



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 64.538/3
van 27 november 2018

avis 64.538/3
du 27 novembre 2018

over

sur

een ontwerp van koninklijk
besluit 'tot wijziging van het
KB/WIB 92, op het stuk van de
voordelen van alle aard voor de
kosteloze beschikking over
onroerende goederen of
gedeelten van onroerende
goederen'

un projet d'arrêté royal
'modifiant l'AR/CIR 92, en ce
qui concerne les avantages de
toute nature résultant de la
disposition gratuite
d'immeubles ou de partie
d'immeubles'

Op 26 oktober 2018 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een ontwerp van koninklijk besluit ‘tot wijziging van het KB/WIB 92, op het stuk van de voordelen van alle aard voor de kosteloze beschikking over onroerende goederen of gedeelten van onroerende goederen’.

Het ontwerp is door de derde kamer onderzocht op 20 november 2018. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Peter SOURBRON en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, 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 27 november 2018.

*

Le 26 octobre 2018, 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, sur un projet d'arrêté royal ‘modifiant l'AR/CIR 92, en ce qui concerne les avantages de toute nature résultant de la disposition gratuite d'immeubles ou de partie d'immeubles’.

Le projet a été examiné par la troisième chambre le 20 novembre 2018. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Peter SOURBRON et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, 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 27 novembre 2018.

*

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, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET ONTWERP

2. Het om advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit strekt tot het aanbrengen van wijzigingen in artikel 18, § 3, 2, van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 'tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992' (hierna: KB/WIB 92) met betrekking tot de forfaitaire raming van de waarde van de kosteloze beschikking over onroerende goederen of gedeelten van onroerende goederen.

2.1. Volgens de geldende regeling wordt het voordeel forfaitair vastgesteld op 100/60 of 100/90 van het kadastrale inkomen van het onroerend goed of het gedeelte van het onroerend goed naargelang het een gebouwd of een ongebouwd onroerend goed betreft. Als die gebouwde onroerende goederen of gedeelten daarvan ter beschikking worden gesteld door rechtspersonen wordt het voordeel echter op een hoger bedrag vastgesteld:

a) indien het kadastrale inkomen van het onroerend goed of het gedeelte van het onroerend goed kleiner is dan of gelijk is aan 745 euro: 100/60 van het kadastrale inkomen van het onroerend goed of het gedeelte van het onroerend goed, vermenigvuldigd met 1,25;

b) indien het kadastrale inkomen van het onroerend goed of het gedeelte van het onroerend goed groter is dan 745 euro: 100/60 van het kadastrale inkomen van het onroerend goed of het gedeelte van het onroerend goed, vermenigvuldigd met 3,8.

2.2. Het hof van beroep te Gent heeft op 24 mei 2016 geoordeeld dat het huidige artikel 18, § 3, 2, van het KB/WIB 92 het gelijkheidsbeginsel schendt doordat de waardering hoger is indien de kosteloze beschikking over gebouwd onroerend goed wordt verstrekt door een rechtspersoon (kadastraal inkomen kleiner of gelijk aan 745 euro: 100/60 van het kadastraal inkomen vermenigvuldigd met 1,25; kadastraal inkomen groter dan 745 euro: 100/60 van het kadastraal inkomen vermenigvuldigd met 3,8) in plaats van door een natuurlijke persoon (100/60 van het kadastraal inkomen).

2.3. De ontworpen regeling houdt in dat de ongelijkheid weggewerkt wordt door het voordeel bestaande uit het ter beschikking stellen van gebouwde onroerende goederen of gedeelten van onroerende goederen, in alle gevallen forfaitair te bepalen op 100/60 van het kadastrale inkomen, vermenigvuldigd met 2. Voor ongebouwde onroerende goederen of gedeelten daarvan wordt het voordeel forfaitair vastgesteld op 100/90 van het kadastrale inkomen (artikel 1 van het ontwerp – vervanging van het eerste en tweede lid van artikel 18, § 3, 2, van het

KB/WIB 92)¹. De nieuwe regeling wordt van toepassing op de vanaf 1 januari 2019 betaalde of toegekende voordelen (artikel 2).

RECHTSGROND

3. Voor het ontworpen besluit kan in beginsel rechtsgrond worden gevonden in artikel 36, § 1, tweede lid, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92).

3.1. Over die bepaling heeft de Raad van State in advies 50.804/3 het volgende opgemerkt:

“4. Artikel 36, § 1, tweede lid WIB 92, zoals gewijzigd bij de wet [van 28 december 2011] ‘houdende diverse bepalingen’, biedt in beginsel rechtsgrond voor het wijzigen van artikel 18 KB/WIB 92. Artikel 36, § 1 WIB 92 luidt:

‘Anders dan in geld verkregen voordelen van alle aard gelden voor de werkelijke waarde bij de verkrijger.

In de gevallen die Hij bepaalt kan de Koning regels stellen om die voordelen op een vast bedrag te ramen.’

4.1. Gelet op het wettigheidsbeginsel inzake belastingen (artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet) kan geen enkele belasting worden geheven zonder instemming van de belastingplichtigen, uitgedrukt door hun vertegenwoordigers. Daaruit volgt dat de fiscale aangelegenheid een bevoegdheid is die door de Grondwet aan de wet wordt voorbehouden en dat elke delegatie die betrekking heeft op het bepalen van één van de essentiële elementen van de belasting in beginsel ongrondwettig is. De voormelde grondwetsbepalingen gaan evenwel niet zover dat ze de wetgever ertoe zouden verplichten elk aspect van een belasting zelf te regelen. Een aan een andere overheid verleende bevoegdheid is niet in strijd met het wettigheidsbeginsel voor zover de machtiging voldoende nauwkeurig is omschreven en betrekking heeft op de tenuitvoerlegging van maatregelen waarvan de essentiële elementen voorafgaandelijk door de wetgever zijn vastgesteld.²

De machtiging aan de Koning, opgenomen in het tweede lid van artikel 36, § 1, van het WIB 1992, om regels te bepalen om de andere dan in geld verkregen voordelen van alle aard op een vast bedrag te ramen, moet daarom noodzakelijk worden gelezen in strikte samenhang met het bepaalde in het eerste lid van die paragraaf, namelijk dat die voordelen gelden ‘voor de werkelijke waarde bij de verkrijger’. Aldus heeft de wetgever de belastbare grondslag bepaald en tegelijk ook de aan de Koning gegeven bevoegdheid afgebakend. De Koning mag regels stellen om in bepaalde gevallen die voordelen op een vast bedrag te ramen (in de Franse tekst: ‘règles d’évaluation forfaitaire’), maar daarbij moet hij steeds de werkelijke waarde bij de verkrijger in het algemeen³ zoveel als mogelijk benaderen.

¹ Artikel 18, § 3, 2, vijfde lid, van het KB/WIB 92 wordt ongemoeid gelaten, terwijl door de vervanging het zinsdeel “behalve voor de beoordeling van de in het tweede lid vermelde grens van 745 EUR” zinledig wordt.

² Voetnoot 3 uit het geciteerde advies: GwH 16 december 2010, nr. 142/2010, B.4.2 en B.4.3.

³ Voetnoot 4 uit het geciteerde advies: Aangezien de machtiging de mogelijkheid inhoudt om de waarde forfaitair vast te stellen, dient die waarde in het algemeen of per categorie van verkrijgers de werkelijke waarde te benaderen. In dat opzicht wordt aan de Koning wel een zekere beleidsruimte gelaten. De aan de Koning gelaten macht is echter ook begrensd door de grondwettelijke regels van de gelijkheid en de niet-discriminatie: een verschil in behandeling tussen categorieën van personen moet op een objectief criterium berusten en redelijk verantwoord zijn, terwijl het

De machtiging vervat in artikel 36, § 1, tweede lid WIB 1992 kan derhalve niet worden aangewend met het louter doel de belastingen te verhogen of te verlagen. Het wijzigen van de regels voor het vaststellen van de in aanmerking te nemen waarden voor voordelen van alle aard kan dus enkel gebeuren om die waarde in het algemeen beter af te stemmen op de werkelijke waarde bij de verkrijger.

4.2. Indien het voordeel van alle aard bestaat uit de kosteloze beschikking over onroerende goederen of gedeelten van onroerende goederen, wordt de factor 2 die wordt gehanteerd bij de berekening van de in aanmerking te nemen waarde voor onroerende goederen of gedeelten van onroerende goederen met een kadastraal inkomen hoger dan 745 euro, vervangen door de factor 3,8.

Daarbij rijzen in twee opzichten vragen. Enerzijds is het niet duidelijk waarom de factor die is bepaald voor onroerende goederen of gedeelten van onroerende goederen met een kadastraal inkomen dat niet hoger is dan 745 euro, ongewijzigd blijft. Anderzijds zal de forse verhoging die wordt toegepast indien het kadastraal inkomen hoger dan 745 euro is, moeten kunnen worden verantwoord in het licht van de aan de Koning toegewezen bevoegdheid. Met name zal in geval van betwisting moeten kunnen worden verantwoord dat die forse verhoging nodig was om de in aanmerking te nemen waarde in het algemeen beter af te stemmen op de werkelijke waarde bij de verkrijger.

4.3. Ook de niet-aanpassing of de mate van aanpassing van de waarde van het voordeel dat bestaat uit de kosteloze verstrekking van verwarming of van elektriciteit gebruikt tot andere doeleinden dan verwarming moet kunnen worden verantwoord.⁴

4.4. De conclusie uit het voorgaande is dat voor de nieuwe regels rechtsgrond kan worden gevonden in artikel 36, § 1, tweede lid WIB 92, voor zover die regels ertoe strekken de werkelijke waarde bij de verkrijger te benaderen.⁵

3.2. Voor de ontworpen regeling voor de berekening van het forfait is er derhalve slechts rechtsgrond indien daarmee de werkelijke waarde van het voordeel bij de verkrijger zo veel mogelijk wordt benaderd.

Om het forfait te bepalen wordt vertrokken van het kadastraal inkomen, dit is “het gemiddeld normaal netto-inkomen van één jaar” (artikel 471, § 2, van het WIB 92). Normaal dient dit inkomen om de tien jaar te worden herijkt (artikel 487, § 1, van het WIB 92). De laatste algemene perequatie van de kadastrale inkomens dateert echter van 1975, zodat het twijfelachtig is of het huidige kadastraal inkomen nog kan dienen als een degelijke maatstaf om de werkelijke waarde van het voordeel te bepalen.

Bovendien wordt ingeval het gaat om gebouwde onroerende goederen of gedeelten daarvan gewerkt met een verhogingscoëfficiënt 2.

bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld, rekening houdend met het doel en de gevolgen van de maatregel en met de aard van de terzake geldende beginselen.

⁴ Voetnoot 5 uit het geciteerde advies: Volgens de gemachtigde zullen de nieuwe (geïndexeerde) bedragen voor het aanslagjaar 2013 de volgende zijn: 1820, 910, 820 en 410 euro (voor het aanslagjaar 2012 zijn die bedragen respectievelijk 1640, 820, 820 en 410 euro).

⁵ Adv.RvS 50.804/1 van 30 december 2011 over een ontwerp dat geleid heeft tot het koninklijk besluit van 23 februari 2012 ‘tot wijziging van artikel 18, § 3, KB/WIB 92 op het stuk van de forfaitaire waardering van de voordelen van alle aard voor de kosteloze beschikking over onroerende goederen en de kosteloze verstrekking van verwarming en van elektriciteit’.

In de memorie van toelichting wordt die keuze als volgt toegelicht:

“De factor 2 is gebaseerd op cijfers uit de praktijk waaruit is gebleken dat de berekening aan factor 2 het beste overeenstemt met een maandelijkse huur die iemand die geen gratis woonst krijgt, zelf moet betalen voor een gelijkaardige woning.”

In het advies van de Inspectie van Financiën wordt daaromtrent het volgende opgemerkt:

“De Inspectie van financiën heeft die cijfers dan ook opgevraagd.

Blijkt dat er geen ‘studie’ bestaat. Wel werd volgens de beleidscel van de heer Minister aan de hand van concrete KI's het voordeel berekend met factor 2 en werd er nagegaan of deze bedragen overeenstemden met een normale aanvaardbare huur. Er is via telefoon en zonder schriftelijke neerslag enkele steekproeven genomen en afgetoetst met enkele accountantskantoren.

Volgens artikel 36 van het WIB92 gelden anders dan in geld verkregen voordelen van alle aard voor de werkelijke waarde bij de verkrijger. In de gevallen die Hij bepaalt kan de Koning regels stellen om die voordelen op een vast bedrag te ramen.

Gelet op de motivering van bestuurshandelingen komt het de Inspectie van financiën voor dat men bij het reglementair bepalen van een VAA toch minstens een cijfermatige onderbouw moet hebben (ook al is die voor discussie vatbaar zoals bv bij het voordeel van leningen toegestaan aan medewerkers van financiële instellingen) die aantoon dat het berekende voordeel overeenstemt met de reële waarde van het voordeel.

Dit ontbreekt in het nu voorliggende dossier.

De Inspectie van financiën heeft de oefening gemaakt op basis van haar eigen woning. Volgens het voorstel (factor 2) is een huur van 746 euro een correcte huur. Op basis van de huurschatter⁶ van de Vlaamse Overheid mag ze een huur vragen van ongeveer 1.100 euro. Op basis van deze steekproef is een factor 3 dan ook correcter.

(...)”

Al deze elementen doen er ernstig aan twijfelen of de ontworpen regeling effectief van aard is de werkelijke waarde van het voordeel bij de verkrijger zo veel mogelijk te benaderen. Indien de stellers van het ontwerp niet kunnen aantonen dat dit desondanks toch het geval is, wordt daardoor ook de rechtsgrond van het ontworpen besluit zeer wankel.

VERDERE BESPREKING

4. Vermits de ontworpen regeling vertrekt van de notie “kadastraal inkomen”, die alleen voor Belgische onroerende goederen bestaat, is ze niet toepasbaar op in het buitenland gelegen onroerende goederen.

⁶ Voetnoot uit het geciteerde IvF-advies: <https://www.woninghuurprijzen.be>. De huurschatter maakt gebruik van een statistisch model dat steunt op objectieve parameters, maar het blijft wel een schatting: een model kan immers nooit voldoende rekening houden met alle elementen en nuances die meespelen in de huurprijsbepaling.

Voor die goederen geldt de algemene regel van artikel 36, § 1, eerste lid, van het WIB 92, namelijk dat het te belasten voordeel moet worden bepaald door de werkelijke waarde bij de verkrijger vast te stellen. In het administratief commentaar bij artikel 36 van het WIB 92, nr. 36/131 wordt uiteengezet hoe de belastingdiensten daarbij tewerk gaan:

“Wanneer een in het buitenland gelegen onroerend goed kosteloos ter beschikking wordt gesteld, wordt het belastbare voordeel geacht gelijk te zijn aan de vermoedelijke huurwaarde, in voorkomend geval verminderd met de bijdrage van de verkrijger van het voordeel in de kostprijs ervan.”

In de context van artikel 7, § 1, van het WIB 92 – het bepalen van de belastbare onroerende inkomsten voor niet-verhuurde onroerende goederen gelegen in het buitenland – heeft het Hof van Justitie bij arrest van 11 september 2014 geoordeeld dat het criterium “huurwaarde” strijdig is met het vrij verkeer van kapitaal in de mate hierdoor de eigenaar van een in het buitenland gelegen niet-verhuurd onroerend goed onderworpen wordt aan een hogere personenbelasting dan de eigenaar van een niet-verhuurd onroerend goed gelegen in België, waarvoor het kadastraal inkomen als referentie geldt. In het arrest stelt het Hof:

“22 In een situatie als in het hoofdgeding staat vast dat alle onroerende inkomsten van Belgische ingezetenen in aanmerking worden genomen bij de bepaling van het belastingtarief dat van toepassing is op hun in België belastbare inkomsten. Tevens staat vast dat het inkomen van een in België gelegen niet-verhuurd onroerend goed wordt bepaald op het kadastraal inkomen, dat lager is dan de huurwaarde op basis waarvan het inkomen van een dergelijk in een andere lidstaat gelegen goed wordt bepaald.

23 Het is de taak van de verwijzende rechter om na te gaan of het als gevolg daarvan mogelijk is dat de belastbare inkomsten van Belgische ingezetenen die eigenaar zijn van een in andere lidstaat dan België gelegen niet-verhuurd onroerend goed, worden onderworpen aan een hoger belastingtarief dan het tarief dat geldt voor deze inkomsten van deze ingezetenen die een vergelijkbaar goed in België hebben.”⁷

Intussen is België recent opnieuw veroordeeld in dit verband:

“Het Koninkrijk België is zijn verplichtingen krachtens artikel 63 VWEU en artikel 40 van de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte van 2 mei 1992 niet nagekomen, doordat het bepalingen heeft gehandhaafd volgens welke, voor de raming van de inkomsten betreffende onroerende goederen die niet worden verhuurd, dan wel worden verhuurd aan ofwel natuurlijke personen die de betrokken goederen niet voor hun beroep gebruiken, ofwel rechtspersonen die deze goederen ter beschikking stellen van natuurlijke personen voor particuliere doeleinden, de belastbare grondslag wordt berekend op basis van de kadastrale waarde voor de onroerende goederen die op het nationale grondgebied zijn gelegen, en op basis van de reële huurwaarde voor die welke in het buitenland zijn gelegen.”⁸

Deze arresten van het Hof van Justitie doen ook vragen rijzen met betrekking tot het hanteren van het kadastraal inkomen van onroerende goederen in de voorliggende context.

⁷ HvJ 11 september 2014, C-489/13, *Verest en Gerards v. België*.

⁸ HvJ 12 april 2018, C-110/17, *Commissie v. België*.

Daarover om uitleg verzocht heeft de gemachtigde het volgende laten weten:

“Ingevolge het arrest van het Hof van Justitie van 12 april 2018 in zaak C-110/17 (Commissie/Koninkrijk België), is België veroordeeld voor de ongelijke fiscale behandeling tussen Belgisch en Europees vastgoed. België zal dan ook de nodige maatregelen moeten treffen om zich te schikken naar het voormelde arrest. In afwachting hiervan publiceert de Algemene Administratie van de fiscaliteit inmiddels de circulaire AAFisc nr. 22/2016 op 29 juni 2016, waarin zij aanvaardt dat de huurwaarde voor een in het buitenland gelegen niet verhuurd onroerend goed kan worden bepaald aan de hand van een door een buitenlandse overheid vastgestelde of uitdrukkelijk goedgekeurde waarde. Deze waarde geldt niet als een verplichting, maar is een mogelijkheid waarvan de belastingplichtige in het kader van zijn onroerende inkomsten gebruik kan maken.

Tegelijkertijd wordt opgemerkt, dat in het kader van het voorliggend ontwerp KB met betrekking tot het gratis ter beschikking stellen van een onroerend goed, de problematiek van het buitenlandse onroerend goed slechts zeer uitzonderlijk zal voorkomen. Het betreft in het voorkomende geval immers alleen de gratis ter beschikkingstelling van een buitenlands onroerend goed door een Belgische werkgever aan een werknemer die inwoner is van België of m.a.w. aan een Rijksinwoner. De genietter van het voordeel in kwestie heeft m.a.w. het buitenlands onroerend goed niet als woonplaats, anders zou hij in de regel kwalificeren als een niet-inwoner en zou het voordeel in kwestie belastbaar zijn in het land waar het onroerend goed gelegen is en dat volgens de fiscale regels van dat land zelf.

De gratis ter beschikking stelling door een Belgisch werkgever van een buitenlands onroerend goed aan een werknemer die er niet zijn hoofdverblijfplaats van maakt, is dermate uitzonderlijk dat het aanpassen van de waarderingsregels van het voordeel gratis woonst voor iedereen, disproportioneel zou zijn ten aanzien van het nadeel voor de betrokkene ingevolge de notie huurwaarde. België zal hoe dan ook zoals hoger vermeld, een antwoord cq oplossing moeten bieden op het recente arrest van het Hof van Justitie inzake de belastbaarheid van buitenlands onroerend goed in België en die oplossing voor wat betreft de notie huurwaarde, zal in het voorkomende geval ook van dienst zijn voor de problematiek van het in België belastbaar voordeel gratis woonst dat betrekking heeft op een buitenlands onroerend goed.”

Reeds in 2012, ingevolge een door de Europese Commissie gestarte inbreukprocedure, heeft België zich ertoe verbonden een wetsontwerp op te stellen om een einde te maken aan de inbreuk.⁹ Intussen is België al twee keer, in 2014 en in 2018, veroordeeld door het Hof van Justitie. En nog wordt blijkbaar niets ondernomen om het probleem ten gronde aan te pakken.

Gelet op het wettigheidsbeginsel inzake belastingen is een tussenkomst van de wetgever onontbeerlijk. Met een administratieve circulaire kan het probleem van de niet-overeenstemming met het recht van de Europese Unie niet worden opgelost, want het is de wetgever die de essentiële elementen van de belasting moet vaststellen.¹⁰

⁹ HvJ 12 april 2018, C-110/17, *Commissie v. België*, punt 14.

¹⁰ Administratieve commentaar kan nuttig zijn, bijvoorbeeld om de wettelijke regeling op een bevattelijke manier uit te leggen of om praktische voorbeelden te geven van de toepassing ervan, maar mag niet noodzakelijk zijn om de draagwijdte ervan te begrijpen, laat staan tegen de wet ingaan. Ook de Europese Commissie neemt geen genoegen met de desbetreffende circulaire (HvJ 12 april 2018, C-110/17, *Commissie v. België*, punt 25).

5. De verschillende behandeling naargelang het gaat om in België of in het buitenland gelegen onroerende goederen doet ook een probleem rijzen in het licht van het grondwettelijke gelijkheidsbeginsel.

6. De voorgaande opmerkingen (ook die in verband met de rechtsgrond) doen besluiten dat het hanteren van het kadastraal inkomen als referentie-element problematisch is.

Om de werkelijke waarde bij de verkrijger te bepalen, zou beter in het algemeen worden gewerkt met de huurwaarde (in voorkomend geval verminderd met de bijdrage van de verkrijger in de kostprijs van het voordeel).

Het om advies voorgelegde ontwerp zal derhalve grondig moeten worden heroverwogen.

*

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 juridique et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DU PROJET

2. Le projet d'arrêté royal soumis pour avis a pour objet d'apporter des modifications à l'article 18, § 3, 2, de l'arrêté royal du 27 août 1993 'd'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992' (ci-après : AR/CIR 92) en ce qui concerne l'évaluation forfaitaire de la valeur de la disposition gratuite d'immeubles ou de parties d'immeubles.

2.1. Selon les règles en vigueur, l'avantage est fixé forfaitairement à 100/60 ou à 100/90 du revenu cadastral de l'immeuble ou de la partie de l'immeuble suivant qu'il s'agit d'un immeuble bâti ou d'un immeuble non bâti. Si ces immeubles bâtis ou parties de ceux-ci sont mis à disposition par des personnes morales, l'avantage est fixé à un montant supérieur :

a) lorsque le revenu cadastral de l'immeuble ou de la partie de l'immeuble est inférieur ou égal à 745 euros : à 100/60 du revenu cadastral de l'immeuble ou de la partie de l'immeuble, multiplié par 1,25 ;

b) lorsque le revenu cadastral de l'immeuble ou de la partie de l'immeuble est supérieur à 745 euros : à 100/60 du revenu cadastral de l'immeuble ou de la partie de l'immeuble, multiplié par 3,8.

2.2. Le 24 mai 2016, la Cour d'appel de Gand a estimé que l'actuel article 18, § 3, 2, de l'AR/CIR 92 viole le principe d'égalité en ce que l'appréciation de la valeur est supérieure si un immeuble bâti est mis gratuitement à disposition par une personne morale (revenu cadastral inférieur ou égal à 745 euros : 100/60 du revenu cadastral de l'immeuble multiplié par 1,25 ; revenu cadastral supérieur à 745 euros : 100/60 du revenu cadastral de l'immeuble multiplié par 3,8) plutôt que par une personne physique (100/60 du revenu cadastral).

2.3. Le régime en projet prévoit d'éliminer l'inégalité en fixant forfaitairement, dans tous les cas, l'avantage résultant de la mise à disposition d'immeubles ou de parties d'immeubles bâtis à 100/60 du revenu cadastral, multiplié par 2. Pour les immeubles non bâtis ou parties de ceux-ci, l'avantage est fixé forfaitairement à 100/90 du revenu cadastral (article 1^{er} du projet – remplacement des alinéas 1^{er} et 2 de l'article 18, § 3, 2, de l'AR/CIR 92)¹. Le nouveau régime est applicable aux avantages payés ou attribués à partir du 1^{er} janvier 2019 (article 2).

¹ L'article 18, § 3, 2, alinéa 5 de l'AR/CIR 92 est laissé en l'état, alors que le membre de phrase « à l'exception de l'appréciation de la limite de 745 EUR visée à l'alinéa 2 » est devenu sans objet à la suite du remplacement.

FONDEMENT JURIDIQUE

3. L'arrêté en projet peut, en principe, trouver un fondement juridique dans l'article 36, § 1^{er}, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92).

3.1. Au sujet de cette disposition, le Conseil d'État a formulé, dans son avis 50.804/3, les observations suivantes :

« 4. L'article 36, § 1^{er}, alinéa 2 du CIR 92, modifié par la loi [du 28 décembre 2011] 'portant des dispositions diverses' procure en principe un fondement juridique à la modification de l'article 18 de l'AR/CIR 92. L'article 36, § 1^{er} du CIR 92 dispose :

'Les avantages de toute nature qui sont obtenus autrement qu'en espèces sont comptés pour la valeur réelle qu'ils ont dans le chef du bénéficiaire.

Dans les cas qu'il détermine, le Roi peut fixer des règles d'évaluation forfaitaire de ces avantages'.

4.1. Eu égard au principe de légalité en matière d'impôts (articles 170, § 1^{er}, et 172, alinéa 2, de la Constitution), aucun impôt ne peut être levé sans le consentement des contribuables, exprimé par leurs représentants. Il s'ensuit que la matière fiscale est une compétence que la Constitution réserve à la loi et que toute délégation qui porte sur la détermination de l'un des éléments essentiels de l'impôt est, en principe, inconstitutionnelle. Les dispositions constitutionnelles précitées ne vont toutefois pas jusqu'à obliger le législateur à régler lui-même chacun des aspects d'un impôt. Une délégation conférée à une autre autorité n'est pas contraire au principe de légalité, pour autant qu'elle soit définie de manière suffisamment précise et qu'elle porte sur l'exécution de mesures dont les éléments essentiels ont été fixés préalablement par le législateur².

La délégation prévue à l'alinéa 2 de l'article 36, § 1^{er} du CIR 92, qui autorise le Roi à fixer des règles permettant d'évaluer forfaitairement des avantages de toute nature obtenus autrement qu'en espèces, doit dès lors impérativement être lue en combinaison stricte avec la disposition de l'alinéa 1^{er} de ce paragraphe, selon laquelle ces avantages sont comptés « pour la valeur réelle qu'ils ont dans le chef du bénéficiaire ». Le législateur a ainsi fixé la base imposable, ainsi que les limites du pouvoir du Roi. Le Roi peut établir des règles permettant d'évaluer ces avantages forfaitairement dans certains cas, étant toutefois entendu qu'il doit toujours rester aussi proche que possible de la valeur réelle qu'ils ont pour le bénéficiaire en général³.

L'habilitation de l'article 36, § 1^{er}, alinéa 2 du CIR 92 ne peut dès lors pas être utilisée dans le seul but d'augmenter ou de diminuer les impôts. La modification des règles de fixation des valeurs à prendre en considération pour les avantages de toute nature ne peut par conséquent être mise en œuvre que pour les faire correspondre plus étroitement à la valeur réelle pour le bénéficiaire en général.

² Note de bas de page 3 de l'avis cité : C.C., 16 décembre 2010, n° 142/2010, B.4.2. et B.4.3.

³ Note de bas de page 4 de l'avis cité : Dès lors que l'habilitation permet de fixer la valeur forfaitairement, il faut, qu'en général ou par catégorie de bénéficiaires, cette valeur se rapproche de la valeur réelle. Le Roi dispose cependant d'une certaine marge d'appréciation en la matière. Le pouvoir donné au Roi est cependant également limité par les règles constitutionnelles de l'égalité et de la non-discrimination : un traitement différencié entre des catégories de personnes doit reposer sur un critère objectif et être raisonnablement justifié[...], l'existence d'une telle justification devant être appréciée en tenant compte du but et des effets de la mesure, ainsi que de la nature des principes applicables en l'espèce.

4.2. Lorsque l'avantage de toute nature consiste en la disposition gratuite d'immeubles ou de parties d'immeubles, le facteur 2 utilisé dans le calcul de la valeur à prendre en considération pour les immeubles ou parties d'immeubles dont le revenu cadastral est supérieur à 745 euros est remplacé par le facteur 3,8.

Cela appelle deux observations. D'une part, on n'aperçoit pas pourquoi le facteur prévu pour les immeubles ou parties d'immeubles dont le revenu cadastral ne dépasse pas 745 euros reste inchangé. D'autre part, la forte augmentation qui est appliquée lorsque le revenu cadastral est supérieur à 745 euros devra pouvoir être justifiée au regard du pouvoir octroyé au Roi. Il faudra notamment, en cas de litige, pouvoir justifier que cette forte augmentation était nécessaire pour mieux faire correspondre la valeur à prendre en considération en général à la valeur réelle pour le bénéficiaire.

4.3. Il faut également pouvoir justifier l'absence d'adaptation ou la mesure de l'adaptation de la valeur de l'avantage consistant en la fourniture gratuite de chauffage ou d'électricité utilisée à des fins autres que le chauffage ⁴.

4.4. En conclusion, les nouvelles règles peuvent trouver un fondement juridique dans l'article 36, § 1^{er}, alinéa 2 du CIR 92, pour autant que ces règles visent à se rapprocher de la valeur réelle pour le bénéficiaire » ⁵.

3.2. Dès lors, le régime en projet relatif au calcul du forfait n'a de fondement juridique que s'il permet de se rapprocher autant que possible de la valeur réelle de l'avantage pour le bénéficiaire.

Pour fixer le forfait, l'on se base sur le revenu cadastral, soit « le revenu moyen normal net d'une année » (article 471, § 2, du CIR 92). Normalement, ce revenu est réévalué tous les dix ans (article 487, § 1^{er}, du CIR 92). Or, la dernière péréquation générale des revenus cadastraux remonte à 1975, si bien qu'il est douteux que le revenu cadastral actuel puisse encore servir de critère adéquat pour déterminer la valeur réelle de l'avantage.

En outre, lorsqu'il s'agit d'immeubles bâtis ou de parties de ceux-ci, on applique un coefficient de majoration de 2.

L'exposé des motifs justifie ce choix comme suit :

« Le facteur 2 est basé sur des chiffres issus de la pratique, dont il ressort que le calcul avec un facteur de 2 est celui qui correspond le mieux à un loyer mensuel que quelqu'un qui ne reçoit pas d'habitation gratuite devrait payer lui-même pour une habitation similaire ».

À ce propos, l'Inspection des Finances observe ce qui suit dans son avis :

« De Inspectie van financiën heeft die cijfers dan ook opgevraagd.

Blijkt dat er geen 'studie' bestaat. Wel werd volgens de beleidsceel van de heer Minister aan de hand van concrete KI's het voordeel berekend met factor 2 en werd er

⁴ Note de bas de page 5 de l'avis cité : Selon le délégué, pour l'exercice d'imposition 2013, les nouveaux montants (indexés) seront 1820, 910, 820 et 410 euros (pour l'exercice d'imposition 2012, ces montants sont respectivement 1640, 820, 820 et 410 euros).

⁵ Avis C.E. 50.804/1 du 30 décembre 2011 sur un projet devenu l'arrêté royal du 23 février 2012 'modifiant l'article 18, § 3, AR/CIR 92 en matière d'évaluation forfaitaire des avantages de toute nature pour la disposition gratuite d'immeubles et la fourniture gratuite du chauffage et de l'électricité'.

nagegaan of deze bedragen overeenstemden met een normale aanvaardbare huur. Er is via telefoon en zonder schriftelijke neerslag enkele steekproeven genomen en afgetoetst met enkele accountantskantoren.

Volgens artikel 36 van het WIB92 gelden anders dan in geld verkregen voordelen van alle aard voor de werkelijke waarde bij de verkrijger. In de gevallen die Hij bepaalt kan de Koning regels stellen om die voordelen op een vast bedrag te ramen.

Gelet op de motivering van bestuurshandelingen komt het de Inspectie van financiën voor dat men bij het reglementair bepalen van een VAA toch minstens een cijfermatige onderbouw moet hebben (ook al is die voor discussie vatbaar zoals bv bij het voordeel van leningen toegestaan aan medewerkers van financiële instellingen) die aantoont dat het berekende voordeel overeenstemt met de reële waarde van het voordeel.

Dit ontbreekt in het nu voorliggende dossier.

De Inspectie van financiën heeft de oefening gemaakt op basis van haar eigen woning. Volgens het voorstel (factor 2) is een huur van 746 euro een correcte huur. Op basis van de huurschatter⁶ van de Vlaamse Overheid mag ze een huur vragen van ongeveer 1.100 euro. Op basis van deze steekproef is een factor 3 dan ook correcter.

(...) ».

Au vu de tous ces éléments, il est fort douteux que le régime en projet soit effectivement de nature à se rapprocher autant que possible de la valeur réelle de l'avantage pour le bénéficiaire. Si les auteurs du projet ne peuvent démontrer que tel est néanmoins le cas, le fondement juridique de l'arrêté en projet s'en trouvera également fortement fragilisé.

SUITE DE L'EXAMEN

4. Dès lors que le régime en projet se base sur la notion de « revenu cadastral », qui n'existe que pour les biens immobiliers belges, il n'est pas applicable aux biens immobiliers situés à l'étranger.

Ces biens sont soumis à la règle générale énoncée à l'article 36, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, du CIR 92, à savoir que l'avantage imposable doit être déterminé en fixant la valeur réelle qu'il a dans le chef du bénéficiaire. Le commentaire administratif de l'article 39 du CIR 92, n° 36/131, explique comment les services d'imposition procèdent à cet égard :

« Lorsqu'un immeuble mis gratuitement à disposition est situé à l'étranger, l'avantage imposable est censé être égal à la valeur locative présumée de ce bien, diminuée, le cas échéant, de la participation du bénéficiaire de l'avantage dans le prix des frais y relatifs ».

Dans le contexte de l'article 7, § 1^{er}, du CIR 92 – détermination des revenus immobiliers imposables pour les biens immobiliers qui ne sont pas donnés en location sis à l'étranger – la Cour de justice a jugé dans son arrêt du 11 septembre 2014 que le critère de

⁶ Note de bas de page de l'avis de l'Inspection des Finances : <https://www.woninghuurprijzen.be>. De huurschatter maakt gebruik van een statistisch model dat steunt op objectieve parameters, maar het blijft wel een schatting: een model kan immers nooit voldoende rekening houden met alle elementen en nuances die meespelen in de huurprijsbepaling.

« valeur locative » est contraire à la libre circulation des capitaux dans la mesure où le propriétaire d'un bien immobilier non donné en location situé à l'étranger est ainsi soumis à un impôt des personnes physiques plus élevé que le propriétaire d'un bien immobilier non donné en location situé en Belgique, pour lequel le revenu cadastral sert de référence. Dans son arrêt, la Cour relève ce qui suit :

« 22 Dans une situation telle que celle de l'affaire au principal, il est constant que tous les revenus immobiliers des résidents belges sont pris en compte lors de la fixation du taux d'imposition s'appliquant à leurs revenus imposables en Belgique. Il est également constant que le revenu d'un bien immobilier non donné en location sis en Belgique est déterminé en fonction du revenu cadastral, dont le montant est inférieur à la valeur locative retenue pour la détermination du revenu d'un tel bien situé dans un autre État membre.

23 Il incombe à la juridiction de renvoi de vérifier si, de ce fait, les revenus imposables des résidents belges propriétaires d'un bien immobilier non donné en location, situé dans un État membre autre que la Belgique, sont susceptibles d'être soumis à un taux d'imposition supérieur à celui applicable aux revenus desdits résidents disposant d'un bien comparable en Belgique »⁷.

Entre-temps, la Belgique a de nouveau été condamnée récemment à cet égard :

« En maintenant des dispositions selon lesquelles, en matière d'estimation des revenus afférents aux immeubles non loués, ou loués, soit à des personnes physiques qui n'en font pas un usage professionnel, soit à des personnes morales qui les mettent à disposition de personnes physiques à des fins privées, la base imposable est calculée à partir de la valeur cadastrale en ce qui concerne les biens situés sur le territoire national et sur la valeur locative réelle s'agissant des immeubles situés à l'étranger, le Royaume de Belgique a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 63 TFUE et de l'article 40 de l'accord sur l'Espace économique européen, du 2 mai 1992 »⁸.

Ces arrêts de la Cour de justice soulèvent également des interrogations en ce qui concerne l'utilisation du revenu cadastral de biens immobiliers dans ce contexte.

Interrogé sur ce point, le délégué a déclaré ce qui suit :

« Ingevolge het arrest van het Hof van Justitie van 12 april 2018 in zaak C-110/17 (Commissie/Koninkrijk België), is België veroordeeld voor de ongelijke fiscale behandeling tussen Belgisch en Europees vastgoed. België zal dan ook de nodige maatregelen moeten treffen om zich te schikken naar het voormelde arrest. In afwachting hiervan publiceerde de Algemene Administratie van de fiscaliteit inmiddels de circulaire AAFisc nr. 22/2016 op 29 juni 2016, waarin zij aanvaardt dat de huurwaarde voor een in het buitenland gelegen niet verhuurd onroerend goed kan worden bepaald aan de hand van een door een buitenlandse overheid vastgestelde of uitdrukkelijk goedgekeurde waarde. Deze waarde geldt niet als een verplichting, maar is een mogelijkheid waarvan de belastingplichtige in het kader van zijn onroerende inkomsten gebruik kan maken.

Tegelijkertijd wordt opgemerkt, dat in het kader van het voorliggend ontwerp KB met betrekking tot het gratis ter beschikking stellen van een onroerend goed, de problematiek van het buitenlandse onroerend goed slechts zeer uitzonderlijk zal

⁷ C.J.U.E., 11 septembre 2014, C-489/13, *Verest et Gerards c. Belgique*.

⁸ C.J.U.E., 12 avril 2018, C-110/17, *Commission c. Belgique*.

voorkomen. Het betreft in het voorkomende geval immers alleen de gratis ter beschikkingstelling van een buitenlands onroerend goed door een Belgische werkgever aan een werknemer die inwoner is van België of m.a.w. aan een Rijksinwoner. De genietter van het voordeel in kwestie heeft m.a.w. het buitenlands onroerend goed niet als woonplaats, anders zou hij in de regel kwalificeren als een niet-inwoner en zou het voordeel in kwestie belastbaar zijn in het land waar het onroerend goed gelegen is en dat volgens de fiscale regels van dat land zelf.

De gratis ter beschikking stelling door een Belgisch werkgever van een buitenlands onroerend goed aan een werknemer die er niet zijn hoofdverblijfplaats van maakt, is dermate uitzonderlijk dat het aanpassen van de waarderingsregels van het voordeel gratis woonst voor iedereen, disproportioneel zou zijn ten aanzien van het nadeel voor de betrokkene ingevolge de notie huurwaarde. België zal hoe dan ook zoals hoger vermeld, een antwoord cq oplossing moeten bieden op het recente arrest van het Hof van Justitie inzake de belastbaarheid van buitenlands onroerend goed in België en die oplossing voor wat betreft de notie huurwaarde, zal in het voorkomende geval ook van dienst zijn voor de problematiek van het in België belastbaar voordeel gratis woonst dat betrekking heeft op een buitenlands onroerend goed ».

En 2012 déjà, à la suite d'une procédure d'infraction entamée par la Commission européenne, la Belgique s'est engagée à élaborer un projet de loi permettant de remédier à l'infraction⁹. Depuis lors, la Belgique a déjà été condamnée deux fois, en 2014 et en 2018, par la Cour de justice. De toute évidence, rien n'a été entrepris pour gérer ce problème sur le fond.

Eu égard au principe de légalité en matière d'impôt, une intervention du législateur est indispensable. Une circulaire administrative ne peut résoudre le problème de la non-conformité au droit de l'Union européenne, car il incombe au législateur de fixer les éléments essentiels de l'impôt¹⁰.

5. Le traitement différencié selon qu'il s'agit d'un immeuble situé en Belgique ou à l'étranger pose également problème au regard du principe constitutionnel d'égalité.

6. Les observations qui précèdent (y compris les observations relatives au fondement juridique) permettent de conclure que l'utilisation du revenu cadastral comme élément de référence est problématique.

⁹ C.J.U.E., 12 avril 2018, C-110/17, *Commission c. Belgique*, point 14.

¹⁰ Un commentaire administratif peut s'avérer utile, par exemple pour commenter les dispositions légales d'une manière intelligible ou pour illustrer leur application par des exemples pratiques, mais il ne peut pas être nécessaire pour en saisir la portée, et encore moins aller à l'encontre de la loi. La Commission européenne ne se satisfait pas non plus de ladite circulaire (C.J.U.E., 12 avril 2018, C-110/17, *Commission c. Belgique*, point 25).

Afin de déterminer la valeur réelle dans le chef du bénéficiaire, mieux vaudrait, d'une manière générale, recourir à la valeur locative (diminuée, le cas échéant, de la participation du bénéficiaire aux frais relatifs à l'avantage).

Le projet soumis pour avis sera par conséquent réexaminé en profondeur.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS

Jo BAERT