



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 63.221/3
van 30 maart 2018

avis 63.221/3
du 30 mars 2018

over

sur

een ontwerp van koninklijk
besluit 'tot wijziging van
artikel 204, 3°, van het
KB/WIB 92 inzake het
belastbare tijdperk waartoe de
vergoedingen tot volledig of
gedeeltelijk herstel van een
tijdelijke derving van winst of
baten behoren'

un projet d'arrêté royal
'modifiant l'article 204, 3°, de
l'AR/CIR 92 concernant la
période imposable à laquelle
les indemnités en réparation
totale ou partielle d'une perte
temporaire de bénéfices ou de
profits se rapportent'

Op 26 maart 2018 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van vijf werkdagen een advies te verstrekken over een ontwerp van koninklijk besluit ‘tot wijziging van artikel 204, 3°, van het KB/WIB 92 inzake het belastbare tijdperk waartoe de vergoedingen tot volledig of gedeeltelijk herstel van een tijdelijke derving van winst of baten behoren’.

Het ontwerp is door de derde kamer onderzocht op 27 maart 2018. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Greet VERBERCKMOES, 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 30 maart 2018.

*

Le 26 mars 2018, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis, dans un délai de cinq jours ouvrables, sur un projet d'arrêté royal ‘modifiant l'article 204, 3°, de l'AR/CIR 92 concernant la période imposable à laquelle les indemnités en réparation totale ou partielle d'une perte temporaire de bénéfices ou de profits se rapportent’.

Le projet a été examiné par la troisième chambre le 27 mars 2018. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Greet VERBERCKMOES, 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 30 mars 2018.

*

1. Volgens artikel 84, § 1, eerste lid, 3°, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, moeten in de adviesaanvraag de redenen worden opgegeven tot staving van het spoedeisende karakter ervan.

In het onderhavige geval wordt het verzoek om spoedbehandeling gemotiveerd door de omstandigheid dat:

“- de wijziging die door dit besluit wordt aangebracht aan artikel 204, KB/WIB 92 nauw samenhangt met een wijziging van artikel 171, 5°, b, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 ingevolge een aantal arresten van het Grondwettelijk Hof over de afzonderlijke belastingheffing op vergoedingen tot volledig of gedeeltelijk herstel van een tijdelijke derving van winst en bezoldigingen van bedrijfsleiders waarvan de vaststelling door toedoen van een openbare overheid of wegens het bestaan van een geschil heeft plaatsgehad na het verstrijken van het belastbare tijdperk waarop zij in werkelijkheid betrekking hebben;

- de bedoelde wijziging van artikel 171, 5°, b, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 van toepassing is op de vergoedingen die vanaf 1 januari 2018 worden betaald of toegekend, met uitzondering van de vergoedingen tot volledig of gedeeltelijk herstel van een tijdelijke derving van winst of baten die reeds vóór 1 januari 2018 werden vastgesteld of vermoed en van de vergoedingen tot volledig of gedeeltelijk herstel van een tijdelijke derving van winst of baten die vanaf 1 januari 2018 werden vastgesteld of vermoed en verbonden zijn aan een belastbaar tijdperk dat vóór de inwerkingtreding van artikel 72 van de wet betreffende de versterking van de economische groei en de sociale cohesie wordt afgesloten;

- artikel 72 van de wet betreffende de versterking van de economische groei en de sociale cohesie in werking treedt op de eerste dag van de maand die volgt op het verstrijken van een termijn van tien dagen die ingaat de dag na de bekendmaking van dat artikel in het Belgisch Staatsblad of, gelet op het feit dat het ontwerp op 22 maart door de Kamer werd aangenomen, in beginsel 1 mei 2018;

- dit besluit het referentiemoment wijzigt dat wordt gebruikt om een vergoeding tot volledig of gedeeltelijk herstel van winst of baten aan een bepaald belastbaar tijdperk toe te wijzen;

- een correcte toepassing van het gewijzigde artikel 171, 5°, b, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 veronderstelt dat de wijziging van dat referentiemoment geldt voor dezelfde vergoedingen als de vergoedingen waarop die gewijzigde bepaling van toepassing is

- 1 mei 2018 hiervoor in beginsel de spildatum is;

- dit besluit dus in beginsel uiterlijk op 30 april 2018 moet zijn getroffen en gepubliceerd.”

*

2. Overeenkomstig artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, heeft de afdeling Wetgeving zich moeten beperken tot het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET ONTWERP

3. Het om advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit strekt ertoe artikel 204 van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 ‘tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992’ (hierna: KB/WIB 92) af te stemmen op artikel 171, 5°, b), van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92), zoals het wordt gewijzigd bij artikel 72 van de wet ‘betreffende de versterking van de economische groei en de sociale cohesie’¹ (hierna: de wet).

Die wetswijziging strekt ertoe een einde te maken aan de strijdigheid van artikel 171, 5°, van het WIB 92 met het gelijkheidsbeginsel, zoals vastgesteld door het Grondwettelijk Hof.² Daartoe is artikel 171, 5°, b), van het WIB 92 aangevuld, zodat ook vergoedingen tot volledig of gedeeltelijk herstel van een tijdelijke derving van andere beroepsinkomsten dan bezoldigingen van werknemers waarvan de vaststelling door toedoen van een openbare overheid of wegens het bestaan van een geschil heeft plaatsgehad na het verstrijken van het belastbare tijdperk waarop zij in werkelijkheid betrekking hebben, belastbaar zijn tegen de gemiddelde aanslagvoet van het laatste vorige jaar met een normale beroepswerkzaamheid.³

4. De ontworpen wijzigingsbepalingen strekken ertoe om ook vergoedingen tot gedeeltelijk of volledig herstel van een tijdelijke derving van winst of baten die tijdens een belastbaar tijdperk aan de belastingplichtige zijn betaald of toegekend als beroepsinkomsten te kwalificeren en dus als inkomsten van dat belastbare tijdperk (artikel 1, 1°, van het ontwerp). Er

¹ De Kamer van volksvertegenwoordigers heeft de tekst op 22 maart 2018 aangenomen (*Parl.St.* Kamer 2017-18, nr. 54-2922/013). Het is de Raad van State niet bekend of de wet, op het ogenblik dat dit advies wordt verleend, reeds is bekrachtigd en afgekondigd.

² GwH 16 februari 2005, nr. 36/2005: “Artikel 93, § 1, 3°, b, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 schendt de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre van de werkingssfeer ervan worden uitgesloten de vergoedingen tot volledig of gedeeltelijk herstel van een tijdelijke derving van winsten, waarvan de vaststelling door toedoen van een openbare overheid of wegens het bestaan van een geschil heeft plaatsgehad na het verstrijken van het belastbaar tijdperk waarop zij in werkelijkheid betrekking hebben.”; GwH 22 januari 2015, nr. 7/2015: “Artikel 171, 5°, b, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals van toepassing op het aanslagjaar 2008, schendt de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre van de werkingssfeer ervan worden uitgesloten de vergoedingen tot volledig of gedeeltelijk herstel van een tijdelijke derving van inkomsten, waarvan de vaststelling door toedoen van een openbare overheid of wegens het bestaan van een geschil heeft plaatsgehad na het verstrijken van het belastbare tijdperk waarop zij in werkelijkheid betrekking hebben.”; GwH 28 mei 2015, nr. 82/2015: “Artikel 171, 5°, b), van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals van toepassing op het aanslagjaar 2010, schendt de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre van de werkingssfeer ervan worden uitgesloten de vergoedingen tot volledig of gedeeltelijk herstel van een tijdelijke derving van bezoldigingen van bedrijfsleiders, waarvan de vaststelling door toedoen van een openbare overheid of wegens het bestaan van een geschil heeft plaatsgehad na het verstrijken van het belastbare tijdperk waarop zij in werkelijkheid betrekking hebben.”

³ *Parl.St.* Kamer 2017-18, nr. 54-2839/001, 222-225.

wordt tevens verduidelijkt dat vergoedingen tot gedeeltelijk of volledig herstel van een tijdelijke derving van winst of baten niet behoren tot de in artikel 204, 3°, a), van het WIB 92 vermelde “vastgestelde of vermoede winst of baten” (artikel 1, 2°, van het ontwerp).

Het te nemen besluit treedt in werking op dezelfde datum als artikel 72 van de wet – blijkbaar zal dat op 1 mei 2018 zijn – en het is van toepassing op de vergoedingen die worden betaald of toegekend vanaf 1 januari 2018, met uitzondering van de vergoedingen die vóór 1 januari 2018 werden vastgesteld of vermoed en van de vergoedingen die vanaf 1 januari 2018 werden vastgesteld of vermoed voor een belastbaar tijdperk dat vóór de datum van inwerkingtreding van het te nemen besluit wordt afgesloten (artikel 2 van het ontwerp).

RECHTSGROND

5. De rechtsgrond voor het ontworpen besluit wordt geboden door artikel 360, tweede lid, van het WIB 92, waarbij de Koning ermee wordt belast het belastbare tijdperk te bepalen alsook de inkomsten die daartoe behoren.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 2

6. In het verslag aan de Koning wordt bevestigd dat de inwerkingtreding van het te nemen besluit afgestemd is op artikel 73 van de wet. In lijn met die bepaling en ter wille van de rechtszekerheid wordt daarom in artikel 2 van het ontwerp beter geschreven “... uitzondering van de vergoedingen *tot volledig of gedeeltelijk herstel van een tijdelijke derving van winst of baten die reeds vóór 1 januari 2018 werden vastgesteld of vermoed en van de vergoedingen tot volledig of gedeeltelijk herstel van een tijdelijke derving van winst of baten die vanaf ...*”. Een verschil in formulering zou immers de indruk kunnen doen ontstaan dat beide regelingen inhoudelijk niet volledig gelijklopend zijn.

*

1. Conformément à l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3^o, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la demande d'avis doit indiquer les motifs qui en justifient le caractère urgent.

En l'occurrence, l'urgence est motivée par la circonstance que :

« - de wijziging die door dit besluit wordt aangebracht aan artikel 204, KB/WIB 92 nauw samenhangt met een wijziging van artikel 171, 5°, b, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 ingevolge een aantal arresten van het Grondwettelijk Hof over de afzonderlijke belastingheffing op vergoedingen tot volledig of gedeeltelijk herstel van een tijdelijke derving van winst en bezoldigingen van bedrijfsleiders waarvan de vaststelling door toedoen van een openbare overheid of wegens het bestaan van een geschil heeft plaatsgehad na het verstrijken van het belastbare tijdperk waarop zij in werkelijkheid betrekking hebben;

- de bedoelde wijziging van artikel 171, 5°, b, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 van toepassing is op de vergoedingen die vanaf 1 januari 2018 worden betaald of toegekend, met uitzondering van de vergoedingen tot volledig of gedeeltelijk herstel van een tijdelijke derving van winst of baten die reeds vóór 1 januari 2018 werden vastgesteld of vermoed en van de vergoedingen tot volledig of gedeeltelijk herstel van een tijdelijke derving van winst of baten die vanaf 1 januari 2018 werden vastgesteld of vermoed en verbonden zijn aan een belastbaar tijdperk dat vóór de inwerkingtreding van artikel 72 van de wet betreffende de versterking van de economische groei en de sociale cohesie wordt afgesloten;

- artikel 72 van de wet betreffende de versterking van de economische groei en de sociale cohesie in werking treedt op de eerste dag van de maand die volgt op het verstrijken van een termijn van tien dagen die ingaat de dag na de bekendmaking van dat artikel in het Belgisch Staatsblad of, gelet op het feit dat het ontwerp op 22 maart door de Kamer werd aangenomen, in beginsel 1 mei 2018;

- dit besluit het referentiemoment wijzigt dat wordt gebruikt om een vergoeding tot volledig of gedeeltelijk herstel van winst of baten aan een bepaald belastbaar tijdperk toe te wijzen;

- een correcte toepassing van het gewijzigde artikel 171, 5°, b, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 veronderstelt dat de wijziging van dat referentiemoment geldt voor dezelfde vergoedingen als de vergoedingen waarop die gewijzigde bepaling van toepassing is

- 1 mei 2018 hiervoor in beginsel de spildatum is;

- dit besluit dus in beginsel uiterlijk op 30 april 2018 moet zijn getroffen en gepubliceerd ».

*

2. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État, la section de législation a dû se limiter à l'examen de la compétence de l'auteur de l'acte, du fondement juridique et de l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DU PROJET

3. Le projet d'arrêté royal soumis pour avis a pour objet d'aligner l'article 204 de l'arrêté royal du 27 août 1993 'd'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992' (ci-après : AR/CIR 92) sur l'article 171, 5°, b), du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92), tel qu'il est modifié par l'article 72 de la loi 'relative au renforcement de la croissance économique et de la cohésion sociale' ¹ (ci-après : la loi).

Cette modification législative entend mettre un terme à la violation du principe d'égalité par l'article 171, 5°, du CIR 92, telle qu'elle a été constatée par la Cour constitutionnelle ². L'article 171, 5°, b), du CIR 92 est complété à cette fin, en sorte que des indemnités en réparation totale ou partielle d'une perte temporaire de revenus professionnels autres que des rémunérations de travailleurs, dont la fixation a eu lieu, par le fait d'une autorité publique ou de l'existence d'un litige, après l'expiration de la période imposable à laquelle elles se rapportent effectivement, soient également imposables au taux moyen de la dernière année antérieure pendant laquelle le contribuable a eu une activité professionnelle normale ³.

4. Les dispositions modificatives en projet visent à ce que les indemnités en réparation totale ou partielle d'une perte temporaire de bénéfices ou de profits qui ont été payées ou attribuées au contribuable pendant une période imposable, soient également qualifiées de revenus professionnels, et donc de revenus de cette période imposable (article 1^{er}, 1°, du projet). Il est également précisé que les indemnités en réparation totale ou partielle d'une perte temporaire de bénéfices ou de profits ne font pas partie des « bénéfices ou profits constatés ou présumés » mentionnés à l'article 204, 3°, a), du CIR 92 (article 1^{er}, 2°, du projet).

¹ La Chambre des représentants a adopté le texte le 22 mars 2018 (*Doc. parl.*, Chambre 2017-18, n° 54-2922/013). Le Conseil d'État ignore si, au moment où le présent avis est donné, la loi a déjà été sanctionnée et promulguée.

² C.C. 16 février 2005, n° 36/2005 : « L'article 93, § 1^{er}, 3°, b), du Code des impôts sur les revenus 1964 viole les articles 10 et 11 de la Constitution, en tant que sont exclues de son champ d'application les indemnités de réparation totale ou partielle d'une perte temporaire de bénéfices, dont la fixation a eu lieu, par le fait d'une autorité publique ou de l'existence d'un litige, après l'expiration de la période imposable à laquelle elles se rapportent effectivement » ; C.C. 22 janvier 2015, n° 7/2015 : « L'article 171, 5°, b), du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il s'applique à l'exercice d'imposition 2008, viole les articles 10 et 11 de la Constitution, en ce que sont exclues de son champ d'application les indemnités de réparation totale ou partielle d'une perte temporaire de revenus, dont la fixation a eu lieu, par le fait d'une autorité publique ou de l'existence d'un litige, après l'expiration de la période imposable à laquelle elles se rapportent effectivement » ; C.C. 28 mai 2015, n° 82/2015 : « L'article 171, 5°, b), du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il s'applique à l'exercice d'imposition 2010, viole les articles 10 et 11 de la Constitution, en tant que sont exclues de son champ d'application les indemnités de réparation totale ou partielle d'une perte temporaire de rémunérations de dirigeant d'entreprise, dont la fixation a eu lieu, par le fait d'une autorité publique ou de l'existence d'un litige, après l'expiration de la période imposable à laquelle elles se rapportent effectivement ».

³ *Doc. parl.*, Chambre 2017-18, n° 54-2839/001, 222-225.

L'arrêté envisagé entre en vigueur à la même date que l'article 72 de la loi – il s'agira vraisemblablement du 1^{er} mai 2018 – et est applicable aux indemnités payées ou attribuées à partir du 1^{er} janvier 2018, à l'exception des indemnités constatées ou présumées avant le 1^{er} janvier 2018 et des indemnités constatées ou présumées à partir du 1^{er} janvier 2018 pour une période imposable qui s'est clôturée avant la date de l'entrée en vigueur de l'arrêté envisagé (article 2 du projet).

FONDEMENT JURIDIQUE

5. Le fondement juridique de l'arrêté en projet figure à l'article 360, alinéa 2, du CIR 92, qui charge le Roi de déterminer la période imposable et les revenus qui s'y rapportent.

EXAMEN DU TEXTE

Article 2

6. Le rapport au Roi confirme que l'entrée en vigueur de l'arrêté envisagé est alignée sur l'article 73 de la loi. Conformément à cette disposition et dans un souci de sécurité juridique, mieux vaudrait dès lors écrire à l'article 2 du projet « ... à l'exception des indemnités *en réparation totale ou partielle d'une perte temporaire de bénéfices ou de profits* constatées ou présumées, avant le 1^{er} janvier 2018 et des indemnités *en réparation totale ou partielle d'une perte temporaire de bénéfices ou de profits* constatées ou présumées, après le 1^{er} janvier 2018 ... ». Une formulation différente pourrait effectivement donner à penser que les deux dispositifs ne concordent pas parfaitement sur le fond.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Greet VERBERCKMOES

Jo BAERT