



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 68.486/3
van 18 januari 2021

avis 68.486/3
du 18 janvier 2021

over

sur

een voorontwerp van wet
‘houdende wijziging van het
Wetboek van de
inkomstenbelastingen 1992 op
het vlak van de in het
buitenland gelegen onroerende
goederen’

un avant-projet de loi ‘portant
modification du Code des
impôts sur les revenus 1992 sur
le plan des biens immobiliers
sis à l’étranger’

Op 11 december 2020 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 voorontwerp van wet ‘houdende wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 op het vlak van de in het buitenland gelegen onroerende goederen’.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 5 januari 2021. De kamer was samengesteld uit Wilfried VAN VAERENBERGH, staatsraad, voorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Astrid TRUYENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Cedric JENART, adjunct-auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Wilfried VAN VAERENBERGH, kamervoorzitter.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 18 januari 2021.

*

Le 11 décembre 2020, 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 avant-projet de loi ‘portant modification du Code des impôts sur les revenus 1992 sur le plan des biens immobiliers sis à l'étranger’.

L'avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 5 janvier 2021. La chambre était composée de Wilfried VAN VAERENBERGH, conseiller d'État, président, Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Astrid TRUYENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Cedric JENART, auditeur adjoint.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Wilfried VAN VAERENBERGH, président de chambre.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 18 janvier 2021.

*

1. Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond,¹ alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET VOORONTWERP

2. Het voor advies voorgelegde voorontwerp van wet heeft tot doel om gevolg te geven aan het arrest van het Europese Hof van Justitie waarin wordt gesteld dat België zijn verplichtingen krachtens artikel 63 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU) en artikel 40 van de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte van 2 mei 1992 niet is 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.² Op 12 november 2020 heeft het Europese Hof van Justitie België veroordeeld tot het betalen aan de Europese Commissie van een forfaitair bedrag van 2.000.000 EUR en van een dwangsom van 7.500 EUR per dag vanaf de dag van het arrest totdat België zijn verplichtingen volledig is nagekomen.³

3. Met het voorliggende voorontwerp wordt het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) aangepast, teneinde het Belgisch en het buitenlands onroerend goed, op het vlak van de berekening van de belastbare grondslag, gelijk te behandelen. Het voorontwerp beoogt die gelijke behandeling te bewerkstelligen door ook voor in het buitenland gelegen onroerende goederen in de vaststelling van een kadastraal inkomen te voorzien. Met betrekking tot gebouwde onroerende goederen voert artikel 11 van het voorontwerp in artikel 478 WIB 92 naast de bestaande methodes een nieuwe methode in voor het bepalen van het kadastraal inkomen, voornamelijk om ook voor in het buitenland gelegen gebouwde onroerende goederen een kadastraal inkomen te kunnen bepalen. Thans bestaan er drie methodes om het kadastraal inkomen van onroerende goederen te berekenen. De eerste methode is geënt op de huurwaarden op het referentietijdstip. De tweede methode vergelijkt het te schatten goed met gelijkaardige goederen waarvan het kadastraal inkomen definitief is. De derde methode is gebaseerd op de verkoopwaarden op het referentietijdstip waarop vervolgens een kapitalisatietarief van 5,3% wordt toegepast. Het voorontwerp voert een vierde methode in die beoogt om de verkoopwaarde van 1975 te reconstrueren op basis van de actuele verkoopwaarde.

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

² HvJ 12 april 2018, C-110/17, ECLI:EU:C:2018:250, *Commissie t. België*.

³ HvJ 12 november 2020, C-842/19, ECLI:EU:C:2020:915, *Commissie t. België*.

Hiervoor wordt een unieke correctiefactor toegepast, die voor het jaar 2020 wordt vastgelegd op 15,036. De Federale Overheidsdienst Financiën maakt jaarlijks via een bericht in het Belgisch Staatsblad de nieuwe correctiefactor bekend. Het kadastraal inkomen van ongebouwde onroerende goederen gelegen in het buitenland wordt forfaitair vastgesteld op basis van de schaal van 2 euro per hectare.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

VOORAFGAANDE OPMERKING

4. De Raad van State, afdeling Wetgeving, heeft in het verleden reeds kritische opmerkingen gemaakt bij het gebruiken van het kadastraal inkomen als grondslag voor het belasten van de inkomsten van in België gelegen onroerende goederen.⁴ Door dat systeem thans uit te breiden tot in het buitenland gelegen onroerende goederen, bestendigt het voorontwerp die regeling ook voor de toekomst. Al zou die uitbreiding thans kunnen worden gebillijkt om op korte termijn gevolg te geven aan de voornoemde arresten van het Europese Hof van Justitie, neemt dit niet weg dat de fundamentele problemen die in het verleden reeds zijn gesignaleerd bij de toepassing van die regeling, er ook nu toe nopen om de keuze voor het behoud van die regeling ernstig in vraag te stellen. De opmerkingen die hierna worden gemaakt bij de thans voorliggende uitbreiding van de regeling tot in het buitenland gelegen onroerende goederen, bevestigen dit eens te meer.

ALGEMENE OPMERKINGEN

A. Toepassingsgebied *ratione materiae*

5. Volgens de toelichting bij artikel 2 van het voorontwerp, waarbij artikel 7 § 1, WIB 92 wordt vervangen, worden als onroerende inkomsten aangemerkt, “de inkomsten die voortkomen uit onroerende goederen (woningen, appartementen, gronden, ...)”. Voorts wordt verduidelijkt dat “[e]lke eigenaar, bezitter, erfpachter, opstalhouder of vruchtgebruiker van een onroerend goed wordt verondersteld onroerende inkomsten te verkrijgen”. Nog volgens de memorie beoogt artikel 2 van het voorontwerp artikel 7 WIB 92 aan te passen “zodat de basis van de berekening van het belastbaar inkomen van in het buitenland gelegen ongebouwde en gebouwde onroerende goederen het kadastraal inkomen zal zijn wanneer dat ook voor de in België gelegen ongebouwde en gebouwde onroerende goederen het geval is”.

⁴ Zie o.m. adv.RvS 61.586/3 van 27 juni 2017 over een ontwerp dat heeft geleid tot het koninklijk besluit van 7 december 2018 ‘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’, opmerkingen 4-6; adv.RvS 63.731/3 van 16 juli 2018 over een ontwerp dat heeft geleid tot het koninklijk besluit van 30 juli 2018 ‘betreffende het aanleggen en bijhouden van de kadastrale documentatie en tot vaststelling van de modaliteiten voor het afleveren van kadastrale uittreksels’, opmerking 5; adv.RvS 64.538/3 van 27 november 2018 over een ontwerp dat heeft geleid tot het koninklijk besluit van 7 december 2018 ‘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’, opmerkingen 4-6.

Om het kadastraal inkomen te kunnen bepalen voor de onroerende goederen die in het buitenland gelegen zijn, voorziet artikel 10 van het voorontwerp, waarbij artikel 473 WIB 92 wordt gewijzigd, in de verplichting voor belastingplichtigen die een zakelijk recht verwerven of vervreemden op een onroerend goed dat gelegen is in het buitenland, om hiervan binnen een termijn van vier maanden uit eigen beweging aangifte te doen bij de Algemene Administratie van de Patrimoniumdocumentatie. Die verplichting geldt ook voor belastingplichtigen die op 31 december 2020 houder waren van een zakelijk recht op een onroerend goed dat gelegen is in het buitenland. Zij moeten hiervan aangifte doen uiterlijk op 31 december 2021. Het niet of niet tijdig naleven van deze aangifteverplichtingen kan naar luid van artikel 455, § 5, WIB 92 (artikel 7 van het voorontwerp) worden gesanctioneerd met een administratieve geldboete van 250 euro tot 3.000 euro.

Aangezien het begrip “zakelijk recht” een wezenlijk element is van de voornoemde aangifteverplichting, en mede gelet op de administratieve sancties die kunnen worden opgelegd bij de niet-naleving van die verplichting en op de nood aan rechtszekerheid voor de betrokken belastingplichtigen, dient over de inhoud van dat begrip duidelijkheid te bestaan. Hoewel dat begrip ook in andere bepalingen van het WIB 92 voorkomt,⁵ bevat het wetboek hiervan geen omschrijving. In het voorontwerp wordt dit begrip evenmin gedefinieerd. Bij gebrek aan een specifieke definitie in het WIB 92 dient dan ook te worden aangenomen dat het begrip “zakelijk recht” in zijn gemeenrechtelijke betekenis dient te worden begrepen.⁶

Artikel 3.3 van Boek 3 “Goederen” van het Burgerlijk Wetboek, zoals ingevoerd bij de wet van 4 februari 2020,⁷ definieert het begrip zakelijke rechten als volgt:

“Art. 3.3. Gesloten stelsel van zakelijke rechten

Enkel de wetgever kan zakelijke rechten creëren.

De zakelijke rechten zijn het eigendomsrecht, de mede-eigendom, de zakelijke gebruiksrechten en de zakelijke zekerheden.

De zakelijke gebruiksrechten zijn de erfdienstbaarheden, het recht van vruchtgebruik, erfpacht en opstal.

De zakelijke zekerheden in de zin van dit Boek zijn de bijzondere voorrechten, het pand, de hypotheek en het retentierecht”.

Het verdient aanbeveling om minstens in de memorie van toelichting te verduidelijken hoe het begrip “zakelijk recht” in de bij de artikelen 8, 9 en 10 van het voorontwerp ontworpen bepalingen en in artikel 15 van het voorontwerp, zich verhoudt tot de omschrijving ervan in artikel 3.3 van het Burgerlijk Wetboek, en op welke wijze deze bepalingen moeten worden toegepast op onroerende goederen gelegen in landen waar aan de omschrijving van zakelijke rechten niet dezelfde vorm of inhoud wordt gegeven. In zoverre het in het licht

⁵ Zie o.m. de artikelen 90, eerste lid, 8° en 10°, 101, § 3, 145/26, § 3, 5°, 145/27, § 2, 7°, 205ter, § 2, 5°, 222, eerste lid, 4° en 6°, 228, § 1, 9°, g en i, 248/3 § 2, tweede lid, 2°, 270, eerste lid, 5°, en 412bis, §§ 1, tweede lid, en 5, WIB 92.

⁶ J. VAN HOUTTE, *Beginnelsen van het Belgisch belastingrecht*, Story-Scientia, Gent, 1979, p. 37 nr. 38 en p. 180, nr. 197.

⁷ Wet van 4 februari 2020 ‘houdende boek 3 “Goederen” van het Burgerlijk Wetboek’, B.S. 17 maart 2020. Artikel 3.3 zal in werking treden op 1 september 2021, zijnde de eerste dag van de achttiende maand na die waarin de wet van 4 februari 2020 is bekendgemaakt in het Belgisch Staatsblad (artikel 39 van de wet van 4 februari 2020).

daarvan de bedoeling zou zijn om aan het begrip “zakelijk recht” voor de toepassing van de ontworpen regeling een specifieke inhoud te geven, dient erop te worden gewezen dat die omschrijving, rekening houdend met het fiscaal legaliteitsbeginsel (artikel 170 van de Grondwet), bij wet moet worden bepaald.

B. Bepaling van het kadastraal inkomen

6.1. De bij het voorontwerp ingevoerde wijzigingen van de regeling inzake de bepaling van het kadastraal inkomen hebben tot gevolg dat zowel voor in het buitenland als in België gelegen onroerende goederen dezelfde berekeningsmethodes inzake de vaststelling van het kadastraal inkomen van toepassing zijn. In die zin lijkt formeel te worden voldaan aan de vereisten die voortvloeien uit de hiervoor aangehaalde rechtspraak van het Europese Hof van Justitie en uit het grondwettelijke gelijkheidsbeginsel.

De gemachtigde heeft de toepassing van die berekeningsmethodes echter als volgt verduidelijkt:

“La nouvelle méthode de calcul des RC a été ajoutée dans la proposition car on peut raisonnablement penser que la très grosse majorité des contribuables seront incapables de communiquer des informations sur la valeur de leur bien en 1975. Mais les trois premières méthodes restent valables et seront utilisées en priorité si l’administration reçoit ces informations. En outre, la notification des revenus cadastraux (qui est obligatoire sauf accord préalable) ouvre la possibilité au contribuable d’introduire une réclamation et d’exiger l’application d’une des trois premières méthodes si les informations à disposition le permettent. [...]

En outre, il est inexact d’affirmer que la nouvelle méthode ne sera appliquée que pour les biens à l’étranger. Cette nouvelle méthode est une nécessité pour une série de biens situés en Belgique car, après plus de 40 ans depuis la dernière péréquation, il fallait trouver une solution pour calculer le revenu cadastral de biens immobiliers nouvellement construits selon des techniques qui n’existaient pas en 1975 ou dans des zones où l’administration ne possède aucune référence valable des valeurs de 1975.”

Uit de toelichting van de gemachtigde dient te worden afgeleid dat de nieuwe berekeningsmethode die met het voorontwerp wordt ingevoerd vrijwel steeds zal worden toegepast voor de berekening van het kadastraal inkomen van in het buitenland gelegen onroerende goederen en slechts uitzonderlijk voor in België gelegen onroerende goederen.⁸ In het licht van de voornoemde rechtspraak van het Europese Hof van Justitie en het grondwettelijke gelijkheidsbeginsel lijkt dit problematisch voor zover eruit zou voortvloeien dat in het buitenland gelegen onroerende goederen daardoor op indirecte wijze systematisch onderworpen zouden worden aan een hoger belastingtarief dan in België gelegen onroerende goederen. Zowel door de gemachtigde als door de staatssecretaris bevoegd voor begroting in haar begrotingsakkoord wordt aangevoerd dat dit laatste niet het geval is. De Inspectie van Financiën is echter op basis van een gevalstudie van mening dat dit wel het geval is.

⁸ Die zienswijze wordt ook gedeeld door de Inspectie van Financiën in haar advies over het voorliggende voorontwerp.

De Raad van State, afdeling Wetgeving, beschikt niet over alle relevante gegevens, noch over de vereiste expertise, om deze kwestie op afdoende wijze te beoordelen. In elk geval dient erop te worden gewezen dat uit de rechtspraak van het Europese Hof van Justitie blijkt dat het EU-recht geen genoegen neemt met een louter formele of marginale toetsing van de belastingtarieven voor in België en in het buitenland gelegen onroerende goederen, maar een reële en feitelijke analyse vereist:

“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 [een] 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.

24. Is dat het geval, dan roept een regeling als die in het hoofdgeding een verschil in behandeling in het leven dat Belgische ingezetenen kan ontmoedigen om in andere lidstaten dan België investeringen in onroerend goed te doen, hetgeen een door artikel 63 VWEU in beginsel verboden beperking van het vrije kapitaalverkeer kan opleveren.”⁹

De vraag rijst dan ook of de concrete toepassing van de berekeningsmethodes voor de vaststelling van het kadastraal inkomen geen aanleiding zal geven tot een indirecte discriminatie tussen belastingplichtigen, al naargelang voor hen systematisch de ene of de andere methode zal worden toegepast.

6.2.1. De nieuwe berekeningsmethode hanteert een correctiefactor die dezelfde is voor alle onroerende goederen, zowel gelegen in België als in het buitenland. De toepassing van die correctiefactor moet ertoe leiden dat de verkoopwaarde van 1975 wordt gereconstrueerd aan de hand van de actuele verkoopwaarde van het goed. De gemachtigde licht de keuze voor één correctiefactor toe als volgt:

“Comme en Belgique, on peut raisonnablement imaginer que l'évolution de la valeur des biens à l'étranger n'a pas été identique dans tous les pays et même au sein de certains pays. Mais au moment de l'entrée en vigueur du projet, chaque contribuable recevra un revenu cadastral en lien avec l'investissement qu'il aurait dû réaliser en 1975 pour obtenir l'équivalent de la valeur de son bien aujourd'hui. Le facteur de correction a été établi dans le but de répondre à la question : quel somme devais-je investir en 1975 (par placement bancaire raisonnable) pour obtenir la somme correspondant à la valeur vénale aujourd'hui. A ce titre, l'ensemble des contribuables sera mis sur un pied d'égalité par rapport à la valeur de son bien au moment de la détermination du revenu cadastral.

Il est matériellement impossible de fixer des facteurs de correction par pays vu la diversité des situations, parfois au sein d'un même pays. [...] L'essentiel est d'appliquer un régime équivalent à tous les contribuables concernés et ceci par rapport à la valeur actuelle de leur bien et de l'investissement qu'il aurait fallu réaliser en 1975 pour avoir un capital équivalent aujourd'hui. Nous ne disposons en outre d'aucune étude permettant de déterminer l'évolution de la valeur des biens pays par pays et au sein de chaque pays, région par région. Ouvrir un tel système de facteur de corrections différents en fonction de chaque situation particulière sans disposer de données est irréalisable. Par contre, si le contribuable dispose bien des informations de la valeur de son bien en 1975 (valeur locative ou vénale), il est évident que son revenu cadastral sera déterminé par une des autres méthodes prévues par le CIR.”

⁹ HvJ C-489/13 van 11 september 2014, *Ronny Verest en Gaby Gerards tegen Belgische Staat*.

De keuze voor één correctiefactor lijkt alvast geen steun te vinden in het verweer van de Belgische Staat in de inbreukprocedure bij het Europese Hof van Justitie:

“In dit verband betoogt het Koninkrijk België dat de vastgoedprijzen in de lidstaten van de Unie en de EER aanzienlijk kunnen variëren. In bepaalde lidstaten kunnen de huurprijzen lager liggen dan die welke gangbaar zijn in België.”¹⁰

Niettemin kan de gemachtigde worden bijgevallen wanneer hij stelt dat het in de praktijk onmogelijk is om verschillende correctiefactoren vast te stellen voor elk land of regio. In essentie toont zijn antwoord evenwel aan dat de ontworpen berekeningsmethode, en meer bepaald de toepassing van één correctiefactor voor alle onroerende goederen ongeacht de ligging ervan, niets meer dan een pragmatische oplossing is die bijgevolg geenszins kan waarborgen dat de gevolgen die voortvloeien uit de rechtspraak van het Europese Hof van Justitie en uit het grondwettelijke gelijkheidsbeginsel volkomen worden in acht genomen.

6.2.2. Hetgeen hiervoor is gesteld, dient *mutatis mutandis* ook te worden betrokken op het eenvormig forfaitair bepalen van het kadastraal inkomen van ongebouwde onroerende goederen die gelegen zijn in het buitenland op basis van de schaal van 2 euro per hectare, zijnde het minimum dat wordt gehanteerd voor in België gelegen ongebouwde onroerende goederen, en dit ongeacht de ligging in het buitenland.

BIJZONDERE OPMERKINGEN

Artikel 2

7. Het ontworpen artikel 7, § 1, 2°, b), WIB 92 bepaalt dat als inkomsten van verhuurde onroerende goederen wordt beschouwd, “het kadastraal inkomen, wanneer die goederen overeenkomstig de pachtwetgeving of een vergelijkbaar buitenlands recht zijn verhuurd en door de huurder voor land- of tuinbouw worden gebruikt”. Betreffende de beoogde vergelijkbaarheid van het buitenlands recht met de Belgische pachtwetgeving heeft de gemachtigde het volgende gesteld:

“De Belgische pachtwetgeving is erop gericht om landbouwgronden toegankelijk te maken voor landbouwers voor een redelijke termijn en tegen een redelijke vergoeding (maximum pachtprizen).

De afwijkende regeling inzake inkomstenbelasting, waarbij de inkomsten uit de verhuur van onroerende goederen aan een landbouwbedrijf niet worden belast op basis van de werkelijke huurinkomsten, maar op basis van het kadastraal inkomen, is duidelijk verbonden met de voorwaarde inzake het respecteren van de regelgeving inzake de maximum pachtprizen. De verwijzing naar de pachtwetgeving in artikel 1 van de wet van 7 november 1988 tot wijziging van de belasting op de inkomsten uit de aan landbouwers verhuurde gronden (cf. het huidige artikel 7, § 1, 2°, b, WIB 92) is er gekomen op voorstel van de Regering die daarbij expliciet vooral de regelgeving inzake het vaststellen van de pachtprijs beoogde. “Om alle misbruiken te vermijden, wenst de Regering de maatregel te beperken tot de huren vastgesteld overeenkomstig de pachtwetgeving” (Parl. St., Senaat,

¹⁰ HvJ 12 april 2018, C-110/17, ECLI:EU:C:2018:250, *Commissie t. België*, ov. 29.

B.Z. 1988, nr. 280/2, p. 6). De afwijkende fiscale regeling compenseert op die manier enigszins de relatief lage pacht prijzen.

Een buitenlands recht zal derhalve voor de toepassing van artikel 7, § 1, 2°, b, WIB 92 als gelijkaardig kunnen worden beschouwd, als het ook voorziet in een begrenzing van de pacht prijzen. In Nederland bv. wordt gewerkt met pachtnormen in het kader van de reguliere pacht en ook in Frankrijk is de reguliere pacht gebonden aan maximumprijzen.”

Uit die toelichting blijkt dat het voor de vergelijkbaarheid van het buitenlands recht met de Belgische pachtwetgeving noodzakelijk wordt geacht dat het buitenlands recht in een “begrenzing van de pacht prijzen” voorziet. Die voorwaarde kan thans niet worden afgeleid uit de ontworpen bepaling en dient bijgevolg uitdrukkelijk erin te worden opgenomen.

Artikel 4

8. De gemachtigde heeft bevestigd dat in de Franse tekst van het ontworpen artikel 9, eerste lid, 1°, WIB 92, zoals in de Nederlandse tekst ervan, moet worden verwezen naar artikel 473, § 1, en § 2, *eerste lid*, WIB 92.

Artikel 6

9. In de inleidende zin van artikel 6 van het voorontwerp dient te worden geschreven “Artikel 15, § 2, van hetzelfde Wetboek, (...)”.

Artikel 13

10. Artikel 13 van het ontwerp beoogt aan artikel 483 WIB 92 een lid toe te voegen dat luidt: “Het kadastraal inkomen van in het buitenland gelegen materieel en outillage wordt vastgesteld overeenkomstig de bepalingen van dit artikel.”

De steller van het voorontwerp dient na te gaan in hoeverre het toevoegen van die bepaling nog nodig is, gelet op hetgeen in dat verband reeds is bepaald in het ontworpen artikel 7, § 1, van het WIB 92 (artikel 2 van het voorontwerp).

Artikel 16

11. Artikel 16 van het voorontwerp bepaalt dat de aan te nemen wet uitwerking heeft vanaf (lees: met ingang van) 1 januari 2021 en dat titel 2 ervan, dat wijzigingen bevat inzake de personenbelasting, van toepassing is vanaf aanslagjaar 2022. Met uitzondering van titel 2, heeft de aan te nemen wet bijgevolg retroactieve werking.

De niet-retroactiviteit van wetten is een waarborg ter voorkoming van rechtsonzekerheid. Die waarborg vereist dat de inhoud van het recht voorzienbaar en toegankelijk is, zodat de rechtzoekende in redelijke mate de gevolgen van een bepaalde handeling kan

voorzien op het tijdstip dat die handeling wordt verricht. De terugwerkende kracht kan enkel worden verantwoord wanneer ze onontbeerlijk is voor de verwezenlijking van een doelstelling van algemeen belang.¹¹ Indien bovendien blijkt dat de terugwerkende kracht tot doel heeft de afloop van een gerechtelijke procedure in een welbepaalde zin te beïnvloeden of de rechtscollages te verhinderen zich uit te spreken over een welbepaalde rechtsvraag, vergt de aard van het in het geding zijnde beginsel dat uitzonderlijke omstandigheden of dwingende motieven van algemeen belang een verantwoording bieden voor het optreden van de wetgever, dat ten nadele van een categorie van burgers afbreuk doet aan de jurisdictionele waarborgen die aan allen worden geboden.¹²

De gemachtigde geeft voor de terugwerkende kracht de volgende verantwoording:

“Deze inwerkingtreding hangt samen met het feit dat het kadastraal inkomen voor het volledige belastbaar tijdperk verbonden met het aanslagjaar 2022 als grondslag dient voor de personenbelasting en dus in beginsel geacht moet worden te bestaan vanaf 1 januari 2021 voor belastingplichtigen die het volledige inkomstenjaar eigenaar waren. Belastingplichtigen die eigenaar waren van een in het buitenland gelegen onroerend goed op 31 december 2020 en dat onroerend goed voor de inwerkingtreding van de wet hebben vervreemd, moeten ook een kadastraal inkomen voor dat onroerend goed aanvragen, zo niet kan de belastbare grondslag voor dat onroerend goed in de personenbelasting voor het aanslagjaar 2022 niet worden bepaald.

De inwerkingtreding hangt ook samen met de keuze voor 1 januari 2021 als scharnierdatum voor de aangifteverplichtingen inzake het kadastraal inkomen. De fiscale administratie zal de belastingplichtigen die voor 1 januari 2021 al eigenaar, vruchtgebruiker, ... waren van een in het buitenland gelegen onroerend goed in beginsel immers kunnen identificeren omdat ze een inkomen van een in het buitenland gelegen onroerend goed zullen vermeld hebben in een aangifte in de personenbelasting die voor het inkomstenjaar 2019 of 2020 bij de administratie werd ingediend. De administratie zal die belastingplichtigen aanschrijven en vragen om de nodige inlichtingen mee te delen om een kadastraal inkomen te kunnen bepalen voor hun in het buitenland gelegen onroerende goed(eren). Deze ‘inhaalbeweging’ moet op het niveau van de aangifte afgerond zijn tegen 31 december 2021. Voor de belastingplichtigen die pas in 2021 eigenaar, vruchtgebruiker, ... zijn geworden van een in het buitenland gelegen onroerend goed, beschikt de fiscale administratie in 2021 niet over gegevens die haar in staat stellen om hen te identificeren. Die belastingplichtigen zullen zelf spontaan aangifte moeten doen van het verwerven van de eigendom, het vruchtgebruik, ... van een in het buitenland gelegen onroerend goed. Hetzelfde geldt voor de ingebruiknemingen en wijzigingen van in het buitenland gelegen onroerende goederen vanaf 1 januari 2021. De termijn waarbinnen die spontane aangifte moet gebeuren, houdt wel rekening met het feit dat de voorgestelde wetswijziging pas na 1 januari 2021 kan worden bekendgemaakt in het Belgisch Staatsblad. Wanneer het feit dat aanleiding geeft tot een aangifteplicht zich voordoet tussen 1 januari 2021 en de datum van de bekendmaking van de wet, is er

¹¹ Vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof, zie o.m.: GwH 21 november 2013, nr. 158/2013, B.24.2; GwH 19 december 2013, nr. 172/2013, B.22; GwH 29 januari 2014, nr. 18/2014, B.10; GwH 9 oktober 2014, nr. 146/2014, B.10.1; GwH 22 januari 2015, nr. 1/2015, B.4; GwH 7 mei 2015, nr. 54/2015, B.12; GwH 14 januari 2016, nr. 3/2016, B.22; GwH 3 februari 2016, nr. 16/2016, B.12.1; GwH 28 april 2016, nr. 58/2016, B.9.2; GwH 9 februari 2017, nr. 15/2017, B.9.2.

¹² Vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof. Zie bv.: GwH 21 november 2013, nr. 158/2013, B.24.2; GwH 9 oktober 2014, nr. 146/2014, B.10.1; GwH 28 mei 2015, nr. 77/2015, B.4.1; GwH 24 maart 2016, nr. 48/2016, B.6; GwH 6 oktober 2016, nr. 126/2016, B.7.3.

immers voor gezorgd dat de belastingplichtigen minstens over de ‘normale’ aangiftetermijn beschikken vanaf de datum van de bekendmaking van de wet.”

Ermee rekening houdend dat de aan te nemen wet in beginsel een meer voordelige regeling beoogt in te voeren wat betreft de belasting op de inkomsten van onroerende goederen gelegen in het buitenland, en mede gelet op de overgangsregeling die artikel 15 van het voorontwerp bevat inzake de met het voorontwerp ingevoerde aangifteplicht (artikel 10 van het voorontwerp), kan de terugwerkende kracht tot 1 januari 2021 worden aanvaard.

*

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 ¹ et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DE L'AVANT-PROJET

2. L'avant-projet de loi soumis pour avis a pour objet de donner suite à l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne qui déclare que la Belgique, 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 immeubles situés sur le territoire national et sur la valeur locative réelle s'agissant des immeubles situés à l'étranger, a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 63 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE) et de l'article 40 de l'Accord sur l'Espace économique européen du 2 mai 1992 ². Le 12 novembre 2020, la Cour de justice de l'Union européenne a condamné la Belgique à payer à la Commission européenne une somme forfaitaire de 2.000.000 EUR et une astreinte de 7.500 EUR par jour à compter du prononcé de l'arrêt et jusqu'à ce que la Belgique se soit pleinement conformée à ses obligations ³.

3. L'avant-projet à l'examen adapte le Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92), afin de traiter de manière identique les biens immobiliers belges et étrangers en ce qui concerne le calcul de la base imposable. L'avant-projet entend réaliser cette égalité de traitement en prévoyant de fixer un revenu cadastral également pour les biens immobiliers situés à l'étranger. En ce qui concerne les biens immobiliers bâtis, l'article 11 de l'avant-projet insère dans l'article 478 CIR 92, outre les méthodes existantes, une nouvelle méthode de fixation du revenu cadastral, principalement pour pouvoir déterminer un revenu cadastral également pour les biens immobiliers bâtis situés à l'étranger. À l'heure actuelle, il existe trois méthodes de calcul du revenu cadastral pour les biens immobiliers. La première méthode est basée sur les valeurs locatives à l'époque de référence. La deuxième méthode compare le bien à évaluer à des biens similaires dont le revenu cadastral est définitif. La troisième méthode se base sur les valeurs vénales à l'époque de référence sur lesquelles on applique ensuite un taux de capitalisation de 5,3 p.c. L'avant-projet instaure une quatrième méthode qui vise à reconstituer la valeur vénale de 1975 sur la base de la valeur vénale actuelle. Pour ce faire, un facteur de correction unique est appliqué, qui est fixé à 15,036 pour l'année 2020. Le Service public fédéral Finances publie annuellement le nouveau facteur de correction dans un avis au Moniteur belge. Le revenu cadastral des immeubles non bâtis situés à l'étranger est fixé forfaitairement sur la base de l'échelle de 2 euros par hectare.

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

² C.J.U.E., 12 avril 2018, C-110/17, ECLI:EU:C:2018:250, *Commission c. Belgique*.

³ C.J.U.E., 12 novembre 2020, C-842/19, ECLI:EU:C:2020:915, *Commission c. Belgique*.

EXAMEN DU TEXTE

OBSERVATION PRÉLIMINAIRE

4. Dans le passé, le Conseil d'État, section de législation, a déjà formulé des observations critiques à l'égard de l'utilisation du revenu cadastral comme base imposable des revenus de biens immobiliers situés en Belgique⁴. En étendant à présent ce système aux immeubles situés à l'étranger, l'avant-projet pérennise également ce régime pour l'avenir. Même si cette extension pourrait actuellement se justifier pour donner suite à court terme aux arrêts précités de la Cour de justice de l'Union européenne, il n'en demeure pas moins que les problèmes fondamentaux qui ont déjà été signalés dans le passé lors de l'application de ce régime imposent également en l'espèce de remettre sérieusement en cause le choix du maintien de ce régime. Les observations formulées ci-après à propos de l'extension examinée du régime aux immeubles situés à l'étranger le confirment derechef.

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

A. Champ d'application *ratione materiae*

5. Selon le commentaire de l'article 2 de l'avant-projet, qui remplace l'article 7, § 1^{er}, CIR 92, sont considérés comme revenus immobiliers « les revenus qui proviennent de biens immobiliers (maisons, appartements, terrains, ...) ». En outre, il est précisé que « [t]out propriétaire, possesseur, emphytéote, superficiaire ou usufruitier d'un bien immobilier est censé percevoir des revenus immobiliers ». Toujours selon l'exposé des motifs, l'article 2 de l'avant-projet vise à adapter l'article 7 CIR 92 « de telle sorte que la base de calcul du revenu imposable des biens immobiliers non bâtis et bâtis sis à l'étranger sera le revenu cadastral, lorsque cela est également le cas pour les biens immobiliers non bâtis et bâtis, sis en Belgique ».

Afin de pouvoir fixer le revenu cadastral des biens immobiliers situés à l'étranger, l'article 10 de l'avant-projet, qui modifie l'article 473 CIR 92, impose aux contribuables qui acquièrent ou aliènent un droit réel sur un bien immobilier situés à l'étranger, de le déclarer spontanément à l'Administration générale de la documentation patrimoniale dans un délai de quatre mois. Cette obligation s'applique également aux contribuables qui étaient titulaires au 31 décembre 2020 d'un droit réel sur un bien immobilier situé à l'étranger. Ils sont tenus de le déclarer au plus tard le 31 décembre 2021. Aux termes de l'article 455, § 5, CIR 92 (article 7 de l'avant-projet), le non-respect ou le respect tardif de ces obligations de déclaration peut être sanctionné par une amende administrative de 250 euros à 3.000 euros.

⁴ Voir, notamment, l'avis C.E. 61.586/3 du 27 juin 2017 sur un projet devenu l'arrêté royal du 7 décembre 2018 'modifiant l'AR/CIR 92, en ce qui concerne les avantages de toute nature résultant de la disposition gratuite d'immeubles ou de parties d'immeubles', observations 4-6 ; l'avis C.E. 63.731/3 du 16 juillet 2018 sur un projet devenu l'arrêté royal du 30 juillet 2018 'relatif à la constitution et la mise à jour de la documentation cadastrale et fixant les modalités pour la délivrance des extraits cadastraux', observation 5 ; l'avis C.E. 64.538/3 du 27 novembre 2018 sur un projet devenu l'arrêté royal du 7 décembre 2018 'modifiant l'AR/CIR 92, en ce qui concerne les avantages de toute nature résultant de la disposition gratuite d'immeubles ou de parties d'immeubles', observations 4-6.

Dès lors que la notion de « droit réel » est un élément essentiel de l'obligation de déclaration précitée, et eu égard notamment aux sanctions administratives qui peuvent être imposées en cas de non-respect de cette obligation et à la sécurité juridique nécessaire pour les contribuables concernés, le contenu de cette notion doit être clairement précisé. Bien que cette notion figure également dans d'autres dispositions du CIR 92⁵, le code n'en contient aucune définition. L'avant-projet ne la définit pas davantage. À défaut d'une définition spécifique dans le CIR 92, il faut dès lors admettre que la notion de « droit réel » doit être comprise au sens du droit commun⁶.

L'article 3.3 du livre 3 « Les biens » du Code civil, introduit par la loi du 4 février 2020⁷, définit la notion de droits réels comme suit :

« Art. 3.3. Système fermé des droits réels

Seul le législateur peut créer des droits réels.

Les droits réels sont le droit de propriété, la copropriété, les droits réels d'usage et les sûretés réelles.

Les droits réels d'usage sont les servitudes, le droit d'usufruit, le droit d'emphytéose et le droit de superficie.

Les sûretés réelles, au sens du présent Livre, sont les privilèges spéciaux, le gage, l'hypothèque et le droit de rétention ».

Il est recommandé de préciser, au moins dans l'exposé des motifs, comment la notion de « droit réel » figurant dans les dispositions en projet aux articles 8, 9 et 10 de l'avant-projet et à l'article 15 de l'avant-projet s'articule avec sa définition inscrite à l'article 3.3 du Code civil, et de quelle manière ces dispositions doivent s'appliquer aux biens immobiliers situés dans des pays qui ne donnent pas la même forme ou le même contenu à la définition de droits réels. Dans la mesure où, à la lumière de ce qui précède, l'intention serait de donner un contenu spécifique à la notion de « droit réel » pour l'application du régime en projet, il convient de relever que compte tenu du principe de légalité en matière fiscale (article 170 de la Constitution) cette définition doit être prévue par la loi.

B. Détermination du revenu cadastral

6.1. Les modifications instaurées par l'avant-projet des règles relatives à la détermination du revenu cadastral ont pour effet que les mêmes méthodes de calcul pour fixer le revenu cadastral sont applicables tant aux biens immobiliers situés à l'étranger qu'à ceux situés en Belgique. En ce sens, il semble qu'il soit satisfait sur le plan formel aux exigences découlant

⁵ Voir notamment les articles 90, alinéa 1^{er}, 8^o et 10^o, 101, § 3, 145/26, § 3, 5^o, 145/27, § 2, 7^o, 205ter, § 2, 5^o, 222, alinéa 1^{er}, 4^o et 6^o, 228, § 1^{er}, 9^o, g et i, 248/3, § 2, alinéa 2, 2^o, 270, alinéa 1^{er}, 5^o, et 412bis, §§ 1^{er}, alinéa 2, et 5, CIR 92.

⁶ J. VAN HOUTTE, *Beginnselen van het Belgisch Belastingrecht*, Story- Scientia, Gand, 1979, p. 37, n^o 38 et p. 180, n^o 197.

⁷ Loi du 4 février 2020 'portant le livre 3 « Les biens » du Code civil', M.B. 17 mars 2020. L'article 3.3 entrera en vigueur le 1^{er} septembre 2021, à savoir le premier jour du dix-huitième mois qui suit celui de la publication de la loi du 4 février 2020 au Moniteur belge (article 39 de la loi du 4 février 2020).

de la jurisprudence précitée de la Cour européenne de justice ainsi que du principe constitutionnel d'égalité.

Toutefois, le délégué a précisé l'application de ces méthodes de calcul comme suit :

« La nouvelle méthode de calcul des RC a été ajoutée dans la proposition car on peut raisonnablement penser que la très grosse majorité des contribuables seront incapables de communiquer des informations sur la valeur de leur bien en 1975. Mais les trois premières méthodes restent valables et seront utilisées en priorité si l'administration reçoit ces informations. En outre, la notification des revenus cadastraux (qui est obligatoire sauf accord préalable) ouvre la possibilité au contribuable d'introduire une réclamation et d'exiger l'application d'une des trois premières méthodes si les informations à disposition le permettent. [...]

En outre, il est inexact d'affirmer que la nouvelle méthode ne sera appliquée que pour les biens à l'étranger. Cette nouvelle méthode est une nécessité pour une série de biens situés en Belgique car, après plus de 40 ans depuis la dernière péréquation, il fallait trouver une solution pour calculer le revenu cadastral de biens immobiliers nouvellement construits selon des techniques qui n'existaient pas en 1975 ou dans des zones où l'administration ne possède aucune référence valable des valeurs de 1975 ».

Il se déduit des explications du délégué que la nouvelle méthode de calcul introduite par l'avant-projet sera presque toujours appliquée au calcul du revenu cadastral des biens immobiliers situés à l'étranger et uniquement à titre exceptionnel à ceux situés en Belgique⁸. Au regard de la jurisprudence précitée de la Cour européenne de justice et du principe constitutionnel d'égalité, ce procédé semble problématique dans la mesure où il en découlerait que les biens immobiliers situés à l'étranger seraient ainsi systématiquement soumis de manière indirecte à un taux d'imposition supérieur à celui appliqué aux biens immobiliers situés en Belgique. Tel ne sera pas le cas assurent tant le délégué que la Secrétaire d'État au Budget dans son accord budgétaire. Par contre, l'Inspection des Finances, se fondant sur une étude de cas, estime que tel sera bel et bien le cas.

Le Conseil d'État, section de législation, ne dispose pas de tous les éléments pertinents, ni de l'expertise requise pour apprécier adéquatement cette question. Il convient en tout cas de souligner qu'il ressort de la jurisprudence de la Cour européenne de justice que le droit de l'UE ne se satisfait pas d'un contrôle purement formel ou marginal des taux d'imposition applicables aux biens immobiliers situés en Belgique et à l'étranger mais exige une analyse réelle et factuelle :

« 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 » .

24. Si tel était le cas, une réglementation telle que celle en cause au principal sera constitutive d'une différence de traitement susceptible de dissuader les résidents belges de faire des investissements immobiliers dans des États membres autres que la Belgique, ce

⁸ Ce point de vue est également partagé par l'Inspection des Finances dans son avis sur l'avant-projet à l'examen.

qui est de nature à entraîner une restriction à la libre circulation des capitaux, prohibée, en principe, par l'article 63 TFUE ⁹».

Aussi la question se pose-t-elle de savoir si l'application concrète des méthodes de calcul pour fixer le revenu cadastral n'entraînera pas une discrimination indirecte entre les contribuables, selon qu'on leur applique systématiquement l'une ou l'autre méthode.

6.2.1. La nouvelle méthode de calcul fait usage d'un facteur de correction qui est identique pour tous les biens immobiliers situés tant en Belgique qu'à l'étranger. L'application de ce facteur de correction doit permettre de reconstituer la valeur vénale de 1975 à partir de la valeur vénale actuelle du bien. Le délégué commente le choix d'un facteur de correction unique comme suit :

« Comme en Belgique, on peut raisonnablement imaginer que l'évolution de la valeur des biens à l'étranger n'a pas été identique dans tous les pays et même au sein de certains pays. Mais au moment de l'entrée en vigueur du projet, chaque contribuable recevra un revenu cadastral en lien avec l'investissement qu'il aurait dû réaliser en 1975 pour obtenir l'équivalent de la valeur de son bien aujourd'hui. Le facteur de correction a été établi dans le but de répondre à la question : quel somme devais-je investir en 1975 (par placement bancaire raisonnable) pour obtenir la somme correspondant à la valeur vénale aujourd'hui. À ce titre, l'ensemble des contribuables sera mis sur un pied d'égalité par rapport à la valeur de son bien au moment de la détermination du revenu cadastral.

Il est matériellement impossible de fixer des facteurs de correction par pays vu la diversité des situations, parfois au sein d'un même pays. [...] L'essentiel est d'appliquer un régime équivalent à tous les contribuables concernés et ceci par rapport à la valeur actuelle de leur bien et de l'investissement qu'il aurait fallu réaliser en 1975 pour avoir un capital équivalent aujourd'hui. Nous ne disposons en outre d'aucune étude permettant de déterminer l'évolution de la valeur des biens pays par pays et au sein de chaque pays, région par région. Ouvrir un tel système de facteur de corrections différents en fonction de chaque situation particulière sans disposer de données est irréalisable. Par contre, si le contribuable dispose bien des informations de la valeur de son bien en 1975 (valeur locative ou vénale), il est évident que son revenu cadastral sera déterminé par une des autres méthodes prévues par le CIR ».

Le choix d'un facteur de correction unique ne semble en tout cas pas trouver de fondement dans la défense de l'État belge dans la procédure en constatation d'infraction devant la Cour européenne de justice :

« À cet égard, le Royaume de Belgique fait valoir que le coût de l'immobilier dans les États membres de l'Union et de l'EEE peut considérablement varier. Dans certains de ces États, les loyers pourraient être inférieurs à ceux pratiqués en Belgique » ¹⁰.

On peut néanmoins se rallier à l'argumentation du délégué lorsqu'il déclare qu'il est impossible dans la pratique de fixer différents facteurs de correction pour chaque pays ou région. En substance, sa réponse indique cependant que la méthode de calcul en projet, et plus spécifiquement l'application d'un facteur de correction unique pour tous les biens immobiliers indépendamment de leur situation, n'est rien de plus qu'une solution pragmatique qui, dès lors,

⁹ C.J.U.E., C-489/13 du 11 septembre 2014, *Ronny Verest et Gaby Gerards contre l'État belge*.

¹⁰ C.J.U.E., 12 avril 2018, C-110/17, *ECLI:EU:C:2018:250, Commission c. Belgique*, cons. 29.

ne peut nullement garantir que les conséquences qui découlent de la jurisprudence de la Cour européenne de justice et du principe constitutionnel d'égalité seront pleinement respectées.

6.2.2. Il convient également d'appliquer *mutatis mutandis* l'observation exposée ci-dessus à la détermination forfaitaire uniforme du revenu cadastral de biens immobiliers non bâtis situés à l'étranger sur la base de l'échelle de 2 euros par hectare, soit le minimum utilisé pour les biens immobiliers non bâtis situés en Belgique, et ce peu importe leur situation à l'étranger.

OBSERVATIONS PARTICULIÈRES

Article 2

7. L'article 7, § 1^{er}, 2°, b), en projet, CIR 92 dispose que sont considérés comme revenus de biens immobiliers donnés en location « le revenu cadastral quand il s'agit de biens donnés en location conformément à la législation sur le bail à ferme ou droit étranger équivalent et affectés par le locataire à des fins agricoles ou horticoles ». Concernant la comparabilité visée du droit étranger avec la législation belge sur le bail à ferme, le délégué a indiqué ce qui suit :

« De Belgische pachtwetgeving is erop gericht om landbouwgronden toegankelijk te maken voor landbouwers voor een redelijke termijn en tegen een redelijke vergoeding (maximum pachtprijzen).

De afwijkende regeling inzake inkomstenbelasting, waarbij de inkomsten uit de verhuur van onroerende goederen aan een landbouwbedrijf niet worden belast op basis van de werkelijke huurinkomsten, maar op basis van het kadastraal inkomen, is duidelijk verbonden met de voorwaarde inzake het respecteren van de regelgeving inzake de maximum pachtprijzen. De verwijzing naar de pachtwetgeving in artikel 1 van de wet van 7 november 1988 tot wijziging van de belasting op de inkomsten uit de aan landbouwers verhuurde gronden (cf. het huidige artikel 7, § 1, 2°, b, WIB 92) is er gekomen op voorstel van de Regering die daarbij expliciet vooral de regelgeving inzake het vaststellen van de pachtprijs beoogde. "Om alle misbruiken te vermijden, wenst de Regering de maatregel te beperken tot de huren vastgesteld overeenkomstig de pachtwetgeving" (*Parl. St.*, Senaat, B.Z. 1988, nr. 280/2, p. 6). De afwijkende fiscale regeling compenseert op die manier enigszins de relatief lage pachtprijzen.

Een buitenlands recht zal derhalve voor de toepassing van artikel 7, § 1, 2°, b, WIB 92 als gelijkaardig kunnen worden beschouwd, als het ook voorziet in een begrenzing van de pachtprijzen. In Nederland bv. wordt gewerkt met pachtnormen in het kader van de reguliere pacht en ook in Frankrijk is de reguliere pacht gebonden aan maximumprijzen ».

Il ressort de ces explications que pour comparer le droit étranger avec la législation belge sur le bail à ferme, il est jugé nécessaire que le droit étranger prévoie une « begrenzing van de pachtprijzen » (limitation des fermages). Cette condition ne se déduit pas actuellement de la disposition en projet et elle doit par conséquent y être insérée expressément.

Article 4

8. Le délégué a confirmé qu'à l'instar de la version néerlandaise de l'article 9, alinéa 1^{er}, 1°, en projet, CIR 92, le texte français doit viser l'article 473, § 1^{er}, et § 2, *alinéa 1^{er}*, CIR 92.

Article 6

9. Dans la phrase liminaire de l'article 6 de l'avant-projet, il convient d'écrire « L'article 15, § 2, du même Code, (...) ».

Article 13

10. L'article 13 du projet entend compléter l'article 483 CIR 92 par un alinéa qui s'énonce comme suit : « Le revenu cadastral du matériel et de l'outillage sis à l'étranger est fixé suivant les dispositions du présent article ».

Compte tenu de ce que prévoit déjà à cet égard l'article 7, § 1^{er}, en projet, du CIR 92 (article 2 de l'avant-projet), l'auteur de l'avant-projet examinera la nécessité d'ajouter encore cette disposition.

Article 16

11. L'article 16 de l'avant-projet dispose que la loi à adopter produit ses effets à partir du (lire : le) 1^{er} janvier 2021 et que son titre 2, qui apporte des modifications à l'impôt des personnes physiques, s'applique à partir de l'exercice d'imposition 2022. À l'exception de son titre 2, la loi à adopter a donc un effet rétroactif.

La non-rétroactivité des lois est une garantie ayant pour but de prévenir l'insécurité juridique. Cette garantie exige que le contenu du droit soit prévisible et accessible, de sorte que le justiciable puisse prévoir, dans une mesure raisonnable, les conséquences d'un acte déterminé au moment où cet acte est accompli. La rétroactivité peut uniquement être justifiée lorsqu'elle est indispensable à la réalisation d'un objectif d'intérêt général¹¹. S'il s'avère en outre que la rétroactivité a pour but d'influencer dans un sens déterminé l'issue d'une procédure judiciaire ou d'empêcher les juridictions de se prononcer sur une question de droit bien déterminée, la nature du principe en cause exige que des circonstances exceptionnelles ou des

¹¹ Jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle, voir notamment : C.C., 21 novembre 2013, n° 158/2013, B.24.2 ; C.C., 19 décembre 2013, n° 172/2013, B.22 ; C.C., 29 janvier 2014, n° 18/2014, B.10 ; C.C., 9 octobre 2014, n° 146/2014, B.10.1 ; C.C., 22 janvier 2015, n° 1/2015, B.4 ; C.C., 7 mai 2015, n° 54/2015, B.12 ; C.C., 14 janvier 2016, n° 3/2016, B.22 ; C.C., 3 février 2016, n° 16/2016, B.12.1 ; C.C., 28 avril 2016, n° 58/2016, B.9.2 ; C.C., 9 février 2017, n° 15/2017, B.9.2.

motifs impérieux d'intérêt général justifient l'intervention du législateur, laquelle porte atteinte, au préjudice d'une catégorie de citoyens, aux garanties juridictionnelles offertes à tous ¹².

Le délégué justifie la rétroactivité comme suit :

« Deze inwerkingtreding hangt samen met het feit dat het kadastraal inkomen voor het volledige belastbaar tijdperk verbonden met het aanslagjaar 2022 als grondslag dient voor de personenbelasting en dus in beginsel geacht moet worden te bestaan vanaf 1 januari 2021 voor belastingplichtigen die het volledige inkomstenjaar eigenaar waren. Belastingplichtigen die eigenaar waren van een in het buitenland gelegen onroerend goed op 31 december 2020 en dat onroerend goed voor de inwerkingtreding van de wet hebben vervreemd, moeten ook een kadastraal inkomen voor dat onroerend goed aanvragen, zo niet kan de belastbare grondslag voor dat onroerend goed in de personenbelasting voor het aanslagjaar 2022 niet worden bepaald.

De inwerkingtreding hangt ook samen met de keuze voor 1 januari 2021 als scharnierdatum voor de aangifteverplichtingen inzake het kadastraal inkomen. De fiscale administratie zal de belastingplichtigen die voor 1 januari 2021 al eigenaar, vruchtgebruiker, ... waren van een in het buitenland gelegen onroerend goed in beginsel immers kunnen identificeren omdat ze een inkomen van een in het buitenland gelegen onroerend goed zullen vermeld hebben in een aangifte in de personenbelasting die voor het inkomstenjaar 2019 of 2020 bij de administratie werd ingediend. De administratie zal die belastingplichtigen aanschrijven en vragen om de nodige inlichtingen mee te delen om een kadastraal inkomen te kunnen bepalen voor hun in het buitenland gelegen onroerende goed(eren). Deze 'inhaalbeweging' moet op het niveau van de aangifte afgerond zijn tegen 31 december 2021. Voor de belastingplichtigen die pas in 2021 eigenaar, vruchtgebruiker, ... zijn geworden van een in het buitenland gelegen onroerend goed, beschikt de fiscale administratie in 2021 niet over gegevens die haar in staat stellen om hen te identificeren. Die belastingplichtigen zullen zelf spontaan aangifte moeten doen van het verwerven van de eigendom, het vruchtgebruik, ... van een in het buitenland gelegen onroerend goed. Hetzelfde geldt voor de ingebruiknemingen en wijzigingen van in het buitenland gelegen onroerende goederen vanaf 1 januari 2021. De termijn waarbinnen die spontane aangifte moet gebeuren, houdt wel rekening met het feit dat de voorgestelde wetswijziging pas na 1 januari 2021 kan worden bekendgemaakt in het Belgisch Staatsblad. Wanneer het feit dat aanleiding geeft tot een aangifteplicht zich voordoet tussen 1 januari 2021 en de datum van de bekendmaking van de wet, is er immers voor gezorgd dat de belastingplichtigen minstens over de 'normale' aangiftetermijn beschikken vanaf de datum van de bekendmaking van de wet ».

¹² Jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle. Voir par ex. : C.C., 21 novembre 2013, n° 158/2013, B.24.2 ; C.C., 9 octobre 2014, n° 146/2014, B.10.1 ; C.C., 28 mai 2015, n° 77/2015, B.4.1 ; C.C., 24 mars 2016, n° 48/2016, B.6 ; C.C., 6 octobre 2016, n° 126/2016, B.7.3.

Compte tenu du fait que la loi à adopter vise en principe à instaurer un régime plus avantageux en ce qui concerne l'impôt sur les revenus des biens immobiliers situés à l'étranger, et eu égard notamment au régime transitoire inscrit à l'article 15 de l'avant-projet concernant l'obligation de déclaration introduite par l'avant-projet (article 10 de l'avant-projet), la rétroactivité au 1^{er} janvier 2021 peut être admise.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Astrid TRUYENS

Wilfried VAN VAERENBERGH