RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

advies 68.771/3
van 26 februari 2021

over

een wetsvoorstel ‘tot wijziging van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelasting 1992 met het oog op de versoepeling van het regime van de bevrijdende bedrijfsvoorheffing’ (*Parl.St.* Kamer 2019-20, nr. 55-1460/001)

CONSEIL D’ÉTAT
section de législation

avis 68.771/3
du 26 février 2021

sur

une proposition de loi ‘modifiant l’arrêté royal du 27 août 1993 d’exécution du Code des impôts sur les revenus 1992 en vue de l’assouplissement du régime du précompte professionnel libératoire’ (*Doc. Parl.*, Chambre, 2019-20, n° 55-1460/001)

‡LW-ADDVMFAEE-GIHHBQW‡

Op 26 januari 2021 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Voorzitster van de Kamer van volksvertegenwoordigers verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een wetsvoorstel 'tot wijziging van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelasting 1992 met het oog op de versoepeling van het regime van de bevrijdende bedrijfsvoorheffing' (*Parl.St.* Kamer 2019-20, nr. 55-1460/001).

Het voorstel is door de derde kamer onderzocht op 16 februari 2021. De kamer was samengesteld uit Wilfried VAN VAERENBERGH, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Astrid TRUYENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Dries VAN EECKHOUTTE, eerste 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 26 februari 2021.

*

Le 26 janvier 2021, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par la Présidente de la Chambre des représentants à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur une proposition de loi 'modifiant l'arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992 en vue de l'assouplissement du régime du précompte professionnel libératoire' (*Doc. Parl.*, Chambre, 2019-20, n° 55-1460/001).

La proposition a été examinée par la troisième chambre le 16 février 2021. La chambre était composée de Wilfried VAN VAERENBERGH, président de chambre, 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 Dries VAN EECKHOUTTE, premier auditeur.

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 26 février 2021.

*

‡LW-ADDVMFAEE-GIHHBQW‡

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 VOORSTEL

2.1. Het voor advies voorgelegde wetsvoorstel beoogt de bijzondere regeling van de bevrijdende bedrijfsvoorheffing van 18% op de inkomsten van buitenlandse podiumkunstenaars en sportbeoefenaars te wijzigen, teneinde in een drempel te voorzien waaronder geen bedrijfsvoorheffing verschuldigd is. Daartoe wordt bijlage III, hoofdstuk V, afdeling 6, van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 'tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelasting 1992' (hierna: KB/WIB 92) gewijzigd.

2.2. Op grond van verschillende bilaterale dubbelbelastingverdragen heeft België een heffingsbevoegdheid ten aanzien van podiumkunstenaars en sportbeoefenaars[2] die niet in België woonachtig zijn maar er wel werkzaamheden verrichten, ongeacht de aard van de inkomsten en ongeacht of de inkomsten rechtstreeks aan de podiumkunstenaar of sportbeoefenaar zelf, dan wel aan een andere natuurlijke persoon of rechtspersoon worden toegekend. De materiële bron voor deze heffingsbevoegdheid is artikel 17 van het OESO-Modelverdrag van 21 november 2017 'voor Belastingen naar Inkomen en Vermogen',[3] dat wordt overgenomen in artikel 16 van het Belgische standaardmodel van dubbelbelastingverdrag.[4]

Indien België op basis van een dergelijke bepaling in een dubbelbelastingverdrag heffingsbevoegdheid heeft met betrekking tot in België verworven inkomsten van niet in België woonachtige podiumkunstenaars of sportbeoefenaars, volgt hieruit dat de verdragspartij waar deze podiumkunstenaar of sportbeoefenaar woonachtig is in beginsel geen heffingsbevoegdheid meer heeft met betrekking tot deze inkomsten, zelfs als België zijn heffingsbevoegdheid niet zou uitoefenen, behoudens indien het dubbelbelastingverdrag hiervoor in een bijzondere regeling voorziet.[5]

---

[1] Aangezien het om een wetsvoorstel gaat, wordt onder "rechtsgrond" de overeenstemming met de hogere rechtsnormen verstaan.

[2] In het OESO-Modelverdrag inzake bilaterale belastingverdragen en in het Belgische standaardmodel is sprake van "artiesten en sporters".

[3] https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-version-abregee-2017_mtc_cond-2017-fr

[4] Voor het huidige Belgische standaardmodel van dubbelbelastingverdrag, zie: https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/fisconet?&_ga=2.176757986.699528608.1612272519-487771059.1608240751#!/document/905a15c7-b624-4215-a9e7-a70d140fdc82

[5] Commentaar bij artikel 17 van het OESO Modelverdrag, p. 370, nr. 12 in OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, version abrégée du 21 novembre 2017, (https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-version-abregee-2017_mtc_cond-2017-fr):
"Dans les cas visés aux paragraphes 1 et 2, lorsque l'Etat dont la personne qui reçoit le revenu est un résident utilise, pour éviter la double imposition, la méthode de l'exemption, cet Etat serait dans l'impossibilité d'imposer ce revenu

‡LW-ADDVMFAEE-GHHBQW‡

2.3. In de mate dat België aldus over heffingsbevoegdheid beschikt, wordt het inkomen van de betrokken podiumkunstenaars of sportbeoefenaars overeenkomstig artikel 228, § 2, 8°, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) opgenomen in de belastbare grondslag van de belasting van niet-inwoners.

Op deze belasting is een bedrijfsvoorheffing verschuldigd door degene die als schuldenaar, bewaarder, mandataris of tussenpersoon deze inkomsten betaalt of toekent of, bij ontstentenis daarvan, door de organisator van de vertoningen of de sportwedstrijden (artikel 270, eerste lid, 3°, WIB 92). Krachtens artikel 275 WIB 92 is het tarief van de bedrijfsvoorheffing door de Koning vastgesteld op 18% van het brutobedrag van de inkomsten verminderd met een forfaitair bedrag voor verplaatsingskosten, logementskosten, voeding en kleine uitgaven (artikel 88, gelezen in samenhang met punt 5.26 van bijlage III KB/WIB 92).

In beginsel worden de inkomsten van niet in België wonende podiumkunstenaars en sportbeoefenaars verplicht geregulariseerd via een globale aanslag (artikel 232, eerste lid, 2°, c), WIB 92).

Als uitzondering hierop geldt een gunstregime voor podiumkunstenaars en voor sportbeoefenaars die dertig dagen of minder in België een activiteit als sportbeoefenaar hebben uitgeoefend, te berekenen per tijdperk van twaalf opeenvolgende maanden en per schuldenaar. In dat geval is de bedrijfsvoorheffing van 18% bevrijdend (artikel 232, eerste lid, 2°, c), gelezen in samenhang met artikel 248, § 1, eerste lid, WIB 92).[6]

2.4. Het voor advies voorgelegde wetsvoorstel beoogt het voornoemde gunstregime te wijzigen. Overeenkomstig hetgeen hiervoor is uiteengezet (zie opmerking 2.2) heeft die wijziging evenwel slechts een juridisch effect in de gevallen waarin België ook heffingsbevoegd is.

Het voorstel strekt ertoe een drempel (*threshold*) van 15.000 euro bruto-inkomen in te voeren per podiumkunstenaar of sportbeoefenaar en per belastbaar tijdperk, waaronder de bedrijfsvoorheffing niet verschuldigd is. Deze drempel zou enkel gelden "op voorwaarde dat de podiumkunstenaar of sportbeoefenaar woonachtig is in een staat waarmee België een overeenkomst ter voorkoming van dubbele belastingen heeft gesloten en dat deze overeenkomst of enig ander verdrag voorziet in een uitwisseling van inlichtingen die noodzakelijk is voor de toepassing van de wettelijke bepalingen van de contracterende Staten" (artikel 2 van het voorstel).

même si l'Etat où la prestation a été fournie ne pouvait pas faire usage de son droit d'imposition; c'est donc la méthode de l'imputation qui doit être utilisée dans ces cas. Le même résultat pourrait être obtenu en stipulant que l'Etat dont la personne qui perçoit le revenu est un résident dispose d'un droit subsidiaire d'imposition pour le cas où l'Etat où les activités sont exercées ne peut faire usage du droit qui lui est conféré par les paragraphes 1 et 2. Les Etats contractant ont la faculté de choisir l'une ou l'autre de ces méthodes pour s'assurer que le revenu n'échappe pas à l'imposition."

[6] Mocht de globale aanslag alsnog voordeliger zijn, dan kan de bezoldigde sportbeoefenaar of podiumkunstenaar niet-inwoner die minder dan 30 dagen werkzaam was in België alsnog opteren voor een regularisatie, door de inkomsten op te nemen in een aangifte in de belasting niet-inwoners (artikel 248, § 2, eerste lid, WIB 92).

‡LW-ADDVMFAEE-GIHHBQW‡

De bedoeling van de indieners van het voorstel is dat voor podiumkunstenaars en voor sportbeoefenaars die dertig dagen of minder in België een activiteit als sportbeoefenaar hebben uitgeoefend voor een bruto-inkomen dat 15.000 euro per belastbaar tijdperk niet overschrijdt, de vrijstelling van de bedrijfsvoorheffing de betrokkenen voor de geviseerde inkomsten ook vrijstelt van de belasting van niet-inwoners.

Het voorstel bepaalt verder dat de Koning de door het voorstel gewijzigde bepaling van het KB/WIB 92 kan opheffen, aanvullen, wijzigen of vervangen (artikel 3).[7]

De aan te nemen wet treedt in werking vanaf (lees: heeft uitwerking met ingang van) 1 januari 2021 en is van toepassing vanaf aanslagjaar 2022 (artikel 4).

2.5. Uit de toelichting bij het voorstel blijkt nog dat de indieners onder meer tegemoet wensen te komen aan de verzuchtingen uit de sector dat de regeling te complex is, dat de forfaitaire kostenaftrek als te beperkend wordt beschouwd, en dat er in de feiten alsnog sprake zou zijn van een dubbele belasting als het inkomen van de podiumkunstenaar of sportbeoefenaar die naar België komt aan een vennootschap wordt toebedeeld. Het voorstel zou voornamelijk de kleine organisatoren van evenementen moeten ontlasten van de administratie inzake de toepassing van de bevrijdende bedrijfsvoorheffing.

VORMVEREISTEN

3. Uit de toelichting bij het voorstel blijkt dat de voorgestelde maatregel ook als een steunmaatregel moet worden beschouwd voor de evenementensector in de sport of de podiumkunsten. In die sector zou het gangbaar zijn dat podiumkunstenaars en sportbeoefenaars een netto-gage onderhandelen met de organisator.[8] De indieners van het voorstel beschouwen de bedrijfsvoorheffing van 18% om die reden als kosten voor de organisator, waarvan deze voor gages van bepaalde niet-inwoners onder een drempel van 15.000 euro zou worden vrijgesteld.[9] De aldus verleende steun aan de evenementensector is niet beperkt tot organisatoren die geen economische activiteiten uitoefenen en is, zoals hierna zal blijken, bovendien selectief. De Europese regels inzake het verlenen van staatsteun zijn bijgevolg van toepassing.

Het voorstel dient dan ook in beginsel te worden aangemeld bij de Europese Commissie. Krachtens artikel 108, lid 3, van het Verdrag betreffende de Werking van de Europese Unie, dient de Europese Commissie immers van elk voornemen tot invoering of wijziging van steunmaatregelen tijdig op de hoogte te worden gebracht, behalve indien een beroep kan worden gedaan op een vrijstellingsregeling.

[7] De indieners van het voorstel beogen hiermee geen afbreuk te doen aan het bekrachtigingsvereiste van artikel 275, § 3, WIB 92. Er anders over oordelen zou immers op gespannen voet staan met het fiscaal legaliteitsbeginsel (artikelen 170 en 172 van de Grondwet).

[8] Zie in dat verband: D. BUYLAERT en L. VANHERCK, "Niet langer 18% bedrijfsvoorheffing over inkomsten van buitenlandse artiesten en atleten?", 13 mei 2020, https://www.jubel.be/niet-langer-18-bedrijfsvoorheffing-over-inkomsten-van-buitenlandse-artiesten-en-atleten/.

[9] *Parl.St.* 2019-20, nr. 55-1460/001, 9-10.

‡LW-ADDVMFAEE-GIHHBQW‡

De voorgestelde maatregel kan op het eerste gezicht niet worden ingepast in één van de categorieën, en de daarop betrekking hebbende voorwaarden, bepaald in de algemene groepsvrijstellingsverordening.[10] Evenmin kan bij voorbaat worden gesteld dat de verleende steun – desgevallend gecumuleerd met andere verleende steun – per onderneming over een periode van drie belastingjaren de *de minimis*-drempel van 200.000 euro niet overschrijdt.[11] Behoudens indien het voorstel zou worden aangepast op een wijze dat enkel steun zou worden verleend aan een bepaalde categorie en onder de desbetreffende voorwaarden bepaald in de algemene groepsvrijstellingsverordening,[12] zal het voorstel moeten worden aangemeld bij de Europese Commissie.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

ALGEMENE OPMERKINGEN

4.1. Voor zover het de bedoeling is van de indieners van het voorstel om af te stappen van de bijzondere regeling voor sportbeoefenaars en podiumkunstenaars zoals die thans is voorzien in artikel 17 van het OESO-Modelverdrag van 21 november 2017, dient daartoe bij voorkeur een bilaterale aanpak te worden gehanteerd, door hetzij nieuwe bilaterale dubbelbelastingverdragen te sluiten, hetzij bestaande verdragen op dat punt te wijzigen. Op grond van de huidige OESO-modelovereenkomst zijn overigens al alternatieve standaardbepalingen mogelijk waarmee de doelstelling van de indieners van het voorstel zou kunnen worden bereikt.[13] Een regeling bij bilateraal verdrag zorgt ervoor dat de regeling plaatsvindt op basis van wederkerigheid tussen de verdragspartijen (opmerking 4.2.2), voorkomt concurrentieverstoring ten aanzien van bepaalde groepen van sportbeoefenaars en podiumkunstenaars (opmerking 4.2.3) en voorkomt dat het interne recht op gespannen voet staat met het internationaal recht (opmerking 4.3).

4.2.1. De Belgische overheid heeft op basis van verschillende bilaterale dubbelbelastingverdragen weliswaar het recht om belastingen te heffen op niet-inwonende sportbeoefenaars en podiumkunstenaars die hier werkzaam zijn, maar is daartoe niet verplicht. Een unilaterale beslissing om belastingen waarvoor ze bevoegd is alsnog niet te heffen, zoals in het voorstel, heeft evenwel verschillende nadelen.

4.2.2. Vooreerst vloeit uit een dergelijke unilaterale beslissing van België geen enkele verplichting van wederkerigheid voort voor de verdragspartners. Deze kunnen zonder meer blijven belastingen heffen op Belgische inwoners die sportbeoefenaar of podiumkunstenaar zijn en die in de andere verdragsstaat werkzaam zijn. Door een dergelijke unilaterale beslissing zou België aldus onderhandelingsmarge verliezen om bijvoorbeeld een gunstigere regeling voor de

[10] Verordening (EU) nr. 651/2014 van de Commissie van 17 juni 2014 'waarbij bepaalde categorieën steun op grond van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag met de interne markt verenigbaar worden verklaard'.

[11] Verordening (EU) nr. 1407/2013 van de Commissie van 18 december 2013 'betreffende de toepassing van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op de-minimissteun'.

[12] Zie bijvoorbeeld artikel 53 van verordening (EU) nr. 651/2014.

[13] Zie in dat verband de in voetnoot 5 reeds aangehaalde Commentaar bij artikel 17, p. 366-367, nrs. 10.1-10.4 in OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, version abrégée du 21 novembre 2017.

‡LW-ADDVMFAEE-GIHHBQW‡

eigen inwoners die actief zijn in de andere verdragsstaat te bekomen, of om een deel van het door de voorgestelde maatregel gederfde inkomstenverlies te recupereren (bijvoorbeeld via het bekomen van heffingsbevoegdheid met betrekking tot inkomsten van de eigen inwoners die in de andere verdragsstaat actief zijn).

4.2.3. De thans voorliggende maatregel heeft verder tot gevolg dat de betrokken sportbeoefenaars en podiumkunstenaars die in België werkzaam zijn, maar hun woonplaats elders hebben, niet op die inkomsten worden belast. Volgens het voorstel worden ze immers niet meer belast in België en volgens het betrokken dubbelbelastingverdrag mogen ze evenmin worden belast in de staat van hun woonplaats. Dit dreigt tot een concurrentienadeel te leiden voor enerzijds sportbeoefenaars en podiumkunstenaars die Belgische inwoners zijn, en, anderzijds, niet-inwoners die niet voldoen aan de voorwaarden voor de toepassing van de voorgestelde maatregel. Sporadisch in België werkzame sportbeoefenaars en podiumkunstenaars zouden op die manier in aanzienlijke mate worden bevoordeeld ten opzichte van sportbeoefenaars en podiumkunstenaars die een veeleer duurzame band met België hebben.[14]

4.2.4. Ten slotte is de in het voorstel uitgewerkte regeling enkel toepasselijk indien België over een heffingsbevoegdheid beschikt en in de mate dat het voorstel verenigbaar is met de regeling waarin is voorzien in het toepasselijke dubbelbelastingverdrag.[15] Zo is het voorstel bijvoorbeeld niet verenigbaar met de in de toelichting weergegeven regeling voor sportbeoefenaars en podiumkunstenaars in het dubbelbelastingverdrag met de Verenigde Staten.[16]

5.1. Zoals hiervoor al is aangestipt, geeft het voorstel aanleiding tot een verschillende behandeling van verschillende categorieën van sportbeoefenaars, podiumkunstenaars en organisatoren van evenementen, al naargelang al dan niet wordt voldaan aan de voorwaarden voor de toepassing van de voorgestelde maatregel.

Volgens de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof is een verschil in behandeling slechts verenigbaar met de grondwettelijke beginselen van gelijkheid en niet-discriminatie, wanneer dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is. Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld, rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betrokken maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie is geschonden wanneer er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel. Bij artikel 172 van de Grondwet wordt de toepasselijkheid van de grondwettelijke regels van gelijkheid en van niet-discriminatie (artikelen 10 en 11 van de Grondwet) bevestigd in fiscale aangelegenheden.

[14] Zie in dat verband ook de toelichting bij een wetsvoorstel dat aanleiding gaf tot de wet van 4 mei 2007 'betreffende het fiscaal statuut van bezoldigde sportbeoefenaars', waarin wordt gewezen op de ontwrichtende effecten waartoe een fiscaal voordeel voor sporadisch in België werkzame sportbeoefenaars aanleiding gaf. *Parl.St.* Kamer, 2006-07, nr. 51-2787/001, 3-7.

[15] Zie wat dit laatste betreft, Cass. 9 januari 2015, ECLI:BE:CASS:2015:ARR.20150109.2.

[16] Zie artikel 16 van de Overeenkomst van 27 november 2006 tussen de Regering van het Koninkrijk België en de Regering van de Verenigde Staten van Amerika 'tot het vermijden van dubbele belasting en van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen', ondertekend te Brussel op 27 november 2006.

‡LW-ADDVMFAEE-GIHHBQW‡

5.2. De voorgestelde maatregel doet niet enkel vragen rijzen naar de evenredigheid van de beoogde maatregel in het licht van de door de indieners aangevoerde doelstellingen (zie opmerking 4.2.3), maar ook naar de pertinentie ervan.

Zo biedt het voorstel bijvoorbeeld geen oplossing voor het door de indieners aangevoerde probleem van de hoogte van de forfaitaire kostenaftrek of als het inkomen van de podiumkunstenaar of sportbeoefenaar die naar België komt aan een vennootschap wordt toebedeeld. Evenzeer kan worden betwijfeld of met het voorstel de doelstelling om de fiscale regeling voor sportbeoefenaars en podiumkunstenaars niet-inwoners te vereenvoudigen en om kleine organisatoren te ontlasten van de administratie inzake de toepassing van de bevrijdende bedrijfsvoorheffing, wel degelijk wordt gerealiseerd. Door het invoeren van een drempel wordt immers aan de bestaande regeling enkel een element toegevoegd, dat bovendien onvoldoende is afgestemd op de bestaande regeling.[17] De vrijstelling van belastingen hangt af van criteria waarop of waarover de organisator weinig of geen zicht of controle heeft, zoals bijvoorbeeld het aantal dagen dat de sportbeoefenaar in België werkzaam is per tijdperk van twaalf opeenvolgende maanden en het bruto-inkomen in het betrokken belastbare tijdperk. De suggestie in de toelichting om te werken met voorafgaande akkoorden en verklaringen op erewoord kan dit knelpunt van rechtsonzekerheid in zekere mate verzachten maar geenszins verhelpen. Deze werkwijze lijkt alvast niet van aard om de administratie voor kleine organisatoren gevoelig te verlichten.

Er kan dan ook sterk worden betwijfeld of de voorgestelde maatregel pertinent is in het licht van de doelstelling van administratieve vereenvoudiging.

5.3. Uit het voorgaande moet worden geconcludeerd dat er ernstige twijfel is nopens de overeenstemming van het voorstel met het grondwettelijke gelijkheidsbeginsel. De toelichting van het voorstel bevat zelf geen verantwoording in het licht van het gelijkheidsbeginsel. Rekening houdend met hetgeen hiervoor in dat verband reeds is opgemerkt, ziet de Raad van State, afdeling Wetgeving, evenmin een dergelijke verantwoording.

6. Ten slotte moet nog worden opgemerkt dat de voorgestelde regeling neerkomt op een belastingsvrijstelling, die bijgevolg niet thuishoort in bijlage III van het KB/WIB 92 die betrekking heeft op het tarief van de bedrijfsvoorheffing, maar moet worden geregeld in het WIB 92. In dat geval wordt artikel 3 van het voorstel overbodig en dient het te worden weggelaten.

*

[17] De bevrijdende bedrijfsvoorheffing is van toepassing op podiumkunstenaars en sportbeoefenaars die 30 dagen of minder in België een activiteit hebben uitgeoefend "te berekenen per tijdperk van 12 opeenvolgende maanden", terwijl de drempel van 15.000 euro dan weer zou gelden "per belastbaar tijdperk".

‡LW-ADDVMFAEE-GIHHBQW‡

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1er, 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 LA PROPOSITION

2.1. La proposition de loi soumise pour avis a pour objet de modifier le régime particulier du précompte professionnel libératoire de 18 % sur les revenus des artistes du spectacle et sportifs étrangers, afin de prévoir un seuil au-dessous duquel aucun précompte professionnel n'est dû. À cette fin, la proposition modifie l'annexe III, chapitre V, section 6, de l'arrêté royal du 27 août 1993 'd'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992' (ci-après : AR/CIR 92).

2.2. En vertu de plusieurs conventions bilatérales préventives de la double imposition, la Belgique dispose d'un pouvoir d'imposition à l'égard des artistes du spectacle et des sportifs [2], qui ne sont pas domiciliés en Belgique, mais qui y exercent cependant des activités, indépendamment de la nature des revenus et peu importe que ceux-ci soient octroyés directement à l'artiste du spectacle ou au sportif lui-même, ou à une autre personne physique ou morale. Ce pouvoir d'imposition trouve matériellement sa source dans l'article 17 du modèle de Convention de l'OCDE du 21 novembre 2017 'concernant le revenu et la fortune' [3], qui est reproduit à l'article 16 du modèle standard belge de la Convention préventive de la double imposition [4].

Si la Belgique, sur la base d'une telle disposition inscrite dans une convention préventive de la double imposition, dispose d'un pouvoir d'imposition relatif à des revenus recueillis en Belgique par des artistes du spectacle ou des sportifs qui n'y résident pas, il en résulte que la partie au traité où réside l'artiste du spectacle ou le sportif n'a en principe plus de pouvoir d'imposition relatif à ces revenus, même si la Belgique n'exerce pas son pouvoir d'imposition, sauf si la convention préventive de la double imposition prévoit un régime particulier pour ce cas[5].

---

[1] S'agissant d'une proposition de loi, on entend par « fondement juridique » la conformité aux normes supérieures.

[2] Le modèle de convention de l'OCDE en matière de conventions fiscales bilatérales et le modèle standard belge mentionnent « artistes et sportifs ».

[3] https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-version-abregee-2017_mtc_cond-2017-fr

[4] Pour le modèle standard belge actuel de la convention préventive de la double imposition, voir https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/fisconet?&_ga=2.176757986.699528608.1612272519-487771059.1608240751#!/document/905a15c7-b624-4215-a9e7-a70d140fdc82

[5] Commentaire de l'article 17 du modèle de convention de l'OCDE, p. 370, n° 12 dans l'OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, version abrégée du 21 novembre 2017, (https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-version-abregee-2017_mtc_cond-2017-fr) :
« Dans les cas visés aux paragraphes 1 et 2, lorsque l'État dont la personne qui reçoit le revenu est un résident utilise, pour éviter la double imposition, la méthode de l'exemption, cet État serait dans l'impossibilité d'imposer ce revenu même si l'État où la prestation a été fournie ne pouvait pas faire usage de son droit d'imposition; c'est donc la

‡LW-ADDVMFAEE-GIHHBQW‡

2.3. Dans la mesure où la Belgique dispose ainsi d'un pouvoir d'imposition, les revenus des artistes du spectacle ou des sportifs concernés sont, conformément à l'article 228, § 2, 8°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92), compris dans la base imposable de l'impôt des non-résidents.

Sur cet impôt, un précompte professionnel est dû par ceux qui, au titre de débiteur, dépositaire, mandataire ou intermédiaire, paient ou attribuent ces revenus ou, à défaut, par l'organisateur des représentations ou des épreuves (article 270, alinéa 1er, 3°, CIR 92). En vertu de l'article 275 du CIR 92, le taux du précompte professionnel est fixé par le Roi à 18% du montant brut des revenus, diminué d'un montant forfaitaire pour les frais de déplacement, les frais de logement, les frais de nourriture et autres menues dépenses (article 88, combiné avec le point 5.26 de l'annexe III AR/CIR 92).

En principe, les revenus des artistes du spectacle et des sportifs qui ne résident pas en Belgique sont obligatoirement régularisés par la voie d'une imposition globale (article 232, alinéa 1er, 2°, c), CIR 92).

À titre d'exception, il existe un régime de faveur pour les artistes du spectacle et les sportifs qui ont exercé une activité de sportif en Belgique durant trente jours ou moins, calculée par période de douze mois successifs et par débiteur. Dans ce cas, le précompte professionnel de 18 % est libératoire (article 232, alinéa 1er, 2°, c), combiné avec l'article 248, § 1er, alinéa 1er, CIR 92) [6].

2.4. La proposition de loi soumise pour avis a pour objet de modifier le régime de faveur précité. Conformément à ce qui a été exposé ci-dessus (voir l'observation 2.2), cette modification n'a toutefois d'effet juridique que dans les cas où la Belgique dispose également d'un pouvoir d'imposition.

La proposition vise à instaurer un seuil (*threshold*) de 15.000 euros de revenus bruts par artiste du spectacle ou par sportif et par période imposable, au-dessous duquel le précompte professionnel n'est pas dû. Ce seuil ne serait applicable qu'« à condition que l'artiste du spectacle ou le sportif réside dans un État avec lequel la Belgique a conclu une convention préventive de la double imposition et que cette convention ou un quelconque autre accord prévoie l'échange de renseignements nécessaires pour appliquer les dispositions de la législation nationale des États contractants » (article 2 de la proposition).

méthode de l'imputation qui doit être utilisée dans ces cas. Le même résultat pourrait être obtenu en stipulant que l'État dont la personne qui perçoit le revenu est un résident dispose d'un droit subsidiaire d'imposition pour le cas où l'État où les activités sont exercées ne peut faire usage du droit qui lui est conféré par les paragraphes 1 et 2. Les États contractant ont la faculté de choisir l'une ou l'autre de ces méthodes pour s'assurer que le revenu n'échappe pas à l'imposition ».

[6] Si l'imposition globale s'avérait néanmoins plus avantageuse, le sportif ou l'artiste du spectacle rémunéré non-résident qui était actif moins de 30 jours en Belgique peut encore opter pour une régularisation, en inscrivant les revenus dans une déclaration à l'impôt des non-résidents (article 248, § 2, alinéa 1er, CIR 92).

‡LW-ADDVMFAEE-GIHHBQW‡

L'objectif des auteurs de la proposition est que pour les artistes du spectacle et pour les sportifs qui, durant 30 jours ou moins, ont exercé en Belgique une activité en tant que sportif pour des revenus bruts ne dépassant pas 15.000 euros par période imposable, l'exonération du précompte professionnel exempte également les personnes concernées, pour les revenus visés, de l'impôt des non--résidents.

La proposition prévoit en outre que le Roi peut abroger, compléter, modifier ou remplacer la disposition de l'AR/CIR 92 modifiée par la proposition (article 3) [7].

La loi à adopter entre en vigueur (lire : produit ses effets) le 1er janvier 2021 et est applicable à partir de l'exercice d'imposition 2022 (article 4).

2.5. Il ressort encore des développements de la proposition que les auteurs entendent notamment répondre aux aspirations du secteur, qui considère que la réglementation est trop complexe, que la déduction forfaire des frais est trop restrictive et qu'il serait encore question dans les faits d'une double imposition lorsque les revenus de l'artiste du spectacle ou du sportif qui se produit en Belgique sont attribués à une société. La proposition devrait principalement décharger les petits organisateurs d'événements des formalités administratives relatives à l'application du précompte professionnel libératoire.

FORMALITÉS

3. Il ressort des développements de la proposition que la mesure proposée doit également être considérée comme une mesure d'aide au secteur événementiel sportif ou artistique. Dans ce secteur, il serait de pratique courante que les artistes du spectacle et les sportifs négocient une rétribution nette avec l'organisateur [8]. Pour ce motif, les auteurs de la proposition considèrent que le précompte professionnel de 18 % constitue un coût pour l'organisateur, dont celui-ci serait exonéré pour les rétributions de certains non-résidents inférieures à un seuil de 15.000 euros [9]. L'aide ainsi accordée au secteur événementiel n'est pas limitée aux organisateurs qui n'exercent pas d'activité économique et est en outre, comme il apparaîtra ci-après, sélective. Les règles européennes en matière d'octroi d'une aide d'État sont par conséquent applicables.

La proposition doit dès lors en principe être notifiée à la Commission européenne. L'article 108, paragraphe 3, du Traité 'sur le fonctionnement de l'Union européenne' requiert en effet que la Commission européenne soit informée, en temps utile, des projets tendant à instituer ou à modifier des aides, sauf si un régime d'exemption peut être invoqué.

[7] Les auteurs de la proposition visent ainsi à ne pas porter atteinte à l'obligation de confirmation de l'article 275, § 3, du CIR 92. En juger autrement se heurterait en effet au principe de légalité en matière fiscale (articles 170 et 172 de la Constitution).

[8] Voir à cet egard : D. BUYLAERT et L. VANHERCK, « Niet langer 18% bedrijfsvoorheffing over inkomsten van buitenlandse artiesten en atleten? », 13 mai 2020, https://www.jubel.be/niet-langer-18-bedrijfsvoorheffing-over-inkomsten-van-buitenlandse-artiesten-en-atleten/.

[9] *Doc. parl.*, Chambre, 2019-20, n° 55-1460/001, pp. 9-10.

‡LW-ADDVMFAEE-GIHHBQW‡

À première vue, la mesure proposée ne peut pas s'inscrire dans une des catégories, et les conditions y afférentes, prévues dans le règlement général d'exemption par catégorie [10]. On ne peut pas non plus présumer que l'aide accordée - le cas échéant cumulée avec d'autres aides octroyées - n'excèdera pas le seuil *de minimis* de 200.000 euros par entreprise sur une période de trois exercices fiscaux [11]. Sauf si la proposition devait être adaptée en ce sens qu'une aide serait uniquement accordée à une catégorie déterminée et dans les conditions prévues par le règlement général d'exemption par catégorie [12], la proposition devra être notifiée à la Commission européenne.

EXAMEN DU TEXTE

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

4.1. Dans la mesure où l'intention des auteurs de la proposition est d'abandonner le régime spécifique applicable aux sportifs et aux artistes du spectacle actuellement prévu à l'article 17 du modèle de convention de l'OCDE du 21 novembre 2017, il est préférable d'adopter une approche bilatérale à cet effet, soit en concluant de nouvelles conventions préventives de la double imposition, soit en modifiant des conventions existantes sur ce point. Au demeurant, en vertu du modèle de convention de l'OCDE actuel, il est déjà possible de prévoir des dispositions--types alternatives qui permettraient d'atteindre l'objectif des auteurs de la proposition [13]. Une réglementation basée sur une convention bilatérale garantit que la réglementation s'applique sur la base de la réciprocité entre les parties contractantes (observation 4.2.2), prévient une distorsion de concurrence à l'égard de certains groupes de sportifs et d'artistes du spectacle (observation 4.2.3) et évite que le droit interne se heurte au droit international (observation 4.3).

4.2.1. Sur la base de plusieurs conventions bilatérales préventives de la double imposition, l'autorité belge a certes le droit de percevoir des impôts dans le chef des sportifs et artistes du spectacle non-résidents qui sont actifs sur son territoire, mais elle n'y est pas obligée. Une décision unilatérale visant à ne pas percevoir des impôts pour lesquels elle est pourtant compétente, comme le prévoit la proposition, présente toutefois plusieurs inconvénients.

4.2.2. D'abord, une telle décision unilatérale de la Belgique n'entraîne aucune obligation de réciprocité pour les parties contractantes. Celles--ci peuvent simplement continuer à percevoir des impôts dans le chef des résidents belges qui sont des sportifs ou des artistes du spectacle et qui sont actifs dans l'autre État contractant. En prenant une telle décision unilatérale, la Belgique perdrait ainsi une marge de négociation pour mettre en place, par exemple, une réglementation plus favorable pour ses propres résidents actifs dans l'autre État contractant, ou pour récupérer

[10] Règlement (UE) n° 651/2014 de la Commission du 17 juin 2014 'déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché intérieur en application des articles 107 et 108 du traité'.

[11] Règlement (UE) n° 1407/2013 de la Commission du 18 décembre 2013 'relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides *de minimis*'.

[12] Voir par exemple l'article 53 du règlement (UE) n° 651/2014.

[13] Voir à cet égard le commentaire de l'article 17, pp. 366-367, n°s 10.1-10.4 dans l'OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, version abrégée du 21 novembre 2017, déjà cité dans la note 5.

‡LW-ADDVMFAEE-GHHBQW‡

une partie de la perte de revenus résultant de la mesure proposée (par exemple en disposant d'un pouvoir d'imposition relatif aux revenus de ses propres résidents actifs dans l'autre État contractant).

4.2.3. La mesure actuellement à l'examen a en outre pour effet que les sportifs et les artistes du spectacle concernés, qui sont actifs en Belgique mais résident ailleurs, ne sont pas imposés sur ces revenus. Selon la proposition, ils ne sont en effet plus imposés en Belgique et selon la convention préventive de la double imposition concernée, ils ne peuvent pas non plus être imposés dans l'État de leur résidence. Cette situation risque d'engendrer un désavantage concurrentiel, d'une part, pour des sportifs et artistes du spectacle qui sont des résidents belges, et, d'autre part pour des non--résidents qui ne satisfont pas aux conditions d'application de la mesure proposée. Des sportifs et artistes du spectacle sporadiquement actifs en Belgique seraient ainsi avantagés dans une mesure considérable par rapport à des sportifs et artistes du spectacle qui ont un lien plutôt durable avec la Belgique [14].

4.2.4. Enfin, le régime élaboré dans la proposition ne s'applique que dans l'hypothèse où la Belgique dispose d'un pouvoir d'imposition et dans la mesure où la proposition est compatible avec le régime prévu dans la convention préventive de la double imposition applicable [15]. C'est ainsi, par exemple, que la proposition n'est pas compatible avec le régime prévu pour les sportifs et les artistes du spectacle dans la convention préventive de la double imposition avec les États-Unis[16], évoqué dans les développements.

5.1. Comme il a déjà été relevé ci-dessus, la proposition donne lieu à une différence de traitement entre différentes catégories de sportifs, d'artistes du spectacle et d'organisateurs d'événements, selon qu'il est satisfait ou non aux conditions d'application de la mesure proposée.

Selon la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, une différence de traitement ne peut se concilier avec les principes constitutionnels d'égalité et de non--discrimination que si cette différence repose sur un critère objectif et si elle est raisonnablement justifiée. L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure concernée ainsi que de la nature des principes en cause; le principe d'égalité et de non-discrimination est violé lorsqu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé. L'article 172 de la Constitution confirme l'applicabilité des règles constitutionnelles d'égalité et de non-discrimination (articles 10 et 11 de la Constitution) en matière d'impôts.

5.2. La mesure proposée soulève non seulement des questions en ce qui concerne la proportionnalité de la mesure visée au regard des objectifs invoqués par les auteurs de la proposition (voir l'observation 4.2.3), mais aussi en ce qui concerne sa pertinence.

[14] Voir à cet égard également les développements d'une proposition de loi devenue la loi du 4 mai 2007 'relative au statut fiscal du sportif rémunéré', qui soulignent les effets déstabilisateurs auxquels un avantage fiscal pour des sportifs sporadiquement actifs en Belgique donnait lieu. *Doc. parl.*, Chambre, 2006-07, n° 51-2787/001, pp. 3-7.

[15] Voir, en ce qui concerne ce dernier point, Cass., 9 janvier 2015, ECLI:BE:CASS:2015:ARR.20150109.2.

[16] Voir l'article 16 de la Convention du 27 novembre 2006 entre le Gouvernement du Royaume de Belgique et le Gouvernement des États-Unis d'Amérique 'tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu', signée à Bruxelles le 27 novembre 2006.

‡LW-ADDVMFAEE-GIHHBQW‡

C'est ainsi, par exemple, que la proposition n'apporte aucune solution au problème soulevé par les auteurs de l'importance de la déduction forfaitaire des frais ou lorsque les revenus de l'artiste du spectacle ou du sportif qui se produit en Belgique sont attribués à une société. Il est tout autant permis de douter que la proposition réalise effectivement l'objectif de simplifier le régime fiscal applicable aux sportifs et aux artistes du spectacle non-résidents et de décharger les petits organisateurs des formalités administratives relatives à l'application du précompte professionnel libératoire. En effet, en instaurant un seuil, on ne fait qu'ajouter un élément à la réglementation existante, lequel est en outre insuffisamment aligné sur celle-ci [17]. L'exonération des impôts dépend de critères sur lesquels ou à propos desquels l'organisateur n'a que peu ou pas de visibilité ou de contrôle, tels que, par exemple, le nombre de jours durant lesquels le sportif est actif en Belgique par période de douze mois successifs et les revenus bruts relatifs à la période imposable concernée. La suggestion émise dans les développements de recourir à des accords préalables et à des déclarations sur l'honneur est susceptible de tempérer quelque peu cette source d'insécurité mais ne peut nullement y remédier. En tout cas, ce procédé ne paraît pas de nature à réduire sensiblement la charge administrative des petits organisateurs.

On peut dès lors fortement douter de la pertinence de la mesure proposée au regard de l'objectif de simplification administrative.

5.3. Il faut conclure de ce qui précède qu'il y a de sérieux doutes concernant la conformité de la proposition avec le principe constitutionnel d'égalité. Les développements mêmes de la proposition ne comportent aucune justification au regard du principe d'égalité. Eu égard aux observations déjà formulées à ce propos, le Conseil d'État, section de législation, n'aperçoit pas non plus une telle justification.

6. Enfin, notons encore que le régime proposé s'analyse en une exonération d'impôt, qui n'a dès lors pas sa place dans l'annexe III de l'AR/CIR 92, qui concerne le taux du précompte professionnel, mais doit être réglé dans le CIR 92. Dans ce cas, l'article 3 de la proposition devient superflu et doit être omis.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Astrid TRUYENS Wilfried VAN VAERENBERGH

[17] Le précompte professionnel libératoire s'applique aux artistes du spectacle et aux sportifs qui ont exercé en Belgique une activité pendant 30 jours ou moins « calculée par période de douze mois successifs », alors que le seuil de 15.000 euros s'appliquerait quant à lui « par période imposable ».

‡LW-ADDVMFAEE-GIHHBQW‡