0557/001, p. 9.

On n'aperçoit pas clairement comment la date précise d'acquisition devra être prouvée à cet égard, notamment en ce qui concerne le passé.

10. Selon la proposition, seul le régime général inscrit à l'article 97, § 1er (montant net), et à l'article 103, § 1er (pertes déductibles), du CIR 92 s'applique aux plus-values autres que celles visées à l'article 90, 8°, 9° et 10°, du CIR 92 (par exemple sur les tableaux, antiquités, bijoux, ancêtres, qui font partie du patrimoine privé). On n'aperçoit toutefois pas clairement comment la plus-value doit être déterminée dans ces cas, et ce contrairement aux plus-values visées à l'article 90, 8°, 9°, et 10°, du CIR 92, pour lesquels le régime applicable figure à l'article 101, §§ 1er (8°) et 2 (10°), et 102 (9°) du CIR 92.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS Jo BAERT