



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 61.982/3
van 3 oktober 2017

avis 61.982/3
du 3 octobre 2017

over

sur

een voorontwerp van wet
'houdende diverse fiscale
bepalingen III'

un avant-projet de loi 'portant
des dispositions fiscales
diverses III'

Op 25 juli 2017 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen, van rechtswege verlengd tot 8 september 2017,^(*) en nogmaals verlengd tot 29 september 2017, een advies te verstrekken over een voorontwerp van wet ‘houdende diverse fiscale bepalingen III’.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 19 september 2017. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS, assessor, en Annemie GOOSSENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Frédéric VANNESTE, 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 oktober 2017.

*

Le 25 juillet 2017, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, prorogé de plein droit jusqu'au 8 septembre 2017,^(**) et encore prorogé jusqu'au 29 septembre 2017, sur un avant-projet de loi ‘portant des dispositions fiscales diverses III’.

L'avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 19 septembre 2017. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Jan VELAERS, assesseur, et Annemie GOOSSENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Frédéric VANNESTE, 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 octobre 2017.

*

^(*) Deze verlenging vloeit voort uit artikel 84, § 1, eerste lid, 2°, *in fine*, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, waarin wordt bepaald dat deze termijn van rechtswege wordt verlengd met vijftien dagen wanneer hij begint te lopen tussen 15 juli en 31 juli of wanneer hij verstrijkt tussen 15 juli en 15 augustus.

^(**) Ce délai résulte de l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°, *in fine*, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, qui précise que ce délai est prolongé de plein droit de quinze jours lorsqu'il prend cours du 15 juillet au 31 juillet ou lorsqu'il expire entre le 15 juillet et le 15 août.

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.

*

STREKKING VAN HET ONTWERP

2. Het om advies voorgelegde voorontwerp van wet bevat diverse aanpassingen aan de fiscale wetgeving. Het gaat onder meer om:

- het invoeren van een belastingvrijstelling voor de vergoedingen ter compensatie van het inkomensverlies ten gevolge van de geprogrammeerde productievermindering van koemelk gedurende de maanden oktober 2016 tot maart 2017 (zie de artikelen 1 tot 5 van het ontwerp);

- het in overeenstemming brengen met het Unierecht en met het grondwettelijke gelijkheidsbeginsel van de regels voor de aanrekening van de toeslagen voor personen ten laste in geval van een gemeenschappelijke aanslag (artikelen 6 en 7);

- het creëren van een uitdrukkelijke rechtsgrond voor de belastbaarheid van pensioenen en dergelijke die worden toegekend in het kader van een wettelijke sociale beschermingsregeling (artikel 8);

- het vrijstellen van belasting van pensioenen en dergelijke toegekend door buitenlandse autoriteiten of krachtens een buitenlands stelsel van sociale zekerheid aan slachtoffers van de oorlog van 1940-1945 of aan hun rechtverkrijgenden (artikel 9);

- het invoeren van de mogelijkheid om, in geval van kwade trouw of het opzet om de belasting te ontduiken, vanaf de eerste overtreding administratief te bestraffen bij overtreding van de bepalingen van de artikelen 321/1 tot 321/6 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92), evenals van de ter uitvoering ervan genomen besluiten (artikel 15).

VORMVEREISTEN

3. Uit de aan de Raad van State voorgelegde stukken blijkt niet dat werd overgegaan tot een voorafgaande regelgevingsimpactanalyse zoals geregeld bij de artikelen 5 tot 8 van de wet van 15 december 2013 ‘houdende diverse bepalingen inzake administratieve vereenvoudiging’. Voor zover die analyse effectief nog niet zou zijn uitgevoerd, zal dat alsnog moeten gebeuren.

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

ONDERZOEK VAN DE TEKST

TITEL 2 – FISCALE BEPALINGEN

Hoofdstuk 1 – Wijzigingen inzake inkomstenbelastingen

Afdeling 1 – Vrijstelling van bepaalde steun om de melkproductie te reduceren

Artikel 5

4. Overeenkomstig artikel 2 van het ontwerp worden de vergoedingen ontvangen ter uitvoering van de gedelegeerde verordening (EU) 2016/1612 van de Commissie van 8 september 2016 ‘tot vaststelling van steun om de melkproductie te reduceren’ (hierna: verordening 2016/1612) en de bijkomende vergoedingen toegekend bij toepassing van de artikelen 1, lid 1, derde alinea, a), en 2 van de gedelegeerde verordening (EU) nr. 2016/1613 van de Commissie van 8 september 2016 ‘tot vaststelling van buitengewone aanpassingssteun voor melkproducenten en landbouwers in andere veehouderijsectoren’ vrijgesteld van inkomstenbelastingen. De bedoelde vrijstelling is slechts van toepassing op de vergoedingen betaald voor een of meer van de vier perioden van productievermindering gedurende de maanden oktober 2016 tot maart 2017.

4.1. In de ontworpen regeling wordt een onderscheid gemaakt tussen de bedoelde vergoedingen en andere vergoedingen voor melkproducenten en landbouwers. Die laatste worden immers wel belast, hetzij aan 16,5% voor de producent onderworpen aan de personenbelasting,² hetzij tegen het tarief van toepassing in de personenbelasting.³

In de memorie van toelichting wordt als verantwoording voor het onderscheid gesteld dat het “contraproductief [zou] zijn om [het] algemeen principe in dit geval toe te passen en zo de steun [te] verminderen die toegekend werd op basis van een Verordening van de Europese Commissie”.

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. Bij 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) bevestigd in fiscale aangelegenheden. Deze bepaling is immers een precisering of een bijzondere toepassing van het in artikel 10 van de Grondwet algemeen geformuleerde gelijkheidsbeginsel.

² Zie de artikelen 25, 6°, a), of 28, eerste lid, 3°, a), van het WIB 92, naargelang de vergoeding werd verkregen gedurende de exploitatie dan wel na de stopzetting ervan, en artikel 171, 4°, i), van het WIB 92.

³ Ofwel het verlaagd opklimmend tarief, ofwel het standaardtarief van 33,99%.

In het licht van de in de memorie van toelichting gegeven verantwoording is het niet duidelijk waarom de vrijstelling enkel geldt voor deze vergoedingen, en niet voor eventuele andere vergelijkbare vergoedingen. De vraag rijst immers waarom ook het belasten van die laatste niet contraproductief genoemd zou kunnen worden. Indien men het onderscheid wenst te behouden, zal in de memorie een meer deugdelijke verantwoording gegeven moeten worden.

4.2. Met de belastingvrijstelling verleent de federale overheid aldus nog een derde vorm van ondersteuning, naast de bestaande steun op basis van de voormelde verordeningen.

De stellers van het ontwerp gaan ervan uit dat deze derde vorm aanvaardbaar is mits goedkeuring door de Europese Commissie. Uit de notificatie van de Ministerraad van 20 juli 2017 blijkt immers dat het de bedoeling is “een aanvraag in te dienen bij de Europese Commissie die zal voldoen aan de voorwaarden als bepaald in Verordening (EU) nr. 1408/2013 van de Commissie van 18 december 2013 inzake de toepassing van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op de-minimissteun in de landbouwsector en dit voor de goedkeuring van een regeling betreffende de vrijstelling van inkomstenbelastingen van steun verleend door de Europese Unie of de Gewesten aan de producenten van melk naar aanleiding van een uitzonderlijke situatie dewelke overmacht veroorzaakte in hoofde van de producenten, en welke regeling in werking zal treden na goedkeuring door de Europese Commissie en beperkt zal worden tot de geldigheidsduur van voormelde verordening”. Artikel 5 van het ontwerp voorziet in dit verband in een delegatie aan de Koning om “de maatregelen [te bepalen] noodzakelijk voor de uitvoering van het artikel 2” en waarbij hij de opdracht krijgt toe te zien “op de naleving van de [v]erordening (EU) nr. 1408/2013 (...), in voorkomend geval in overleg met de [g]ewesten”.

Uit artikel 1, lid 1, a), van verordening (EU) nr. 1408/2013 van de Commissie van 18 december 2013 ‘inzake de toepassing van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op de-minimissteun in de landbouwsector’ (hierna: verordening 1408/2013) blijkt dat ze onder meer niet van toepassing is op “steun waarvan het bedrag wordt vastgesteld op basis van de prijs of de hoeveelheid van de op de markt gebrachte producten”. Op de vraag of voor de belastingvrijstelling, vermits erin vrijstelling wordt verleend voor de bedoelde vergoedingen die op basis van hoeveelheden zijn vastgesteld,⁴ een beroep kan worden gedaan op verordening 1408/2013, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“De verordening stelt dat zij niet van toepassing is op de steun die wordt verleend aan ondernemingen die actief zijn in de primaire productie van landbouwproducten, indien het bedrag van die steun wordt vastgesteld op basis van de prijs of de hoeveelheid van de op de markt gebrachte producten.

De steun aan de melksector waarvan sprake in afdeling 1 van de Wet Diverse Fiscale Bepalingen III wordt echter vastgesteld op basis van de hoeveelheid NIET op de markt gebrachte producten.

⁴ De basisvergoeding vanwege de Europese Unie bedraagt 14 euro per 100 kg koemelk (artikel 1, lid 1, van verordening 2016/1612). Enkel het Waalse Gewest heeft buitengewone aanpassingssteun toegekend ten belope van 10 eurocent per liter (artikel 3 van het besluit van de Minister van Landbouw van het Waalse Gewest van 15 december 2016 ‘prévoyant une aide pour la réduction de la production laitière et prévoyant l’octroi d’une aide d’adaptation exceptionnelle aux producteurs de lait et aux exploitants d’autres secteurs de l’élevage’).

Bijgevolg valt deze steun wel degelijk onder het toepassingsgebied van deze verordening.”

Het is de Raad van State niet duidelijk of verordening 1408/2013 in deze wel toegepast kan worden: vermits de steun wordt berekend op basis van de niet op de markt gebrachte hoeveelheid, beïnvloedt die steun de op de markt gebrachte hoeveelheid en is er een correlatie tussen de steun en de op de markt gebrachte hoeveelheid. Het antwoord van de Europese Commissie naar aanleiding van de aanmelding van de maatregel zal daarover uitsluitend moeten bieden, onder controle van het Hof van Justitie van de Europese Unie.

5. Artikel 5 van het ontwerp bevat een erg sibillijnse omschrijving van de opdracht van de Koning. Het eerste lid is overigens niets meer dan een herinnering aan de algemene uitvoeringsbevoegdheid waarover de Koning beschikt op grond van artikel 108 van de Grondwet, hetgeen onnodig is. In het tweede lid wordt de Koning belast met het toezicht op de naleving van verordening 1408/2013, waarmee mogelijk wordt gerefereerd aan de reeds vermelde beslissing van de Ministerraad. Ook de memorie van toelichting biedt geen verklaring. Ter wille van de rechtszekerheid zou duidelijk tot uiting moeten worden gebracht wat er precies mee wordt bedoeld.

De gemachtigde lichtte dit als volgt toe:

“1) les sommes payées sur base des règlements 2016/1612 et 1613 ne doivent pas être comptabilisées pour l’application du règlement de minimis. En effet, il ne s’agit pas d’ ‘aides accordées par les États ou au moyen de ressources d’État’ (art. 107, § 1^{er}, TFUE), mais bien d’aides financées par l’Union européenne, et applicables selon des règles fixées par elle. Il n’est donc pas question d’aides d’État pour ces sommes.

Pour vérifier si un agriculteur ne dépasse pas le palier des aides de minimis (15.000 euros sur trois exercices fiscaux), il faudra donc tenir compte de l’exonération d’impôt sur les sommes perçues en exécution des règlements 2016/1612 et 1613, mais aussi des autres aides éventuelles.

2) la délégation au Roi vise en effet à la correcte exécution de l’article 6 du règlement 1408/2013. Il faudra notamment connaître les agriculteurs qui ont perçu ces aides (payées par les Régions), et obtenir de leur part une déclaration concernant les aides de minimis déjà perçues au cours des trois derniers exercices fiscaux (article 6, § 1^{er}, *in fine*).”

Afdeling 2 – Toeslagen op de belastingvrije som – gemeenschappelijke aanslag – Imfeld-Garcet

Artikelen 6 en 7

6. Om tegemoet te komen aan het arrest *Imfeld en Garcet* van het Hof van Justitie en arrest 68/2014 van het Grondwettelijk Hof,⁵ strekt artikel 6 van het ontwerp tot het invoeren, in artikel 134, § 4, van het WIB 92, van een regeling die erin bestaat om twee berekeningen uit te voeren en het resultaat ervan te vergelijken:

⁵ HvJ 12 december 2013, C-303/12, *Imfeld en Garcet v. België*; GwH 24 april 2014, nr. 68/2014.

– een berekening waarbij de toeslagen worden gevoegd bij het basisbedrag van de belastingvrije som van de echtgenoot met het hoogste gezamenlijk belaste inkomen

en

– een berekening waarbij de toeslagen worden gevoegd bij het basisbedrag van de belastingvrije som van de echtgenoot met het laagste gezamenlijk belaste inkomen.

In de voorbeelden in de memorie van toelichting wordt er telkens van uitgegaan dat de bruto gezamenlijk belastbare bezoldigingen van echtgenoot 1 volledig bij verdrag zijn vrijgesteld. Op de vraag of de ontworpen regeling ook een oplossing biedt voor situaties waarin de bruto gezamenlijke belastbare bezoldigingen van de echtgenoot slechts gedeeltelijk bij verdrag zijn vrijgesteld, antwoordde de gemachtigde als volgt:

“De voorbeelden 1 tot 3 werden aangevuld met hypothesen waarbij slechts een deel van het beroepsinkomen is vrijgesteld bij verdrag.”

Het gaat om de volgende nieuwe voorbeelden:

“voorbeeld 1 (berekening op basis van de geïndexeerde bedragen voor aanslagjaar 2017)

echtpaar met twee kinderen ten laste

echtgenoot 1: bruto gezamenlijk belastbare bezoldigingen ten bedrage van 35.000 euro

- volledig vrijgesteld bij verdrag

- waarvan 20.000 euro vrijgesteld bij verdrag

- waarvan 10.000 euro vrijgesteld bij verdrag

echtgenoot 2: bruto gezamenlijk belastbare bezoldigingen ten bedrage van 32.000 euro.

	<u>echtgenoot 1</u>	<u>echtgenoot 2</u>
bezoldiging	35.000,00	33.000,00
ff.kosten	- 4.240,00	- 4.192,30
GBI	30.760,00	28.807,70

toeslagen bij de echtgenoot met het hoogste gezamenlijk belaste inkomen (basisaanrekening)

belastingvrije som (BVS)

basis	7.130,00	7.130,00
-------	----------	----------

toeslagen	<u>3.900,00</u>	
-----------	-----------------	--

11.030,00

basisbelasting	11.013,00	10.134,47
----------------	-----------	-----------

belasting op BVS

	<u>- 2.871,00</u>	<u>- 1.782,50</u>
--	-------------------	-------------------

	8.142,00	8.351,97
--	----------	----------

vermindering buitenlandse inkomsten

- 8.142,00

- 4.652,57

- 2.326,29

belasting Staat	0,00	8.351,97
-----------------	------	----------

3.489,43

5.815,71

totale belasting Staat:

8.351,97

11.841,40

14.167,68

toeslagen bij de echtgenoot met het laagste gezamenlijk belaste inkomen (alternatieve aanrekening)

belastingvrije som (BVS)		
basis	7.130,00	7.130,00
toeslagen		<u>3.900,00</u>
		11.030,00
basisbelasting	11.013,00	10.134,47
belasting op BVS		
	<u>- 1.782,50</u>	<u>- 2.871,00</u>
	9.230,50	7.263,47
vermindering buitenlandse inkomsten		
	- 9.230,50	
	- 5.274,57	
	<u>- 2.637,29</u>	
Belasting Staat	0,00	7.263,47
	3.955,93	
	6.593,21	
Totale belasting Staat:		
	7.263,47	
	11.210,40	
	13.856,68	

Vermits de alternatieve aanrekening leidt tot een lagere belasting Staat, zal deze worden toegepast.

voorbeeld 2 (berekening op basis van de geïndexeerde bedragen voor aanslagjaar 2017)

echtpaar met twee kinderen ten laste

echtgenoot 1: bruto gezamenlijk belastbare bezoldigingen ten bedrage van 35.000 euro

- volledig vrijgesteld bij verdrag
- waarvan 20.000 vrijgesteld bij verdrag
- waarvan 10.000 vrijgesteld bij verdrag

echtgenoot 2: bruto gezamenlijk belastbare bezoldigingen ten bedrage van 12.000 euro (werkloosheidsuitkeringen).

	<u>echtgenoot 1</u>	<u>echtgenoot 2</u>
bezoldiging	35.000,00	12.000,00
ff.kosten	- <u>4.240,00</u>	
GBI	30.760,00	12.000,00

toeslagen bij de echtgenoot met het hoogste gezamenlijk belaste inkomen (basisaanrekening)

belastingvrije som (BVS)		
basis	7.130,00	7.420,00
toeslagen	<u>3.900,00</u>	
	11.030,00	
basisbelasting	11.013,00	3.057,00
belasting op BVS		
	<u>- 2.871,00</u>	<u>- 1.855,00</u>
	8.142,00	1.202,00
vermindering pensioenen en vervangingsinkomsten		
		<u>- 1.202,00</u>

vermindering buitenlandse inkomsten

-8.142,00

-4.652,57

-2.326,29

belasting Staat

0,00

0,00

3.489,43

5.815,71

toeslagen bij de echtgenoot met het laagste gezamenlijk belaste inkomen (alternatieve aanrekening)

belastingvrije som (BVS)

basis 7.130,00

7.420,00

toeslagen

3.900,00

11.320,00

basisbelasting 11.013,00

3.057,00

belasting op BVS

- 1.782,50

- 2.958,00

9.230,50

99,00

vermindering pensioenen en vervangingsinkomsten

- 99,00

vermindering buitenlandse inkomsten

- 9.230,50

- 5.274,57

- 2.637,29

belasting Staat

0,00

0,00

3.955,93

6.593,21

Vermits de alternatieve aanrekening leidt tot een lagere belasting Staat, zal de basisaanrekening worden toegepast.

Voorbeeld 3 (berekening op basis van de geïndexeerde bedragen voor aanslagjaar 2017)

Echtbaar met vier kinderen ten laste

Echtgenoot 1: bruto gezamenlijk belastbare bezoldigingen ten bedrage van 25.000 euro

- volledig vrijgesteld bij verdrag

- waarvan 15.000 vrijgesteld bij verdrag

- waarvan 10.000 vrijgesteld bij verdrag

Echtgenoot 2: bruto gezamenlijk belastbare bezoldigingen ten bedrage van 22.000 euro.

	<u>echtgenoot 1</u>	<u>echtgenoot 2</u>
bezoldiging	25.000,00	22.000,00
ff.kosten	-3.952,30	-3.862,30
GBI	21.047,70	18.137,70

Toeslagen bij de echtgenoot met het hoogste gezamenlijk belaste inkomen (basisaanrekening)

belastingvrije som (BVS)

basis 7.420,00

7.420,00

toeslagen 14.140,00

21.560,00

Overheveling -512,30

512,30

21.047,70

7.932,30

Basisbelasting	6.642,47	5.465,08
belasting op BVS		
6.747,47 beperkt tot	- <u>6.642,47</u>	- <u>1.983,08</u>
	0,00	3.482,00
vermindering buitenlandse inkomsten		
	-0,00	
	-0,00	
	-0,00	

hoofdsom/belasting Staat

0,00 3.482,00

(belastingkrediet voor kinderen ten laste in hoofde van echtgenoot 1 : 105,00 euro)

toeslagen bij de echtgenoot met het laagste gezamenlijk belaste inkomen (alternatieve aanrekening)

belastingvrije som (BVS)

basis	7.420,00	.420,00
toeslagen		4.140,00
		21.560,00
overheveling	3.422,30	- 3.422,30
	10.842,30	18.137,70
basisbelasting	6.642,47	5.465,08
belasting op BVS		
5.570,08 beperkt tot		- <u>5.465,08</u>
	- <u>2.814,69</u>	
	3.827,28	0,00
vermindering buitenlandse inkomsten		
	-3.827,28	
	-2.296,37	
	-1.530,91	

hoofdsom/belasting Staat

0,00 0,00

1.530,91

2.296,37

(belastingkrediet voor kinderen ten laste in hoofde van echtgenoot 2: 105,00 euro)

Vermits de alternatieve aanrekening leidt tot een lagere belasting op het niveau van de belasting Staat voor beide echtgenoten samen (0,00/1.530,91/2.296,37 < 3.482,00), zal deze worden toegepast.”

Aan de gemachtigde is bovendien gevraagd welke oplossing wordt geboden als de inkomsten van echtgenoot 2 waaraan de toeslagen in de alternatieve aanrekening worden toegewezen, niet volstaan om de belastingvermindering voor de belastingvrije som voor kinderen ten laste volledig te kunnen genieten. Het antwoord luidde:

“Wanneer de belastingvrije som van de echtgenoot 2 hoger is dan zijn belastbare inkomen, wordt het overschot overgeheveld naar echtgenoot 1, desgevallend beperkt tot het verschil tussen het belastbare inkomen en de belastingvrije som van echtgenoot 1.

Wanneer de belastingvermindering op de belastingvrije som hoger is dan de basisbelasting, wordt het deel van de belastingvermindering dat betrekking heeft op toeslagen voor kinderen ten laste omgezet in een belastingkrediet.”

Een en ander zal in de aan te nemen wet duidelijk tot uiting moeten worden gebracht.

7. In het bij artikel 6, 1° en 2°, van het ontwerp nieuw in te voegen zinsdeel kan duidelijkheidshalve beter worden geschreven “bij toepassing van het 2° *van dit lid* of het derde lid”, terwijl in de Nederlandse tekst van artikel 6, 2°, van het ontwerp vooraan de woorden “in het” dienen te worden toegevoegd.

8. Luidens artikel 7 van het ontwerp is de aanpassing van artikel 134, § 4, van het WIB 92, die het voorwerp is van artikel 6 van het ontwerp, van toepassing vanaf het aanslagjaar 2018. Volgens de toelichting in de memorie⁶ wordt de alternatieve aanrekening door de belastingadministratie ook reeds toegepast voor het aanslagjaar 2017 wanneer minstens één van beide echtgenoten inkomsten van buitenlandse oorsprong heeft en die aanrekening leidt tot een lagere belasting Staat.⁷

Gelet op het legaliteitsbeginsel in fiscale zaken staat het aan de wetgever, en niet aan de belastingadministratie, om de essentiële elementen van de belasting te bepalen. Bij circulaire kan derhalve deze alternatieve aanrekening niet worden ingevoerd vanaf het aanslagjaar 2017. Het is de wetgever zelf die moet bepalen vanaf welk aanslagjaar de nieuwe regels zullen gelden, terwijl de belastingadministratie verplicht is zich daarnaar te schikken.

Als de wetgever effectief van oordeel is dat de nieuwe regeling moet worden toegepast vanaf het aanslagjaar 2017, dan zal artikel 7 van het ontwerp in die zin moeten worden aangepast. Overigens rijst de vraag of daarmee wel voldaan wordt aan de voormelde arresten van het Hof van Justitie en van het Grondwettelijk Hof, die reeds dateren van 2013 en 2014; uit artikel 7 van het ontwerp, zoals het is geredigeerd, vloeit immers voort dat de regeling in principe niet zal kunnen worden toegepast voor voorgaande aanslagjaren.

Afdeling 3 – Pensioenen

Artikel 8

9. De ontworpen aanpassing van artikel 34, § 1, 1°, van het WIB 92 leidt ertoe dat naast pensioenen en andere toelagen “die rechtstreeks of onrechtstreeks betrekking hebben op een beroepswerkzaamheid”, voortaan ook als beroepsinkomen zijn aan te merken, bepaalde uitkeringen die rechtstreeks noch onrechtstreeks voortkomen uit enige werkzaamheid. In de inleidende zin van artikel 23, § 1, van het WIB 92 wordt echter nog gewag gemaakt van

⁶ De voorbeelden van berekeningen die ter illustratie in de memorie van toelichting zijn opgenomen, zijn moeilijk te begrijpen wegens de verwarringstichtende opmaak van de tekst. Beide taalversies stemmen bovendien niet steeds overeen: in voorbeeld 1 heeft echtgenoot 2 in de Nederlandse tekst een bezoldiging ten belope van 33.000 euro, terwijl in de Franse tekst melding wordt gemaakt van 35.000 euro. Dit alles dient te worden verholpen.

⁷ Zie ook circulaire 2017/C/31 van 18 mei 2017 ‘over de aanrekening van de toeslagen op de belastingvrije som voor gezinslasten’, nr. 1, laatste alinea: “In afwachting van een wetwijziging zal de administratie haar programma voor de berekening van de belasting voor aj. 2017 dan ook wijzigen zoals hierna wordt uiteengezet.”

“inkomsten die rechtstreeks of onrechtstreeks voortkomen uit werkzaamheden van alle aard”, wat eveneens aanpassing behoeft.

Artikel 9

10. Omdat in de memorie van toelichting de vrijstelling van pensioenen en dergelijke door buitenlandse autoriteiten of krachtens een buitenlands stelsel van sociale zekerheid aan slachtoffers van de oorlog van 1940-1945 of aan hun rechtverkrijgenden weliswaar uitgebreid wordt toegelicht, maar het verschil met de thans geldende regeling enigszins onduidelijk blijft,⁸ is de gemachtigde gevraagd dit te verduidelijken. Het antwoord luidde:

“La modification proposée est plus large que le régime actuel sur plusieurs points:

- elle n'est pas limitée aux sommes payées par un seul État (Allemagne);
- la circulaire de 1994 se limite aux travailleurs forcés, la disposition envisagée vise toutes les victimes de la deuxième guerre mondiale (travailleurs forcés, prisonniers politiques, autres persécutions, etc.);
- l'exonération se présente sous la forme d'une modification de l'article 38 CIR 92, ce qui constitue de facto une exonération de revenus étrangers sans réserve de progressivité.”

Artikel 10

11. Luidens artikel 10 van het ontwerp zijn de wijzigingen van artikel 38, § 1, eerste lid, van het WIB 92 (artikel 9) en van artikel 34, § 1, 1°, van het WIB 92 (artikel 8) van toepassing op de inkomsten die worden betaald of toegekend vanaf respectievelijk 1 januari 2016 en 1 januari 2017. Vermits het om het invoeren van gunstiger fiscale behandelingen gaat, vormt de terugwerkende kracht op zich geen probleem. Het is evenwel onduidelijk waarom precies deze tijdstippen als respectievelijk omslagpunt worden gekozen.⁹ Dit kan het best verduidelijkt worden in de memorie van toelichting.

Afdeling 4 – Wet van 18 december 2016 tot regeling van de erkenning en de afbakening van crowdfunding en houdende diverse bepalingen inzake financiën

Artikel 11

12. Artikel 11 van het ontwerp strekt tot de opheffing van een bepaling tot wijziging van artikel 366 van het WIB 92, die weliswaar reeds uitwerking heeft gekregen, maar bij de

⁸ De regeling voor de door de Duitse Staat aan Belgische inwoners in hun hoedanigheid van (rechthebbenden van) gedeporteerden voor verplichte tewerkstelling gedurende de oorlog 1940-1945 betaalde pensioenen wordt verduidelijkt in circulaire nr. Ci.R9.D/450.374 van 17 februari 1994 (<http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&nav=1&id=354b36ba-ec3a-43c6-907c-728222fb64e9>).

⁹ De gemachtigde heeft laten weten dat de toepasselijkheid van de regeling in artikel 9 op 1 januari 2016 verklaard wordt “door het feit dat het eerste ontwerp van de wet reeds dateert van vorig jaar en er beslist is geweest om dit zo te houden, gelet dat dit in het voordeel is van de belastingplichtige”.

inwerkingtreding ervan geen relevantie meer had. Op 30 december 2016 – datum waarop de betrokken wijzigingsbepaling in werking is getreden – was artikel 366, tweede en derde lid, van het WIB 92 immers al gewijzigd met uitwerking vanaf 21 augustus 2016 bij de wet van 3 augustus 2016 ‘tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 wat het indienen van een bezwaarschrift betreft’. Gelet hierop dient artikel 83 van de wet van 18 december 2016 ‘tot regeling van de erkenning en de afbakening van crowdfunding en houdende diverse bepalingen inzake financiën’ te worden ingetrokken in plaats van te worden opgeheven.

Afdeling 5 – Bedrijfsvoorheffing

Artikel 14

13. Artikel 14 van het ontwerp bepaalt dat de opheffing van de doorstortingsvrijstelling inzake de bedrijfsvoorheffing voor de bedoelde autonome overheidsbedrijven van toepassing is “op de bedrijfsvoorheffing ingehouden vanaf 1 januari 2017”. Dat betekent dat die bedrijven vanaf 2017 de bedrijfsvoorheffing opnieuw dienden door te storten.

Uit de memorie van toelichting blijkt dat zij sedert 1 januari 2017 geen vrijstelling van de doorstortingsverplichting meer hebben gevraagd. Voor zover dat inderdaad het geval is, is de terugwerkende kracht niet problematisch.

Afdeling 6 – Administratieve boete

14. Bij deze afdeling zijn geen opmerkingen te maken.

Hoofdstuk 2 – Wijzigingen inzake belasting over de toegevoegde waarde

15. Bij dit hoofdstuk zijn geen opmerkingen te maken.

*

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.

*

PORTÉE DU PROJET

2. L'avant-projet de loi soumis pour avis apporte différentes adaptations à la législation fiscale. Il s'agit notamment de :

- l'instauration d'une exemption d'impôt pour les indemnités versées en compensation de la perte de revenu engendrée par la réduction programmée de la production de lait de vache couvrant les mois d'octobre 2016 à mars 2017 (voir les articles 1^{er} à 5 du projet) ;

- la mise en conformité des règles d'imputation des suppléments pour personnes à charge en cas d'imposition commune, avec le droit de l'Union européenne et avec le principe constitutionnel d'égalité (articles 6 et 7) ;

- la création d'un fondement juridique explicite pour l'imposabilité de pensions et autres qui sont attribuées dans le cadre d'un régime légal de protection sociale (article 8) ;

- l'exonération d'imposition des pensions et autres accordées par des autorités étrangères ou en vertu d'un système de sécurité sociale étranger aux victimes de la guerre 1940-1945 ou à leurs ayants droit (article 9) ;

- l'instauration de la possibilité, en cas de mauvaise foi ou d'intention d'éluder l'impôt, d'imposer une sanction administrative dès la première infraction aux dispositions des articles 321/1 à 321/6 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92), ainsi que de leurs arrêtés d'exécution (article 15).

FORMALITÉS

3. Il ne ressort pas des documents soumis au Conseil d'État qu'il a été procédé à une analyse d'impact préalable de la réglementation, réglée par les articles 5 à 8 de la loi du 15 décembre 2013 'portant des dispositions diverses concernant la simplification administrative'. Dans la mesure où cette analyse n'aurait effectivement pas encore été réalisée, il conviendrait d'accomplir cette formalité.

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

EXAMEN DU TEXTE

TITRE 2 – DISPOSITIONS FISCALES

Chapitre 1^{er} – Modifications en matière d'impôts sur les revenus

Section 1^{re} – Exonération de certaines aides pour la réduction de la production laitière

Article 5

4. Conformément à l'article 2 du projet, les indemnités perçues en exécution du règlement délégué (UE) n° 2016/1612 de la Commission du 8 septembre 2016 'prévoyant une aide pour la réduction de la production laitière' (ci-après : règlement 2016/1612) et les indemnités complémentaires octroyées en application des articles 1^{er}, paragraphe 1, troisième alinéa, a), et 2 du règlement délégué (UE) n° 2016/1613 de la Commission du 8 septembre 2016 'prévoyant l'octroi d'une aide d'adaptation exceptionnelle aux producteurs de lait et aux exploitants d'autres secteurs de l'élevage' sont exemptées d'impôts sur les revenus. L'exemption visée ne s'applique qu'aux indemnités payées pour une ou plusieurs des quatre périodes de réduction de la production couvrant les mois d'octobre 2016 à mars 2017.

4.1. Le régime en projet opère une distinction entre les indemnités visées et d'autres indemnités destinées aux producteurs de lait et aux agriculteurs. En effet, ces dernières sont bel et bien imposées, soit au taux de 16,5 % pour le producteur soumis à l'impôt des personnes physiques ², soit au taux applicable pour l'impôt des personnes physiques ³.

L'exposé des motifs justifie cette distinction en déclarant qu'il « serait contre-productif d'appliquer ce principe général au cas d'espèce, et partant de réduire le montant de l'aide accordée sur base d'un règlement de la Commission européenne ».

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. L'article 172 de la Constitution confirme l'applicabilité des règles constitutionnelles d'égalité et de non-discrimination (articles 10 et 11 de la Constitution) en matière d'impôts. Cette disposition constitue en effet une précision ou une application particulière du principe général d'égalité formulé à l'article 10 de la Constitution.

À la lumière de la justification donnée dans l'exposé des motifs, on n'aperçoit pas clairement pourquoi l'exemption s'applique uniquement à ces indemnités, et pas à d'autres indemnités comparables éventuelles. En effet, la question se pose de savoir pourquoi l'imposition

² Voir les articles 25, 6°, a), ou 28, alinéa 1^{er}, 3°, a), du CIR 92, selon que l'indemnité a été obtenue pendant l'exploitation ou postérieurement à sa cessation, et l'article 171, 4°, i), du CIR 92.

³ Soit le tarif réduit progressif, soit le taux standard de 33,99 %.

de ces dernières ne pourrait pas être également qualifiée de contre-productive. Si on souhaite maintenir la distinction, l'exposé des motifs devra donner une justification plus adéquate.

4.2. Par l'exonération d'impôt, l'autorité fédérale accorde ainsi encore une troisième forme d'aide, parallèlement à l'aide existante accordée sur la base des règlements précités.

Les auteurs du projet considèrent que cette troisième forme est admissible moyennant l'approbation par la Commission européenne. En effet, il ressort de la notification du Conseil des ministres du 20 juillet 1987 que l'intention est « d'introduire une demande auprès de la Commission européenne qui satisfera aux conditions visées dans le Règlement (UE) n° 1408/2013 de la Commission relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides de minimis dans le secteur de l'agriculture, en vue de l'approbation d'un règlement relatif à l'exonération d'impôts sur les revenus de l'aide octroyée par l'Union européenne ou les Régions aux producteurs de lait pour cause de situation exceptionnelle ayant entraîné un cas de force majeure dans le chef des producteurs. Ce règlement entrera en vigueur après approbation par la Commission européenne et sera limité à la durée de validité du règlement précité ». Dans ce contexte, l'article 5 du projet délègue au Roi le pouvoir de « [prendre] les mesures nécessaires à l'exécution de l'article 2 » et le charge de veiller « au respect du [r]èglement (UE) n° 1408/2013 de la Commission (...), le cas échéant en concertation avec les [r]égions ».

Il ressort de l'article premier, paragraphe 1, a), du règlement (UE) n° 1408/2013 de la Commission du 18 décembre 2013 'relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides de minimis dans le secteur de l'agriculture' (ci-après : règlement 1408/2013) qu'il ne s'applique pas, notamment, aux « aides dont le montant est déterminé en fonction du prix ou de la quantité des produits mis sur le marché ». Interrogé sur la question de savoir si, en ce qui concerne l'exemption d'impôt, le règlement 1408/2013 peut être invoqué, étant donné qu'il accorde une exemption pour les indemnités concernées qui sont fixées en fonction de quantités ⁴, le délégué a répondu en ces termes :

« De verordening stelt dat zij niet van toepassing is op de steun die wordt verleend aan ondernemingen die actief zijn in de primaire productie van landbouwproducten, indien het bedrag van die steun wordt vastgesteld op basis van de prijs of de hoeveelheid van de op de markt gebrachte producten.

De steun aan de melksector waarvan sprake in afdeling 1 van de Wet Diverse Fiscale Bepalingen III wordt echter vastgesteld op basis van de hoeveelheid NIET op de markt gebrachte producten.

Bijgevolg valt deze steun wel degelijk onder het toepassingsgebied van deze verordening ».

⁴ L'indemnité de base allouée par l'Union européenne s'élève à 14 euros/100 kg de lait de vache (article 1^{er}, paragraphe 1, du règlement 2016/1612). Seule la Région wallonne a accordé une aide d'adaptation exceptionnelle à concurrence de 10 centimes d'euro par litre (article 3 de l'arrêté du Ministre de l'Agriculture de la Région wallonne du 15 décembre 2016 'prévoyant une aide pour la réduction de la production laitière et prévoyant l'octroi d'une aide d'adaptation exceptionnelle aux producteurs de lait et aux exploitants d'autres secteurs de l'élevage').

Le Conseil d'État n'aperçoit pas clairement si le règlement 1408/2013 peut être appliqué en l'occurrence : étant donné que l'aide est calculée sur la base de la quantité qui n'est pas mise sur le marché, elle influence la quantité mise sur le marché et il existe une corrélation entre l'aide et la quantité mise sur le marché. La réponse donnée par la Commission européenne à l'occasion de la notification de la mesure, devra être définitive à ce sujet, et sera soumise au contrôle de la Cour de Justice de l'Union européenne.

5. L'article 5 du projet définit de façon très sibylline la mission du Roi. Par ailleurs, l'alinéa 1^{er} se borne à rappeler le pouvoir général d'exécution dont dispose le Roi en vertu de l'article 108 de la Constitution, ce qui est inutile. L'alinéa 2 charge le Roi de veiller au respect du règlement 1408/2013, pouvant ainsi faire référence à la décision précitée du Conseil des ministres. L'exposé des motifs n'apporte pas non plus d'explication sur ce point. Dans un souci de sécurité juridique, il faudrait préciser clairement la portée exacte de ces termes.

À cet égard, le délégué a donné les précisions suivantes :

« 1) les sommes payées sur base des règlements 2016/1612 et 1613 ne doivent pas être comptabilisées pour l'application du règlement de minimis. En effet, il ne s'agit pas d' 'aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État' (art. 107, § 1^{er}, TFUE), mais bien d'aides financées par l'Union européenne, et applicables selon des règles fixées par elle. Il n'est donc pas question d'aides d'État pour ces sommes.

Pour vérifier si un agriculteur ne dépasse pas le palier des aides de minimis (15.000 euros sur trois exercices fiscaux), il faudra donc tenir compte de l'exonération d'impôt sur les sommes perçues en exécution des règlements 2016/1612 et 1613, mais aussi des autres aides éventuelles.

2) la délégation au Roi vise en effet à la correcte exécution de l'article 6 du règlement 1408/2013. Il faudra notamment connaître les agriculteurs qui ont perçu ces aides (payées par les Régions), et obtenir de leur part une déclaration concernant les aides de minimis déjà perçues au cours des trois derniers exercices fiscaux (article 6, § 1^{er}, *in fine*) ».

Section 2 – Suppléments à la quotité du revenu exemptée d'impôt – imposition commune – Imfeld-Garcet

Articles 6 et 7

6. Pour donner suite à l'arrêt *Imfeld et Garcet* de la Cour de Justice et à l'arrêt 68/2014 de la Cour constitutionnelle ⁵, l'article 6 du projet vise à instaurer, à l'article 134, § 4, du CIR 92, un régime consistant à effectuer deux calculs et à en comparer le résultat :

– un calcul dans lequel les suppléments sont ajoutés au montant de base de la quotité du revenu exemptée d'impôt du conjoint dont le revenu imposé globalement est le plus élevé

et

⁵ C.J.U.E., 12 décembre 2013, C-303/12, *Imfeld et Garcet c. Belgique*; C.C., 24 avril 2014, n° 68/2014.

– un calcul dans lequel les suppléments sont ajoutés au montant de base de la quotité du revenu exemptée d'impôt du conjoint dont le revenu imposé globalement est le moins élevé.

Les exemples figurant dans l'exposé des motifs partent chaque fois du principe selon lequel les rémunérations brutes imposables globalement du conjoint 1 sont totalement exonérées par convention. À la question de savoir si le régime en projet offre également une solution pour des situations dans lesquelles les rémunérations brutes imposables globalement du conjoint ne sont que partiellement exonérées par convention, le délégué a répondu ce qui suit :

“De voorbeelden 1 tot 3 werden aangevuld met hypothesen waarbij slechts een deel van het beroepsinkomen is vrijgesteld bij verdrag.”

Het gaat om de volgende nieuwe voorbeelden:

“voorbeeld 1 (berekening op basis van de geïndexeerde bedragen voor aanslagjaar 2017)

echtpaar met twee kinderen ten laste

echtgenoot 1: bruto gezamenlijk belastbare bezoldigingen ten bedrage van 35.000 euro

- volledig vrijgesteld bij verdrag

- waarvan 20.000 euro vrijgesteld bij verdrag

- waarvan 10.000 euro vrijgesteld bij verdrag

echtgenoot 2: bruto gezamenlijk belastbare bezoldigingen ten bedrage van 32.000 euro.

	<u>echtgenoot 1</u>	<u>echtgenoot 2</u>
bezoldiging	35.000,00	33.000,00
ff.kosten	- 4.240,00	- 4.192,30
GBI	30.760,00	28.807,70

toeslagen bij de echtgenoot met het hoogste gezamenlijk belaste inkomen (basisaanrekening)

belastingvrije som (BVS)

basis 7.130,00 7.130,00

toeslagen 3.900,00

11.030,00

basisbelasting 11.013,00 10.134,47

belasting op BVS

- 2.871,00 - 1.782,50

8.142,00 8.351,97

vermindering buitenlandse inkomsten

- 8.142,00

- 4.652,57

- 2.326,29

belasting Staat 0,00 8.351,97

3.489,43

5.815,71

totale belasting Staat:

8.351,97

11.841,40

14.167,68

toeslagen bij de echtgenoot met het laagste gezamenlijk belaste inkomen (alternatieve aanrekening)

belastingvrije som (BVS)		
basis	7.130,00	7.130,00
toeslagen		<u>3.900,00</u>
		11.030,00
basisbelasting	11.013,00	10.134,47
belasting op BVS		
	<u>- 1.782,50</u>	<u>- 2.871,00</u>
	9.230,50	7.263,47
vermindering buitenlandse inkomsten		
	- 9.230,50	
	- 5.274,57	
	<u>- 2.637,29</u>	
Belasting Staat	0,00	7.263,47
	3.955,93	
	6.593,21	
Totale belasting Staat:		
	7.263,47	
	11.210,40	
	13.856,68	

Vermits de alternatieve aanrekening leidt tot een lagere belasting Staat, zal deze worden toegepast.

voorbeeld 2 (berekening op basis van de geïndexeerde bedragen voor aanslagjaar 2017)

echtpaar met twee kinderen ten laste

echtgenoot 1: bruto gezamenlijk belastbare bezoldigingen ten bedrage van 35.000 euro

- volledig vrijgesteld bij verdrag
- waarvan 20.000 vrijgesteld bij verdrag
- waarvan 10.000 vrijgesteld bij verdrag

echtgenoot 2: bruto gezamenlijk belastbare bezoldigingen ten bedrage van 12.000 euro (werkloosheidsuitkeringen).

	<u>echtgenoot 1</u>	<u>echtgenoot 2</u>
bezoldiging	35.000,00	12.000,00
ff.kosten	- <u>4.240,00</u>	
GBI	30.760,00	12.000,00

toeslagen bij de echtgenoot met het hoogste gezamenlijk belaste inkomen (basisaanrekening)

belastingvrije som (BVS)		
basis	7.130,00	7.420,00
toeslagen	<u>3.900,00</u>	
	11.030,00	
basisbelasting	11.013,00	3.057,00
belasting op BVS		
	<u>- 2.871,00</u>	<u>- 1.855,00</u>
	8.142,00	1.202,00
vermindering pensioenen en vervangingsinkomsten		
		<u>- 1.202,00</u>

vermindering buitenlandse inkomsten

-8.142,00

-4.652,57

-2.326,29

belasting Staat 0,00 0,00

3.489,43

5.815,71

toeslagen bij de echtgenoot met het laagste gezamenlijk belaste inkomen (alternatieve aanrekening)

belastingvrije som (BVS)

basis 7.130,00 7.420,00

toeslagen 3.900,00

11.320,00

basisbelasting 11.013,00 3.057,00

belasting op BVS

- 1.782,50 - 2.958,00

9.230,50 99,00

vermindering pensioenen en vervangingsinkomsten

- 99,00

vermindering buitenlandse inkomsten

- 9.230,50

- 5.274,57

- 2.637,29

belasting Staat 0,00 0,00

3.955,93

6.593,21

Vermits de alternatieve aanrekening leidt tot een lagere belasting Staat, zal de basisaanrekening worden toegepast.

Voorbeeld 3 (berekening op basis van de geïndexeerde bedragen voor aanslagjaar 2017)

Echtpaar met vier kinderen ten laste

Echtgenoot 1: bruto gezamenlijk belastbare bezoldigingen ten bedrage van 25.000 euro

- volledig vrijgesteld bij verdrag

- waarvan 15.000 vrijgesteld bij verdrag

- waarvan 10.000 vrijgesteld bij verdrag

Echtgenoot 2: bruto gezamenlijk belastbare bezoldigingen ten bedrage van 22.000 euro.

	<u>echtgenoot 1</u>	<u>echtgenoot 2</u>
bezoldiging	25.000,00	22.000,00
ff.kosten	-3.952,30	-3.862,30
GBI	21.047,70	18.137,70

Toeslagen bij de echtgenoot met het hoogste gezamenlijk belaste inkomen (basisaanrekening)

belastingvrije som (BVS)

basis 7.420,00 7.420,00

toeslagen 14.140,00

21.560,00

Overheveling -512,30 512,30

21.047,70 7.932,30

Basisbelasting	6.642,47	5.465,08
belasting op BVS		
6.747,47 beperkt tot	- <u>6.642,47</u>	- <u>1.983,08</u>
	0,00	3.482,00
vermindering buitenlandse inkomsten		
	-0,00	
	-0,00	
	-0,00	

hoofdsom/belasting Staat

0,00 3.482,00

(belastingkrediet voor kinderen ten laste in hoofde van echtgenoot 1 : 105,00 euro)

toeslagen bij de echtgenoot met het laagste gezamenlijk belaste inkomen (alternatieve aanrekening)

belastingvrije som (BVS)

basis	7.420,00	.420,00
toeslagen		4.140,00
		21.560,00
overheveling	3.422,30	- 3.422,30
	10.842,30	18.137,70
basisbelasting	6.642,47	5.465,08
belasting op BVS		
5.570,08 beperkt tot		- <u>5.465,08</u>
	- <u>2.814,69</u>	
	3.827,28	0,00
vermindering buitenlandse inkomsten		
	-3.827,28	
	-2.296,37	
	-1.530,91	

hoofdsom/belasting Staat

0,00 0,00

1.530,91

2.296,37

(belastingkrediet voor kinderen ten laste in hoofde van echtgenoot 2: 105,00 euro)

Vermits de alternatieve aanrekening leidt tot een lagere belasting op het niveau van de belasting Staat voor beide echtgenoten samen (0,00/1.530,91/2.296,37 < 3.482,00), zal deze worden toegepast.”

En outre, il a été demandé au délégué quelle est la solution proposée lorsque les revenus du conjoint 2, auquel sont attribués les suppléments dans l'imputation alternative, ne suffisent pas pour pouvoir bénéficier totalement de la réduction d'impôt pour la quotité exemptée d'impôt pour enfants à charge. Il a répondu en ces termes :

« Wanneer de belastingvrije som van de echtgenoot 2 hoger is dan zijn belastbare inkomen, wordt het overschot overgeheveld naar echtgenoot 1, desgevallend beperkt tot het verschil tussen het belastbare inkomen en de belastingvrije som van echtgenoot 1.

Wanneer de belastingvermindering op de belastingvrije som hoger is dan de basisbelasting, wordt het deel van de belastingvermindering dat betrekking heeft op toeslagen voor kinderen ten laste omgezet in een belastingkrediet ».

Tous ces points devront être précisés dans la loi à adopter.

7. Dans le nouveau membre de phrase à insérer par l'article 6, 1° en 2°, en projet, mieux vaudrait écrire, dans un souci de clarté, « en application du 2° *du présent alinéa* ou de l'alinéa 3 », alors qu'au début du texte néerlandais de l'article 6, 2°, du projet, il conviendrait d'insérer les mots « in het ».

8. Selon l'article 7 du projet, l'adaptation de l'article 134, § 4, du CIR 92, qui fait l'objet de l'article 6 du projet, est applicable à partir de l'exercice d'imposition 2018. Selon le commentaire inscrit dans l'exposé des motifs⁶, l'imputation alternative est déjà également appliquée par l'administration fiscale pour l'exercice d'imposition 2017 lorsqu'au moins un des deux conjoints perçoit des revenus d'origine étrangère et que cette imputation donne lieu à un impôt État plus bas⁷.

Eu égard au principe de légalité en matière fiscale, il appartient au législateur, et non à l'administration fiscale, de fixer les éléments essentiels de l'impôt. Cette imputation alternative ne peut dès lors pas être instaurée par circulaire à partir de l'exercice d'imposition 2017. C'est le législateur lui-même qui doit déterminer à partir de quel exercice d'imposition les nouvelles règles s'appliqueront, alors que l'administration fiscale est obligée de s'y conformer.

Si le législateur estime effectivement que le nouveau régime doit être appliqué à partir de l'exercice d'imposition 2017, l'article 7 du projet devra être adapté en ce sens. La question se pose au demeurant de savoir si, ce faisant, il est effectivement satisfait aux arrêts précités de la Cour de Justice et de la Cour constitutionnelle, qui datent déjà de 2013 et 2014 ; en effet, il résulte de l'article 7 du projet, tel qu'il est formulé, que le régime ne pourra en principe pas être appliqué pour les exercices d'imposition précédents.

Section 3 – Pensions

Article 8

9. L'adaptation, en projet, de l'article 34, § 1^{er}, 1°, du CIR 92 implique que, parallèlement aux pensions et autres allocations « qui se rattachent directement ou indirectement à une activité professionnelle » certaines indemnités qui ne résultent ni directement ni indirectement d'une quelconque activité seront dorénavant également qualifiées de revenu professionnel. Or, la phrase introductive de l'article 23, § 1^{er}, du CIR 92 porte encore « les revenus qui proviennent, directement ou indirectement, d'activités de toute nature », ce qui doit également être adapté.

⁶ Les exemples de calculs insérés à titre d'illustration dans l'exposé des motifs sont difficilement compréhensibles, la disposition du texte prêtant à confusion. En outre, les deux versions linguistiques ne sont pas toujours conformes : dans l'exemple 1, le conjoint 2 a une rémunération d'un montant de 33.000 euros dans le texte néerlandais, alors que le texte français mentionne 35.000 euros. Il convient d'y remédier.

⁷ Voir également la circulaire 2017/C/31 du 18 mai 2017 'concernant l'imputation des suppléments de quotité exemptée pour charges de famille', n° 1, dernier alinéa : « Par conséquent, en attendant une modification légale, l'administration modifiera pour l'ex. d'imp. 2017 son programme de calcul de l'impôt comme exposé ci-après ».

Article 9

10. Dès lors que l'exposé des motifs évoque, de manière détaillée il est vrai, l'exonération des pensions et autres accordées par des autorités étrangères ou en vertu d'un système de sécurité sociale étranger aux victimes de la guerre 1940-1945 ou à leurs ayants droit, mais que la différence avec le régime actuellement en vigueur reste quelque peu obscure⁸, il a été demandé au délégué de préciser ce point. Il a répondu en ces termes :

« La modification proposée est plus large que le régime actuel sur plusieurs points :

- elle n'est pas limitée aux sommes payées par un seul État (Allemagne);
- la circulaire de 1994 se limite aux travailleurs forcés, la disposition envisagée vise toutes les victimes de la deuxième guerre mondiale (travailleurs forcés, prisonniers politiques, autres persécutions, etc.);
- l'exonération se présente sous la forme d'une modification de l'article 38 CIR 92, ce qui constitue de facto une exonération de revenus étrangers sans réserve de progressivité ».

Article 10

11. Selon l'article 10 du projet, les modifications des articles 38, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, du CIR 92 (article 9) et 34, § 1^{er}, 1^o, du CIR 92 (article 8) s'appliquent aux revenus payés ou attribués à partir, respectivement, du 1^{er} janvier 2016 et du 1^{er} janvier 2017. Étant donné qu'il s'agit d'instaurer des traitements fiscaux plus favorables, la rétroactivité ne pose en soi aucun problème. On n'aperçoit toutefois pas la raison pour laquelle ces dates ont été choisies comme point de basculement respectif⁹. Mieux vaudrait le préciser dans l'exposé des motifs.

Section 4 – Loi du 18 décembre 2016 organisant la reconnaissance et l'encadrement du crowdfunding et portant des dispositions diverses en matière de finances

Article 11

12. L'article 11 du projet tend à abroger une disposition modifiant l'article 366 du CIR 92 qui, certes, a déjà produit ses effets, mais qui n'était plus pertinente lors de son entrée en vigueur. En effet, le 30 décembre 2016 – date à laquelle la disposition modificative concernée est entrée en vigueur –, l'article 366, alinéas 2 et 3, du CIR 92 avait déjà été modifié, avec effet au 21 août 2016, par la loi du 3 août 2016 'modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en ce qui concerne l'introduction d'une réclamation écrite'. En conséquence, l'article 83 de la loi du

⁸ Le régime applicable aux pensions reçues de l'État allemand par des habitants du Royaume, en leur qualité de déportés pour le travail obligatoire de la guerre 1940-1945 ou en leur qualité d'ayants droit de tels déportés est précisé dans la circulaire n° CI.R9.D-450.374 du 17 février 1994 (<http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&nav=1&id=d48d0b48-352c-43cd-bcc2-071b89099613&disableHighlighting=true#findHighlighted>).

⁹ Le délégué a fait savoir que l'applicabilité du régime inscrit à l'article 9 au 1^{er} janvier 2016 s'explique « door het feit dat het eerste ontwerp van de wet reeds dateert van vorig jaar en er beslist is geweest om dit zo te houden, gelet dat dit in het voordeel is van de belastingplichtige ».

18 décembre 2016 ‘organisant la reconnaissance et l’encadrement du crowdfunding et portant des dispositions diverses en matière de finances’ doit être rapporté au lieu d’être abrogé.

Section 5 – Précompte professionnel

Article 14

13. L’article 14 du projet dispose que l’abrogation de la dispense de versement du précompte professionnel pour les entreprises publiques autonomes visées s’applique « au précompte professionnel retenu à partir du 1^{er} janvier 2017 ». Il en résulte que ces entreprises devaient de nouveau verser le précompte professionnel à partir de 2017.

Il ressort de l’exposé des motifs qu’elles n’avaient plus demandé de dispense de l’obligation de versement depuis le 1^{er} janvier 2017. Si tel est effectivement le cas, la rétroactivité ne pose pas de problème.

Section 6 – Amende administrative

14. Cette section n’appelle aucune observation.

Chapitre 2 – Modifications en matière de taxe sur la valeur ajoutée

15. Ce chapitre n’appelle aucune observation.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS

Jo BAERT