



RAAD VAN STATE  
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT  
section de législation

advies 64.638/3  
van 18 februari 2019

avis 64.638/3  
du 18 février 2019

over

sur

een wetsvoorstel 'tot wijziging  
van het Wetboek van de  
inkomstenbelastingen 1992 wat  
de belastingvrijstelling voor de  
overdracht van erfpacht  
betreft' (*Parl.St. Kamer*  
2014-15, nr. 54-0696/001)

une proposition de loi  
'modifiant le Code des impôts  
sur les revenus 1992, en ce qui  
concerne l'exonération d'impôt  
pour la cession de  
l'emphytéose' (*Doc. Parl.,*  
Chambre, 2014-15,  
n° 54-0696/001)

Op 9 november 2018 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Voorzitter van de Kamer van volksvertegenwoordigers, verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een wetsvoorstel 'tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 wat de belastingvrijstelling voor de overdracht van erfpacht betreft' (*Parl.St.* Kamer 2014-15, nr. 54-0696/001).

Het wetsvoorstel is door de derde kamer onderzocht op 27 december 2018 en 12 februari 2019. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Peter SOURBRON, 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 18 februari 2019.

\*

Le 9 novembre 2018, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Président de la Chambre des représentants, à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur une proposition de loi 'modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992, en ce qui concerne l'exonération d'impôt pour la cession de l'emphytéose' (*Doc. Parl.*, Chambre, 2014-15, n° 54-0696/001).

La proposition de loi a été examinée par la troisième chambre le 27 décembre 2018 et 12 février 2019. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Peter SOURBRON, 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 18 février 2019.

\*

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<sup>1</sup>, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

\*

### STREKKING VAN HET WETSVOORSTEL

2. Het om advies voorgelegde voorstel van wet strekt tot aanvulling van artikel 12 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) met een paragraaf 4 om de overdracht onder bezwarende titel van het erfpachtrecht met betrekking tot een onroerend goed waarop een woning is gebouwd, vrij te stellen van inkomstenbelasting als aan bepaalde voorwaarden is voldaan.

3. Over de draagwijdte van de voorgestelde regeling verstrekte de gemachtigde de volgende bijkomende toelichting:

“De drie volgende situaties dient men te onderscheiden:

a) het recht van erfpacht wordt gevestigd op een bebouwd onroerend goed waarbij de grond met woning of alleen het gebouw in erfpacht wordt gegeven;

b) het recht van erfpacht wordt gevestigd op een bebouwd onroerend goed en de erfpachter koopt het bestaande gebouw en wordt hiervan dus, gedurende de erfpacht, volle eigenaar;

c) het recht van erfpacht wordt gevestigd op een onbebouwd onroerend goed waarop de erfpachter zelf een gebouw heeft opgericht;

Indien de erfpachter van de grond eigenaar is van het gebouw door het te kopen (b) of te bouwen (c) zal een verwezenlijkte meerwaarde op het gebouw eventueel belast worden als divers inkomen onder artikel 90, 10° WIB92. Indien het om een woning gaat, is dit divers inkomen meestal vrijgesteld onder de voorwaarden van artikel (art. 93bis WIB92). Indien zowel de erfpacht als het gebouw worden overgedragen, zal de prijs pro fisco moeten worden uitgesplitst. Enkel de waarde verkregen voor de overdracht van de erfpacht is belastbaar onder artikel 10, § 1 WIB92. Situatie b) en c) worden niet door het wetsvoorstel geïmplementeerd.

Indien de erfpacht wordt gevestigd zoals onder a) dan is de hele waarde bij overdracht van de erfpacht belastbaar aan het marginaal tarief. De waarde omvat tevens de meerwaarde van de woning die eigendom is van de erfpachtgever maar die voortvloeit uit renovatiekosten die de erfpachter eraan deed. De overdrachtprijs omvat ook in voorkomend geval de (aanzienlijke) instappremie die de erfpachter *pro rata* zou terugkrijgen indien de erfpacht voortijdig wordt beëindigd.

De renovatiekosten overtreffen vaak de onroerende inkomsten van de belastingplichtige opdat zij effectief aftrekbaar zouden zijn overeenkomstig artikel 14, eerste lid, 2° WIB92. Bovendien is het onroerend inkomen van de eigen woning

---

<sup>1</sup> Aangezien het om een wetsvoorstel gaat, wordt onder “rechtsgrond” de conformiteit met hogere rechtsnormen verstaan.

sinds 2005 niet meer belastbaar en kan bijgevolg de erfpachter ook geen lasten ervan aftrekken.

Het wetsvoorstel heeft de bedoeling om onder dezelfde voorwaarden als artikel 93bis WIB92 de overdracht onder bezwarende titel van de erfpachtovereenkomst zoals bedoeld onder geval a) vrij te stellen. Daar zou nog een vrijstelling aan toegevoegd moeten worden als de overdracht van de erfpacht na vijf jaar na datum van vestiging wordt overgedragen (voorwaarde voor belastbaarheid in artikel 90, 10° WIB92).

De woorden ‘de erfpacht van een onroerend goed waarop een woning is gebouwd’ willen zowel de erfpachtovereenkomsten omvatten waarbij de erfpacht wordt verleend op de grond en het gebouw alsmede de erfpachtovereenkomsten op het gebouw.”

### ALGEMENE OPMERKINGEN

4. Voor zover ze belastbaar zijn, worden meerwaarden behaald in het kader van een normaal beheer van een privévermogen, die naar aanleiding van een overdracht onder bezwarende titel zijn verwezenlijkt op in België gelegen (gebouwde of ongebouwde) onroerende goederen of op zakelijke rechten met betrekking tot zulke goederen met uitzondering van het recht van erfpacht, het recht van opstal of een gelijkaardig onroerend recht, belast als diverse inkomsten. De inkomsten uit de overdracht of vestiging van een erfpachtrecht vallen hier evenwel niet onder (artikel 90, eerste lid, 8° en 10°, van het WIB 92).

Inkomsten uit de overdracht of vestiging van een erfpachtrecht zijn hetzij onroerende inkomsten (artikel 10, § 1, van het WIB 92), hetzij – ingeval van professionalisering – beroepsinkomsten (artikel 37 van het WIB 92). Gelet daarop is het logisch om de nieuwe vrijstelling op te nemen in artikel 12 van het WIB 92.

5. Zoals bekend, geldt het gelijkheids- en niet-discriminatiebeginsel ook in belastingzaken. 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.

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.<sup>2</sup>

<sup>2</sup> Vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof. Zie bv.: GwH 17 juli 2014, nr. 107/2014, B.12; GwH 25 september 2014, nr. 141/2014, B.4.1; GwH 30 april 2015, nr. 50/2015, B.16; GwH 18 juni 2015, nr. 91/2015, B.5.1; GwH 16 juli 2015, nr. 104/2015, B.6; GwH 16 juni 2016, nr. 94/2016, B.3; GwH 18 mei 2017, nr. 60/2017, B.11; GwH 15 juni 2017, nr. 79/2017, B.3.1; GwH 19 juli 2017, nr. 99/2017, B.11; GwH 28 september 2017, nr. 104/2017, B.8.

De voorgestelde belastingvrijstelling houdt een aantal keuzes in, die verantwoord zullen moeten kunnen worden in het licht van het gelijkheidsbeginsel. Daarom is de gemachtigde om toelichting verzocht in verband met een aantal aspecten van de voorgestelde regeling.

5.1. In de eerste plaats is gevraagd waarom de vrijstelling wordt beperkt tot (de overdracht van) erfpacht, terwijl vergelijkbare overdrachten (bv. van opstalrechten) niet worden vrijgesteld.

De gemachtigde antwoordde:

“[H]et wetsvoorstel [beoogt] de overdracht vrij te stellen van het recht van erfpacht gevestigd op een bebouwd onroerend goed waarbij de grond met woning of alleen het gebouw in erfpacht wordt gegeven (situatie a). Situatie b) en c) worden niet door het wetsvoorstel gevisieerd. Wanneer een recht van opstal wordt gevestigd, nemen wij aan dat de opstalhouder zich in een situatie zoals omschreven in punt b of c bevindt en hij dus eigenaar is van het gebouw.”

Deze laatste veronderstelling is niet in alle gevallen juist. Het is immers niet uitgesloten dat in de situatie a) in de plaats van een recht van erfpacht, een recht van opstal wordt gevestigd op een bebouwd onroerend goed waarbij op de grond met woning of alleen op het gebouw een opstalrecht (in plaats van een erfpachtrecht) wordt gegeven. Ook dit opstalrecht kan worden overgedragen. Het is daarnaast ook mogelijk dat in situatie a) zoals omschreven door de gemachtigde, de erfpachter zijn recht bezwaart met een recht van opstal.<sup>3</sup> De vraag rijst waarom in de voormelde gevallen niet eveneens wordt voorzien in een vrijstelling.

In het licht hiervan zal de onderscheiden behandeling aan een nieuw onderzoek moeten worden onderworpen.

5.2. Ook is gevraagd hoe kan worden verantwoord dat enkel de overdracht van de erfpacht wordt vrijgesteld, doch niet de vestiging ervan.

Het antwoord luidde:

“Bij de vestiging van de erfpacht op een bebouwd onroerend goed waarbij de grond met woning of alleen het gebouw in erfpacht wordt gegeven (...) vallen bij het einde van de erfpacht de ‘meerwaarde’ door investeringen (door de erfpachtgever) aan het gebouw terug in het patrimonium van de erfpachtgever.

De inkomsten onder de vorm van een canon en/of de instappremie die voortvloeien uit de vestiging van de erfpacht drukken in hoofde van de erfpachtgever geen ‘meerwaarde’ uit van het gebouw maar de economische tegenwaarde voor het gebruik van het gebouw naar analogie met de verhuur ervan. De vrijstelling van de vestiging zou dus leiden tot een vrijstelling van de onroerende inkomsten uit dit langdurig gebruiksrecht terwijl de onroerende inkomsten uit langdurige verhuurovereenkomsten belastbaar blijven.

Bij de overdracht van de erfpacht verdwijnt de meerwaarde door investeringen door de erfpachter aan het gebouw, pro rata temporis i.f.v. de nog resterende looptijd van de erfpacht, definitief uit het patrimonium van de erfpachter. Deze meerwaarde drukt geen

<sup>3</sup> Zie o.m.: I. DURANT, *Droit des biens*, Larcier, 2017, 412; M.E. STORME, *Erfpacht en opstalrecht*, 2018, 16 en 31, te raadplegen via [www.law.kuleuven.be/personal/mstorme/ZCR-erfpachtopstal.pdf](http://www.law.kuleuven.be/personal/mstorme/ZCR-erfpachtopstal.pdf).

economische tegenwaarde uit voor het gebruik van het gebouw. Na de overdracht wordt de canon immers door de nieuwe erfpachter aan de erfpachtgever betaald.”

5.3. Ten slotte is de vraag gesteld waarom, gelet op het beoogde parallellisme met artikel 93bis van het WIB 92, niet voorzien wordt in een regeling voor speculatieve overdrachten. Meerwaarden die een speculatief karakter hebben vallen immers onder artikel 90, eerste lid, 1°, van het WIB 92.<sup>4</sup>

De gemachtigde antwoordde:

“Inkomsten uit een speculatieve overdracht van een erfpacht is niet belastbaar als divers inkomen omwille van de typedwang. De wetgever heeft immers in artikel 10, § 1 WIB92 de inkomsten uit de overdracht van een erfpacht, ongeacht of deze speculatief is of niet, gekwalificeerd als onroerende inkomsten, de onroerende leasinginkomsten en andere langetermijngebruiksrechten uitgezonderd die als roerende inkomsten worden aangemerkt (art. 10, § 2 WIB92).

Indien de vraagsteller een uitzondering op de naar analogie van artikel 93bis WIB92 ontworpen vrijstelling beoogt ingeval van een speculatieve overdracht van de erfpacht wijzen wij erop dat:

1° in artikel 90, eerste lid, 1° WIB92 de overdracht in regel niet belastbaar is tenzij zij speculatief is. Daarentegen is in artikel 10, § 1 WIB92 elke overdracht belastbaar ongeacht of zij speculatief is of niet;

2° uit de voorwaarden van de vrijstelling op zich het niet-speculatief karakter blijkt. Anders oordelen zou ernstig afbreuk doen aan de rechtszekerheid waarbij wij de woorden van volksvertegenwoordiger De Clercq in herinnering brengen bij de invoering van de categorie van diverse inkomsten in 1962:

‘Het is zo, dat wij hier voor feitelijke kwesties zullen komen te staan: dat hieruit contestaties zullen ontstaan die misschien wel de vreugde zullen uitmaken van zekere fiscale experts, maar zeker niet van de belastingplichtigen noch van de administratie. We zullen misschien jaren moeten wachten vooraleer dienaangaande een gevestigde rechtspraak zal bestaan, als die er ooit komt. De belastingplichtige dreigt het slachtoffer te zullen worden onder meer van de onduidelijkheid en de vaagheid van de termen die wij in art. 67 WIB (huidig artikel 90, eerste lid, 1° WIB92) vinden.’ (Hand., Kamer, 1961-62, 15 juni 1962, 12).”

## ONDERZOEK VAN DE TEKST

### Artikel 2

6. Volgens de inleidende zin van het eerste lid van de voorgestelde paragraaf 4 is vrijgesteld “de overdracht onder bezwarende titel van de erfpacht van een onroerend goed waarop een woning is gebouwd”. Door die formulering te gebruiken lijkt men te doelen op de overdracht van de erfpachtrechten, terwijl men blijkens de verklaring van de gemachtigde (zie opmerking 3, de vermelde situatie a)) uitsluitend de overdracht van het erfpachtrecht op de grond en het

<sup>4</sup> A. TIBERGHIE e.a., *Handboek voor Fiscaal Recht 2017-2018*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2017, p. 361-362, nr. 1299.

gebouw of het erfpachtrecht op het gebouw beoogt. Dat de vrijstelling geen betrekking kan hebben op een woning die door de erfpachter is opgericht (situatie c)), blijkt derhalve niet uit de voorgestelde bepaling. De formulering zal moeten worden aangepast om te bereiken wat de indieners van het voorstel voor ogen hebben.

7.1. Wat de voorwaarden betreft die gesteld worden om de vrijstelling te genieten, wordt beter verduidelijkt dat het om niet-cumulatieve voorwaarden gaat. Dat kan bijvoorbeeld door het woord “hetzij” toe te voegen aan het einde van de inleidende zin van het voorgestelde artikel 12, § 4, eerste lid, van het WIB 92.

7.2. Wat de formulering van de voorwaarden betreft is niet duidelijk waarom niet dezelfde terminologie (o.a. “eigen woning”) gehanteerd wordt als in artikel 93bis van het WIB 92. In de toelichting bij het voorstel wordt immers verklaard dat de beoogde belastingvrijstelling “volledig identiek [is] aan de belastingvrijstelling bedoeld in artikel 93bis WIB 92”. De rechtszekerheid zou erbij gebaat zijn indien zoveel mogelijk dezelfde terminologie wordt gebruikt.

In verband met de tweede voorwaarde (voorgestelde artikel 12, § 4, eerste lid, 2°, van het WIB 92) verklaarde de gemachtigde in dit verband overigens het volgende:

“De terminologie in het ontworpen artikel 12, § 4, 2° WIB92 verschilt van de terminologie van artikel 93bis, eerste lid, 2° WIB92 omdat deze laatste bepaling werd gewijzigd bij artikel 212 van de wet van 17 maart 2013 tot hervorming van de regelingen inzake onbekwaamheid en tot instelling van een nieuwe beschermingsstatus die strookt met de menselijke waardigheid. Bij de herindiening van het wetsvoorstel op 9 december 2014 werd geen rekening gehouden met deze laatste wetswijziging.”

Ook nog in verband met de formulering van het voorgestelde artikel 12, § 4, eerste lid, 2°, b), van het WIB 92 moet erop gewezen worden dat de verwijzing naar “de artikelen 488bis, a) tot k), van het Burgerlijk Wetboek” achterhaald is en, naar het voorbeeld van artikel 93bis, 2°, b), van het WIB 92, vervangen moet worden door een verwijzing naar “de bepalingen van het vierde deel, boek IV, hoofdstuk X, van het Gerechtelijk Wetboek”.

8. Naar het voorbeeld van artikel 93bis van het WIB 92 zou het laatste lid van de ontworpen paragraaf beter worden toegevoegd aan het eerste lid, 1°. In dat geval zou het betrokken onderdeel als volgt luiden:

“1° indien het kadastraal inkomen ... van artikel 526, § 1. Evenwel mag tussen de periode van ten minste twaalf maanden en de maand van de overdracht nog een periode van maximaal zes maanden in aanmerking worden genomen, gedurende dewelke de woning niet in gebruik mag worden genomen;”.

### Artikel 3

9. Luidens artikel 3 van het voorstel, dat dateert van 9 december 2014, zal de te nemen wet van toepassing zijn “vanaf het aanslagjaar 2015”. Allicht is het niet de bedoeling van de indieners om terugwerkende kracht te verlenen aan de vrijstelling.

Bovendien moet erop worden gewezen dat, hoewel er in beginsel geen bezwaar rijst tegen de retroactiviteit van een fiscale maatregel die uitsluitend een voordeel toekent, deze maatregel mogelijk een (negatieve) impact heeft op de gewestelijke component van de inkomstenbelasting en bijgevolg op de inkomsten van de gewesten. De Raad van State, afdeling Wetgeving, heeft in het verleden reeds opgemerkt dat de wetgever er goed aan doet om wetgevend ingrijpen in de personenbelasting te vermijden tegen het einde van het inkomstenjaar, gelet op de bijwerking dat de gewesten niet meer de mogelijkheid hebben om de erdoor te verwachten minderontvangst te compenseren.<sup>5</sup> Om dezelfde reden dient de terugwerkende kracht te worden vermeden.

De inwerkingtredingsbepaling dient zo te worden aangepast dat aan de vrijstelling geen terugwerkende kracht wordt verleend.

\*

---

<sup>5</sup> Adv.RvS 60.121/3 van 18 oktober 2016 over een wetsvoorstel ‘tot wijziging van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, wat betreft de regeling inzake de belastingvrije som voor personen met een handicap’, *Parl.St.* Kamer 2016-17, nr. 54-1408/003, 8; adv.RvS 64.323/2-3 van 4 januari 2019 over een voorontwerp van wet ‘houdende diverse fiscale bepalingen en tot wijziging van artikel 1, § 1<sup>ter</sup>, van de wet van 5 april 1955’.

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1<sup>er</sup>, 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<sup>1</sup> et l'accomplissement des formalités prescrites.

\*

### PORTÉE DE LA PROPOSITION DE LOI

2. La proposition de loi soumise pour avis a pour objet de compléter l'article 12 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) par un paragraphe 4 afin d'exonérer de l'impôt sur les revenus la cession à titre onéreux du droit d'emphytéose portant sur une habitation si certaines conditions sont remplies.

3. Le délégué a apporté les précisions supplémentaires suivantes à propos de la portée du régime proposé :

« De drie volgende situaties dient men te onderscheiden:

a) het recht van erfpacht wordt gevestigd op een bebouwd onroerend goed waarbij de grond met woning of alleen het gebouw in erfpacht wordt gegeven;

b) het recht van erfpacht wordt gevestigd op een bebouwd onroerend goed en de erfpachter koopt het bestaande gebouw en wordt hiervan dus, gedurende de erfpacht, volle eigenaar;

c) het recht van erfpacht wordt gevestigd op een onbebouwd onroerend goed waarop de erfpachter zelf een gebouw heeft opgericht;

Indien de erfpachter van de grond eigenaar is van het gebouw door het te kopen (b) of te bouwen (c) zal een verwezenlijkte meerwaarde op het gebouw eventueel belast worden als divers inkomen onder artikel 90, 10° WIB92. Indien het om een woning gaat, is dit divers inkomen meestal vrijgesteld onder de voorwaarden van artikel (art. 93bis WIB92). Indien zowel de erfpacht als het gebouw worden overgedragen, zal de prijs pro fisco moeten worden uitgesplitst. Enkel de waarde verkregen voor de overdracht van de erfpacht is belastbaar onder artikel 10, § 1 WIB92. Situatie b) en c) worden niet door het wetsvoorstel geïnvloed.

Indien de erfpacht wordt gevestigd zoals onder a) dan is de hele waarde bij overdracht van de erfpacht belastbaar aan het marginaal tarief. De waarde omvat tevens de meerwaarde van de woning die eigendom is van de erfpachtgever maar die voortvloeit uit renovatiekosten die de erfpachter eraan deed. De overdrachtsprijs omvat ook in voorkomend geval de (aanzienlijke) instappremie die de erfpachter pro rata zou terugkrijgen indien de erfpacht voortijdig wordt beëindigd.

De renovatiekosten overtreffen vaak de onroerende inkomsten van de belastingplichtige opdat zij effectief aftrekbaar zouden zijn overeenkomstig artikel 14, eerste lid, 2° WIB92. Bovendien is het onroerend inkomen van de eigen woning sinds 2005 niet meer belastbaar en kan bijgevolg de erfpachter ook geen lasten ervan aftrekken.

---

<sup>1</sup> S'agissant d'une proposition de loi, on entend par « fondement juridique » la conformité avec les normes supérieures.

Het wetsvoorstel heeft de bedoeling om onder dezelfde voorwaarden als artikel 93bis WIB92 de overdracht onder bezwarende titel van de erfpachtovereenkomst zoals bedoeld onder geval a) vrij te stellen. Daar zou nog een vrijstelling aan toegevoegd moeten worden als de overdracht van de erfpacht na vijf jaar na datum van vestiging wordt overgedragen (voorwaarde voor belastbaarheid in artikel 90, 10° WIB92).

De woorden ‘de erfpacht van een onroerend goed waarop een woning is gebouwd’ willen zowel de erfpachtovereenkomsten omvatten waarbij de erfpacht wordt verleend op de grond en het gebouw alsmede de erfpachtovereenkomsten op het gebouw ».

### OBSERVATIONS GÉNÉRALES

4. Pour autant qu’elles soient imposables, les plus-values réalisées dans le cadre d’une gestion normale d’un patrimoine privé, à l’occasion d’une cession à titre onéreux, sur des immeubles (bâtis ou non bâtis) situés en Belgique ou sur des droits réels autres qu’un droit d’emphytéose ou de superficie ou qu’un droit immobilier similaire portant sur ces immeubles, sont imposées au titre de revenus divers. Les revenus issus de la cession ou de la constitution d’un droit d’emphytéose ne sont cependant pas visés par cette disposition (article 90, alinéa 1<sup>er</sup>, 8° et 10°, du CIR 92).

Les revenus provenant de la cession ou de la constitution d’un droit d’emphytéose sont, soit des revenus immobiliers (article 10, § 1<sup>er</sup>, du CIR 92), soit – en cas de professionnalisation – des revenus professionnels (article 37 du CIR 92). Il est par conséquent logique d’inscrire la nouvelle exonération dans l’article 12 du CIR 92.

5. Nul n’ignore que le principe d’égalité et de non-discrimination s’applique également en matière fiscale. L’article 172 de la Constitution confirme l’applicabilité des 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.

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 visée 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 <sup>2</sup>.

L’exonération d’impôt proposée implique un certain nombre de choix qui devront pouvoir être justifiés à la lumière du principe d’égalité. C’est la raison pour laquelle le délégué a été invité à fournir des explications en ce qui concerne une série d’aspects du régime proposé.

<sup>2</sup> Jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle. Voir par exemple : C.C., 17 juillet 2014, n° 107/2014, B.12 ; C.C., 25 septembre 2014, n° 141/2014, B.4.1 ; C.C., 30 avril 2015, n° 50/2015, B.16 ; C.C., 18 juin 2015, n° 91/2015, B.5.1 ; C.C., 16 juillet 2015, n° 104/2015, B.6 ; C.C., 16 juin 2016, n° 94/2016, B.3 ; C.C., 18 mai 2017, n° 60/2017, B.11 ; C.C., 15 juin 2017, n° 79/2017, B.3.1 ; C.C., 19 juillet 2017, n° 99/2017, B.11 ; C.C., 28 septembre 2017, n° 104/2017, B.8.

5.1. Tout d'abord, il a été demandé pourquoi l'exonération est limitée à (la cession de) l'emphytéose, tandis que des cessions similaires (par ex. des droits de superficie) ne sont pas exonérées.

Le délégué a répondu ce qui suit :

« [H]et wetsvoorstel [beoogt] de overdracht vrij te stellen van het recht van erfpacht gevestigd op een bebouwd onroerend goed waarbij de grond met woning of alleen het gebouw in erfpacht wordt gegeven (situatie a). Situatie b) en c) worden niet door het wetsvoorstel gevisieerd. Wanneer een recht van opstal wordt gevestigd, nemen wij aan dat de opstalhouder zich in een situatie zoals omschreven in punt b of c bevindt en hij dus eigenaar is van het gebouw ».

Cette dernière hypothèse ne se vérifie pas toujours. En effet, on ne peut exclure que dans la situation a), un droit de superficie plutôt qu'un droit d'emphytéose soit constitué sur un immeuble bâti, un droit de superficie (au lieu d'un droit d'emphytéose) étant accordé sur le terrain avec l'habitation ou uniquement sur le bâtiment. Ce droit de superficie peut lui aussi être cédé. Par ailleurs, il est également possible que, dans la situation a), telle qu'elle est décrite par le délégué, l'emphytéote grève son droit d'un droit de superficie<sup>3</sup>. La question se pose de savoir pourquoi, dans les cas précités, aucune exonération n'est prévue.

La différence de traitement devra faire l'objet d'un nouvel examen au regard de ces considérations.

5.2. Il a également été demandé comment peut se justifier le fait que seule la cession de l'emphytéose est exonérée, mais pas sa constitution.

La réponse s'énonçait en ces termes :

« Bij de vestiging van de erfpacht op een bebouwd onroerend goed waarbij de grond met woning of alleen het gebouw in erfpacht wordt gegeven (...) vallen bij het einde van de erfpacht de 'meerwaarde' door investeringen (door de erfpachtgever) aan het gebouw terug in het patrimonium van de erfpachtgever.

De inkomsten onder de vorm van een canon en/of de instappremie die voortvloeiën uit de vestiging van de erfpacht drukken in hoofde van de erfpachtgever geen 'meerwaarde' uit van het gebouw maar de economische tegenwaarde voor het gebruik van het gebouw naar analogie met de verhuur ervan. De vrijstelling van de vestiging zou dus leiden tot een vrijstelling van de onroerende inkomsten uit dit langdurig gebruiksrecht terwijl de onroerende inkomsten uit langdurige verhuurovereenkomsten belastbaar blijven.

Bij de overdracht van de erfpacht verdwijnt de meerwaarde door investeringen door de erfpachter aan het gebouw, pro rata temporis i.f.v. de nog resterende looptijd van de erfpacht, definitief uit het patrimonium van de erfpachter. Deze meerwaarde drukt geen economische tegenwaarde uit voor het gebruik van het gebouw. Na de overdracht wordt de canon immers door de nieuwe erfpachter aan de erfpachtgever betaald ».

<sup>3</sup> Voir e.a. : I. DURANT, *Droit des biens*, Larcier, 2017, 412 ; M.E. STORME, *Erfpacht en opstalrecht*, 2018, 16 et 31, à consulter via le lien suivant : [www.law.kuleuven.be/personal/mstorme/ZCR-erfpachtopstal.pdf](http://www.law.kuleuven.be/personal/mstorme/ZCR-erfpachtopstal.pdf).

5.3. Enfin, eu égard au parallélisme visé avec l'article 93bis du CIR 92, il a été demandé pourquoi aucun régime n'a été prévu pour les cessions spéculatives. En effet, les plus-values ayant un caractère spéculatif relèvent de l'application de l'article 90, alinéa 1<sup>er</sup>, 1°, du CIR 92<sup>4</sup>.

Le délégué a répondu comme suit :

« Inkomsten uit een speculatieve overdracht van een erfpacht is niet belastbaar als divers inkomen omwille van de typedwang. De wetgever heeft immers in artikel 10, § 1 WIB92 de inkomsten uit de overdracht van een erfpacht, ongeacht of deze speculatief is of niet, gekwalificeerd als onroerende inkomsten, de onroerende leasinginkomsten en andere langetermijngebruiksrechten uitgezonderd die als roerende inkomsten worden aangemerkt (art. 10, § 2 WIB92).

Indien de vraagsteller een uitzondering op de naar analogie van artikel 93bis WIB92 ontworpen vrijstelling beoogt ingeval van een speculatieve overdracht van de erfpacht wijzen wij erop dat:

1° in artikel 90, eerste lid, 1° WIB92 de overdracht in regel niet belastbaar is tenzij zij speculatief is. Daarentegen is in artikel 10, § 1 WIB92 elke overdracht belastbaar ongeacht of zij speculatief is of niet;

2° uit de voorwaarden van de vrijstelling op zich het niet-speculatief karakter blijkt. Anders oordelen zou ernstig afbreuk doen aan de rechtszekerheid waarbij wij de woorden van volksvertegenwoordiger De Clercq in herinnering brengen bij de invoering van de categorie van diverse inkomsten in 1962:

‘Het is zo, dat wij hier voor feitelijke kwesties zullen komen te staan: dat hieruit contestaties zullen ontstaan die misschien wel de vreugde zullen uitmaken van zekere fiscale experts, maar zeker niet van de belastingplichtigen noch van de administratie. We zullen misschien jaren moeten wachten vooraleer dienaangaande een gevestigde rechtspraak zal bestaan, als die er ooit komt. De belastingplichtige dreigt het slachtoffer te zullen worden onder meer van de onduidelijkheid en de vaagheid van de termen die wij in art. 67 WIB (huidig artikel 90, eerste lid, 1° WIB92) vinden.’ (Hand., Kamer, 1961-62, 15 juni 1962, 12) ».

## EXAMEN DU TEXTE

### Article 2

6. Selon la phrase introductive de l'alinéa 1<sup>er</sup> du paragraphe 4 proposé, « la cession à titre onéreux de l'emphytéose d'une habitation » est exonérée. Cette formulation semble viser la cession des droits d'emphytéose, alors que selon la déclaration du délégué (voir la situation a) mentionnée à l'observation 3), seule est visée la cession du droit d'emphytéose sur le terrain et le bâtiment ou du droit d'emphytéose sur le bâtiment. Il ne ressort dès lors pas de la disposition proposée que l'exonération ne peut pas porter sur une habitation construite par l'emphytéote (situation c)). On adaptera la formulation afin qu'elle corresponde à l'intention des auteurs de la proposition.

<sup>4</sup> A. TIBERGHIE e.a., *Handboek voor Fiscaal Recht 2017-2018*, Malines, Wolters Kluwer, 2017, pp. 361-362, n° 1299.

7.1. En ce qui concerne les conditions posées pour bénéficier de l'exonération, mieux vaudrait préciser qu'il s'agit de conditions non cumulatives. À cet effet, on peut par exemple ajouter le mot « soit » à la fin de la phrase introductive de l'article 12, § 4, alinéa 1<sup>er</sup>, proposé, du CIR 92.

7.2. S'agissant de la formulation des conditions, on n'aperçoit pas pourquoi la même terminologie (e.a. « habitation propre ») que celle de l'article 93bis du CIR 92 n'est pas utilisée. En effet, les développements relatifs à la proposition indiquent que l'exonération fiscale visée est « identique à [celle] visée à l'article 93bis du CIR 92 ». La sécurité juridique serait mieux assurée si, dans toute la mesure du possible, la même terminologie était utilisée.

En ce qui concerne la deuxième condition (article 12, § 4, alinéa 1<sup>er</sup>, 2°, proposé, du CIR 92), le délégué a d'ailleurs déclaré ce qui suit à cet égard :

« De terminologie in het ontworpen artikel 12, § 4, 2° WIB92 verschilt van de terminologie van artikel 93bis, eerste lid, 2° WIB92 omdat deze laatste bepaling werd gewijzigd bij artikel 212 van de wet van 17 maart 2013 tot hervorming van de regelingen inzake onbekwaamheid en tot instelling van een nieuwe beschermingsstatus die strookt met de menselijke waardigheid. Bij de herindiening van het wetsvoorstel op 9 december 2014 werd geen rekening gehouden met deze laatste wetswijziging ».

Toujours à propos de la formulation de l'article 12, § 4, alinéa 1<sup>er</sup>, 2°, b), proposé, du CIR 92, il y a lieu de relever que la référence aux « articles 488bis, a) à k), du Code civil » est obsolète et, à l'instar de l'article 93bis, 2°, b), du CIR 92, doit être remplacée par une référence aux « dispositions de la quatrième partie, livre IV, chapitre X, du Code judiciaire ».

8. Par analogie avec l'article 93bis du CIR 92, mieux vaudrait ajouter le dernier alinéa du paragraphe en projet à l'alinéa 1<sup>er</sup>, 1°. Dans ce cas, la division concernée s'énoncerait comme suit :

« 1° si le revenu cadastral ... de l'article 526, § 1<sup>er</sup>. Toutefois, une période de six mois au maximum, durant laquelle l'habitation doit rester inoccupée, peut encore être prise en compte entre la période d'au moins douze mois et le mois au cours duquel la cession a eu lieu ; ».

### Article 3

9. Selon l'article 3 de la proposition, qui date du 9 décembre 2014, la loi à adopter sera applicable « à partir de l'exercice d'imposition 2015 ». L'intention des auteurs n'est assurément pas d'attribuer un effet rétroactif à l'exonération.

En outre, il convient d'observer que, même si la rétroactivité d'une mesure fiscale, qui confère exclusivement un avantage, ne soulève en principe aucune objection, cette mesure peut exercer une incidence (négative) sur la composante régionale de l'impôt sur les revenus et, partant, sur les revenus des régions. Dans le passé, le Conseil d'État, section de législation, a déjà observé que le législateur serait bien avisé d'éviter toute intervention législative dans l'impôt des personnes physiques à la fin de l'année de revenus, ce procédé ayant comme effet indésirable que

les régions ne seraient plus en mesure de compenser la perte de recettes attendue qui en résulte<sup>5</sup>. Par identité de motif, la rétroactivité doit être évitée.

La disposition d'entrée en vigueur doit être adaptée de manière à ne pas attribuer d'effet rétroactif à l'exonération.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS

Jo BAERT

---

<sup>5</sup> Avis C.E. 60.121/3 du 18 octobre 2016 sur une proposition de loi 'modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992, en ce qui concerne le régime relatif à la quotité exemptée d'impôt pour les personnes handicapées', *Doc. Parl.*, Chambre, n° 54-1408/003, p. 8 ; avis C.E. 64.323/2-3 du 4 janvier 2019 sur un avant-projet de loi 'portant des dispositions fiscales diverses et modifiant l'article 1<sup>er</sup>, § 1<sup>ter</sup>, de la loi du 5 avril 1955'.