



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 69.374/3
van 21 juni 2021

avis 69.374/3
du 21 juin 2021

over

sur

een wetsvoorstel 'tot instelling
van een afzonderlijke
belastingaanslag voor de
uitkeringen voor tijdelijke
werkloosheid' (*Parl.St. Kamer*
2020-21, nr. 55-1927/001)

une proposition de loi
'instaurant une imposition
distincte des allocations de
chômage temporaire'
(*Doc. Parl., Chambre,*
2020-2021, n° 55-1927/001)

Op 7 mei 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 instelling van een afzonderlijke belastingaanslag voor de uitkeringen voor tijdelijke werkloosheid’ (*Parl.St.* Kamer 2020-21, nr. 55-1927/001).

Het voorstel is door de derde kamer onderzocht op 1 juni 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 Frédéric VANNESTE, 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 21 juni 2021.

*

Le 7 mai 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 ‘instaurant une imposition distincte des allocations de chômage temporaire’ (*Doc. Parl.*, Chambre, 2020-2021, n° 55-1927/001).

La proposition a été examinée par la troisième chambre le 1^{er} juin 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 Frédéric VANNESTE, 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 21 juin 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 WETSVORSTEL

2. Het voor advies voorgelegde wetsvoorstel beoogt artikel 171 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) aan te vullen met een nieuwe bepaling (8°) die ertoe strekt de werkloosheidsuitkeringen die werden ontvangen door de tijdelijke werklozen als bedoeld in artikel 27, 2°, van het koninklijk besluit van 25 november 1991 ‘houdende de werkloosheidsreglementering’, afzonderlijk te belasten tegen een aanslagvoet van 15 pct.² (artikel 2 van het voorstel). De aan te nemen wet is van kracht (lees: is van toepassing) vanaf het aanslagjaar 2021 (artikel 3).

ONDERZOEK VAN DE TEKST

ALGEMENE OPMERKINGEN

3.1. In de toelichting bij het voorstel wordt betreffende de doelstelling ervan het volgende uiteengezet:

“Dit wetsvoorstel strekt tot invoering van een afzonderlijke belastingaanslag van 15 % voor de uitkeringen voor tijdelijke werkloosheid. Dat tarief is hetzelfde als voor de bedrijfsvoorheffing. Het praktische gevolg is dat de heffing overeenstemt met de bedrijfsvoorheffing die aan de bron werd ingehouden. Aldus kan worden voorkomen dat gezinnen die al krap bij kas zitten wegens de gedeeltelijke stopzetting van de economische activiteit, een belastingtoeslag moeten betalen.”

3.2. De indieners van het voorstel lijken er geen rekening mee te houden dat, zoals uit het voornoemde artikel 17 van de wet van 29 mei 2020 blijkt, de verlaging van het tarief van de bedrijfsvoorheffing tot 15 pct. op uitkeringen voor dagen van tijdelijke werkloosheid enkel betrekking heeft op de periode van 1 mei 2020 tot en met 31 december 2020. Na die periode is opnieuw het vóór die periode geldende tarief van 26,75 pct. van toepassing geworden. De

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

² Dat percentage stemt overeen met de bedrijfsvoorheffing die vanaf 1 mei 2020 tot en met 31 december 2020 wordt ingehouden op uitkeringen voor tijdelijke werkloosheid. Zie artikel 17 van de wet van 29 mei 2020 ‘houdende diverse dringende fiscale bepalingen ten gevolge van de COVID-19 pandemie’, waarbij in nr. 2.13 van hoofdstuk II, afdeling 3 van de bijlage III KB/WIB 92 een nieuwe bepaling onder D werd ingevoegd, luidende: “D. In afwijking van de punten A, B en C zijn de wettelijke uitkeringen die worden betaald of toegekend aan tijdelijk werklozen zoals bedoeld in artikel 27, 2°, van het koninklijk besluit van 25 november 1991 houdende de werkloosheidsreglementering, aan de bedrijfsvoorheffing onderworpen tegen het tarief van 15 pct. (zonder vermindering), voor zover deze inkomsten worden betaald of toegekend vanaf 1 mei 2020 tot en met 31 december 2020 en betrekking hebben op dagen van tijdelijke werkloosheid in diezelfde periode.”

indieners van het voorstel nemen bijgevolg een tijdelijk tarief inzake bedrijfsvoorheffing op uitkeringen voor dagen van tijdelijke werkloosheid, waarvan moet worden aangenomen dat het bedoeld is om het hoofd te bieden aan tijdelijke gevolgen van de heersende gezondheidscrisis, als norm voor het vaststellen van een lagere aanslagvoet voor die uitkeringen, die echter geenszins beperkt is tot de periode waarvoor het tijdelijk tarief van de bedrijfsvoorheffing van toepassing is, maar definitief en zonder tijdsbeperking wordt ingevoerd vanaf het aanslagjaar 2021, voor alle uitkeringen voor tijdelijke werkloosheid toegekend vanaf 1 januari 2020. De vraag rijst dan ook of de voorgestelde regeling strookt met de werkelijke bedoeling van de indieners van het voorstel, die er immers veeleer lijkt in te bestaan tegemoet te komen aan bepaalde tijdelijke dwingende noden die rechtstreeks verband houden met de gezondheidscrisis.

Op dit punt dienen de indieners van het voorstel dan ook uitsluitel te brengen. Indien het de bedoeling is om de voorgestelde regeling enkel te laten gelden voor de uitkeringen inzake tijdelijke werkloosheid die betrekking hebben op de periode waarin de tijdelijke verlaging van de bedrijfsvoorheffing op die uitkeringen van toepassing is, kan het voorstel zoals het voorligt geen doorgang vinden en zal het in zijn geheel moeten worden herzien. Indien de indieners vasthouden aan de huidige tekst van het voorstel, rijzen er, zoals hierna zal blijken, ernstige vragen met betrekking tot het grondwettelijke gelijkheidsbeginsel en de terugwerkende kracht.

Gelijkheidsbeginsel

4.1. Terwijl het bestaan van de voornoemde dwingende noden ingevolge de gezondheidscrisis een van de elementen zou kunnen zijn om het invoeren van een *tijdelijke* belastingverlaging voor uitkeringen voor dagen van tijdelijke werkloosheid te kunnen verantwoorden in het licht van het grondwettelijke beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie, lijkt dat element zijn relevantie geheel te verliezen wanneer het gaat om de invoering van een *definitieve* verlaging van de aanslagvoet voor die uitkeringen, waarvan de draagwijdte immers veel verder reikt dan het voorzien in een oplossing voor de tijdelijke dwingende noden ten gevolge van de gezondheidscrisis. De Raad van State, afdeling Wetgeving, is dan ook van oordeel dat de gevolgen van de gezondheidscrisis, die in beginsel tijdelijk zijn, op zich niet als verantwoording kunnen worden ingeroepen, in het licht van het gelijkheidsbeginsel, voor het op definitieve wijze invoeren van een lagere aanslagvoet die enkel geldt voor uitkeringen voor dagen van tijdelijke werkloosheid.

4.2. Er zal dan ook voor het invoeren van een specifieke regeling voor uitkeringen voor tijdelijke werkloosheid een andere, meer deugdelijke verantwoording voorhanden moeten zijn. Meer bepaald moet kunnen worden aangetoond waarom voor die uitkeringen in een specifieke aanslagvoet moet worden voorzien, terwijl voor de gewone werkloosheidsuitkeringen, de extra-wettelijke werkloosheidsuitkeringen, de pensioenen, de wettelijke ziekte- en invaliditeitsuitkeringen en andere vervangingsinkomsten, die met uitkeringen voor tijdelijke werkloosheid vergelijkbare inkomsten vormen, de bestaande regeling in de vorm van een belastingvermindering, die thans ook geldt voor uitkeringen voor tijdelijke werkloosheid, blijft gelden.³ Daarbij zullen ook de concrete gevolgen van de toepassing van de twee systemen, in het

³ Zie de artikelen 146 e.v. van het WIB 92.

licht van de gelijke behandeling van rechthebbenden op een vervangingsinkomen, moeten worden onderzocht en kunnen worden verantwoord. Van een dergelijke verantwoording en gevolganalyse is in de toelichting bij het voorstel geen sprake. Wel wordt daarin de voorgestelde regeling op summiere wijze vergeleken met het crisisoverbruggingsrecht voor zelfstandigen, en wordt wat dat betreft gesteld dat een bestaande discriminatie wordt weggewerkt. Vraag is echter of die vergelijking in dit geval enige relevantie vertoont, nu het gaat om regelingen van twee verschillende stelsels van sociale zekerheid, met specifieke kenmerken, waarop ook het Grondwettelijk Hof in het licht van het gelijkheidsbeginsel reeds heeft gewezen.⁴

Het staat dan ook aan de indieners van het voorstel om in de loop van de parlementaire behandeling in een deugdelijke verantwoording te voorzien voor het verschil in behandeling dat wordt gecreëerd tussen verschillende categorieën van gerechtigden op een vervangingsinkomen. Op grond van de gegevens die in de toelichting bij het voorstel worden aangereikt, ziet de afdeling Wetgeving thans geen dergelijke verantwoording.

Terugwerkende kracht

5.1. Artikel 3 van het voorstel bepaalt dat de aan te nemen wet van kracht is (lees: van toepassing is) vanaf het aanslagjaar 2021, en dus van toepassing is op inkomsten verworven vanaf het jaar 2020. De aldus aan de wet verleende terugwerkende kracht moet kunnen worden verantwoord.

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.⁵ 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.⁶

In de toelichting wordt dienaangaande het volgende uiteengezet:

⁴ Zie GwH 19 juli 2018, nr. 102/2018, B.11.

⁵ 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.

⁶ 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.

“De doelstelling van algemeen belang bestaat hier in de noodzaak de inkomsten te vrijwaren van talrijke werknemers die in 2020 in tijdelijke werkloosheid werden geplaatst. Er moet absoluut worden voorkomen dat gezinnen die het al moeilijk hebben wegens de gedeeltelijke stopzetting van de economische activiteit, een belastingtoeslag moeten betalen.

De inning van die toeslag zou bovendien kunnen leiden tot een buitenproportionele werklast voor de belastingadministratie, aangezien het voor een groot aantal gezinnen die zich door de tijdelijke werkloosheid in financiële moeilijkheden bevinden, objectief gezien onmogelijk is de belastingtoeslag te betalen. Ten slotte moet men bedenken dat de economische crisis hoofdzakelijk het gevolg is van de verminderde consumptie bij de gezinnen. Het zou derhalve bijzonder ongepast zijn om net op het moment waarop een hervatting van de economische activiteit in zicht komt, de inkomens van talrijke gezinnen te onderwerpen aan een buitensporige heffing.”

Er kan worden aangenomen dat de voorgestelde regeling in beginsel een doelstelling van algemeen belang nastreeft. Wel kunnen er ten gevolge van de terugwerkende kracht ernstige vragen worden gesteld bij de praktische uitvoerbaarheid van de regeling voor het aanslagjaar 2021 (inkomsten 2020).

5.2. Er dient evenwel nog te worden gewezen op het volgende. Door de regeling met terugwerkende kracht in te voeren wordt de belasting Staat met terugwerkende kracht gewijzigd. Dit heeft een impact op de gereduceerde belasting Staat⁷ en dus op de inkomsten van de gewesten, aangezien de opcentiemen van de gewesten berekend worden op de gereduceerde belasting Staat.⁸ De vraag rijst dan ook of het invoeren van de voorgestelde regeling met terugwerkende kracht verenigbaar is met de federale loyauteit die de federale overheid bij het uitoefenen van haar bevoegdheden inzake de personenbelasting dient in acht te nemen. Volgens het Grondwettelijk Hof veronderstelt de inachtneming van de federale loyauteit dat de federale overheid en de deelentiteiten, wanneer zij hun bevoegdheden uitoefenen “het evenwicht van de federale constructie in haar geheel niet verstoren. De federale loyauteit betreft meer dan de loutere uitoefening van bevoegdheden: zij geeft aan in welke geest dat moet geschieden. Het beginsel van de federale loyauteit verplicht elke wetgever erover te waken dat de uitoefening van zijn eigen bevoegdheid de uitoefening, door de andere wetgevers, van hun bevoegdheden niet onmogelijk of overdreven moeilijk maakt”.⁹

Voor zover de voorgestelde regeling een aanzienlijke financiële weerslag zou hebben op de inkomsten van de gewesten, die door de terugwerkende kracht van de regeling niet was te voorzien en waaraan evenmin door de gewesten nog kan worden geredimeerd, valt niet uit te sluiten dat de voorgestelde regeling op gespannen voet komt te staan met het federale loyauteitsbeginsel. De Raad van State, afdeling Wetgeving, beschikt echter niet over alle relevante gegevens om het voorstel op dit punt op afdoende wijze te kunnen beoordelen.

⁷ Artikel 5/2 van de bijzondere wet van 16 januari 1989 ‘betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten’.

⁸ Artikel 5/1 van dezelfde bijzondere wet.

⁹ Zie o.m. GwH nr. 155/2020 van 26 november 2020, B.23.3.

Conclusie

6. Rekening houdend met de opmerkingen die hiervoor zijn gemaakt met betrekking tot de precieze draagwijdte van het voorstel en de overeenstemming ervan met het gelijkheidsbeginsel en de federale loyaleit, alsook met de vraag naar de (praktische) uitvoerbaarheid ervan ingevolge de terugwerkende kracht waarin wordt voorzien, moet worden geconcludeerd dat het invoeren van de voorgestelde regeling, zoals ze thans voorligt, grondig moet worden heroverwogen.

*

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation a fait porter son examen essentiellement sur la compétence de l'auteur de l'acte, le fondement juridique ¹ et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DE LA PROPOSITION DE LOI

2. La proposition de loi soumise pour avis a pour objet de compléter l'article 171 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) par une nouvelle disposition (8°) qui entend imposer distinctement au taux de 15 p.c. les allocations de chômage perçues par les chômeurs temporaires visés à l'article 27, 2°, de l'arrêté royal du 25 novembre 1991 'portant réglementation du chômage' ². (article 2 de la proposition). La loi à adopter est d'application à partir de l'exercice d'imposition 2021 (article 3).

EXAMEN DU TEXTE

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

3.1. Les développements de la proposition de loi exposent au sujet des objectifs de cette dernière ce qui suit :

« La proposition de loi instaure un mécanisme d'imposition distincte au taux de 15 % pour les allocations de chômage temporaire, soit un taux identique à celui du précompte professionnel. La conséquence pratique est que la taxation correspond au précompte professionnel qui a été retenu à la source. Cela permettra d'éviter à des ménages déjà fragilisés par l'arrêt partiel de l'activité économique de devoir payer un supplément d'impôt ».

3.2. Les auteurs de la proposition semblent ne pas tenir compte du fait que, comme l'indique l'article 17 précité de la loi du 29 mai 2020, l'abaissement du taux du précompte professionnel à 15 p.c. sur les allocations perçues pour les jours de chômage temporaire concerne uniquement la période entre le 1^{er} mai 2020 et le 31 décembre 2020 inclus. À l'issue de cette période, le taux de 26,75 p.c. en vigueur avant ladite période s'est à nouveau appliqué. En conséquence, les auteurs de la proposition prennent un taux temporaire en matière de précompte professionnel sur des allocations perçues pour les jours de chômage temporaire, qui est censé répondre aux effets temporaires de la crise sanitaire qui règne pour l'instant, comme norme en

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

² Ce pourcentage correspond au précompte professionnel retenu entre le 1^{er} mai 2020 et le 31 décembre 2020 inclus sur les allocations de chômage temporaire. Voir l'article 17 de la loi du 29 mai 2020 'portant diverses mesures fiscales urgentes en raison de la pandémie du COVID-19' insérant dans le 2.13 du chapitre II, section 3, de l'annexe III de l'AR/CIR 92, un D rédigé comme suit : « D. Par dérogation aux points A, B et C, les allocations légales payées ou attribuées aux chômeurs temporaires visés à l'article 27, 2°, de l'arrêté royal du 25 novembre 1991 portant la réglementation du chômage, sont soumises au précompte professionnel au taux de 15 p.c. (sans réduction), dans la mesure où ces revenus sont payés ou attribués entre le 1^{er} mai 2020 et le 31 décembre 2020 et concernent des jours de chômage temporaire pendant la même période ».

vue de fixer un taux inférieur d'imposition pour lesdites allocations, laquelle norme ne se limite toutefois nullement à la période à laquelle s'applique le taux temporaire du précompte professionnel mais est instaurée de manière définitive et illimitée dans le temps à compter de l'exercice d'imposition 2021 pour toutes les allocations de chômage temporaire attribuées à partir du 1^{er} janvier 2020. La question se pose dès lors de savoir si le mécanisme proposé traduit l'objectif réellement poursuivi par les auteurs de la proposition qui semble en effet plutôt vouloir répondre à certains besoins urgents temporaires en lien direct avec la crise sanitaire.

Les auteurs de la proposition doivent donc régler clairement ce point. Si l'intention est d'appliquer le mécanisme proposé uniquement aux allocations en matière de chômage temporaire qui concernent la période au cours de laquelle s'applique la réduction temporaire du précompte professionnel sur lesdites allocations, la proposition telle qu'elle est soumise actuellement ne saurait se concrétiser et devra être réexaminée dans son ensemble. Si les auteurs s'en tiennent au texte actuel de la proposition, celui-ci suscite, comme on le verra ci-après, d'importantes interrogations quant au principe constitutionnel d'égalité ainsi qu'à la rétroactivité.

Principe d'égalité

4.1. Alors que l'existence des besoins urgents précités découlant de la crise sanitaire pourrait constituer un des éléments permettant de justifier, au regard du principe constitutionnel d'égalité et de non-discrimination, l'instauration d'une réduction *temporaire* d'imposition pour les allocations perçues pour les jours de chômage temporaire, ledit élément semble perdre toute sa pertinence lorsqu'il s'agit d'instaurer une réduction *définitive* du taux d'imposition pour ces allocations, réduction dont la portée s'étend en effet au-delà d'une simple solution destinée à répondre aux besoins urgents temporaires causés par la crise sanitaire. Le Conseil d'État, section de législation, estime dès lors que les conséquences de la crise sanitaire, en principe temporaires, ne peuvent en elles-mêmes pas être invoquées en vue de justifier, au regard du principe d'égalité, l'instauration définitive d'un taux d'imposition inférieur qui ne s'appliquerait qu'aux seules allocations perçues pour jours de chômage temporaire.

4.2. Aussi y aura-t-il lieu de prévoir une autre justification plus adéquate à l'instauration d'un mécanisme spécifique pour les allocations de chômage temporaire. Il y a lieu, plus spécifiquement, de pouvoir indiquer la raison pour laquelle s'impose à l'égard de ces allocations un taux d'imposition spécifique alors qu'est maintenu en ce qui concerne les allocations de chômage ordinaires, les allocations de chômage extra-légales, les pensions, les indemnités légales d'assurance en cas de maladie ou d'invalidité et autres revenus de remplacement qui constituent des revenus comparables aux allocations de chômage temporaire, le régime actuel sous la forme d'une réduction d'impôt qui s'applique pour l'heure également aux allocations de chômage temporaire³. À cet égard, les conséquences concrètes de l'application des deux systèmes devront être examinées et pouvoir se justifier au regard de l'égalité de traitement des allocataires du revenu de remplacement. Les développements de la proposition ne font pas état d'une telle justification et analyse des conséquences. Certes, ils comparent sommairement le mécanisme proposé au droit passerelle pour indépendants et indiquent à ce sujet qu'une discrimination existante est éliminée. La question est cependant de savoir si cette comparaison

³ Voir les articles 146 et suivants du CIR 92.

est, dans ce cas précis, un tant soit peu pertinente, dès lors qu'il s'agit de mécanismes de deux régimes différents de sécurité sociale, présentant des spécificités d'ailleurs relevées par la Cour constitutionnelle au regard du principe d'égalité ⁴.

Il appartient dès lors aux auteurs de la proposition de prévoir, au cours des débats parlementaires, une justification adéquate à la différence de traitement créée entre les différentes catégories d'allocataires du revenu de remplacement. La section de législation n'aperçoit pour l'heure pas de justification en ce sens sur la base des éléments fournis par les développements de la proposition.

Effet rétroactif

5.1. L'article 3 de la proposition dispose que la loi à adopter est d'application à partir de l'exercice d'imposition 2021 et, partant, aux revenus perçus à compter de l'exercice 2020. Il convient de pouvoir justifier la rétroactivité, conférée de la sorte, à la loi.

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 général ⁵. 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 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 ⁶.

Les développements précisent à ce propos ce qui suit :

« L'objectif d'intérêt général est justifié par la nécessité de préserver les revenus des très nombreux travailleurs qui ont été mis en chômage temporaire en 2020. Il est indispensable d'éviter à des ménages déjà fragilisés par l'arrêt partiel de l'activité économique de devoir payer un supplément d'impôt.

⁴ Voir C.C., 19 juillet 2018, n° 102/2018.B.11.

⁵ 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.

⁶ 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.

Le recouvrement de ce supplément d'impôt risquerait en outre de générer une surcharge de travail disproportionnée pour l'administration fiscale, compte tenu de l'impossibilité objective pour un grand nombre des ménages en situation financière précaire suite au chômage temporaire de payer le supplément d'impôt. Enfin, alors que la crise économique est essentiellement la conséquence du recul de la consommation des ménages, il serait particulièrement inopportun, au moment où l'on entrevoit des perspectives de reprise de l'activité économique, d'opérer un prélèvement excessif sur les revenus de très nombreux ménages ».

On peut admettre que le mécanisme proposé poursuit en principe un objectif d'intérêt général. La rétroactivité peut toutefois soulever des questions importantes quant à l'exécution pratique du mécanisme pour l'exercice d'imposition 2021 (revenus 2020).

5.2. Il convient toutefois d'attirer l'attention sur le point suivant. En instaurant le mécanisme avec effet rétroactif, l'impôt État est modifié rétroactivement. Cette rétroactivité a une incidence sur l'impôt État réduit ⁷ et donc sur les revenus des régions, dès lors que les centimes additionnels des régions sont calculés sur l'impôt État réduit ⁸. La question se pose dès lors de savoir si l'instauration du mécanisme proposé avec effet rétroactif, se concilie avec la loyauté fédérale que l'autorité fédérale doit respecter dans l'exercice de ses compétences en matière d'impôt des personnes physiques. Selon la Cour constitutionnelle, le respect de la loyauté fédérale suppose que, lorsqu'elles exercent leurs compétences, l'autorité fédérale et les entités fédérées, « ne perturbent pas l'équilibre de la construction fédérale dans son ensemble. La loyauté fédérale concerne plus que le simple exercice des compétences : elle indique dans quel esprit il doit avoir lieu. Le principe de la loyauté fédérale oblige chaque législateur à veiller à ce que l'exercice de sa propre compétence ne rende pas impossible ou exagérément difficile l'exercice de leurs compétences par les autres législateurs ⁹ ».

Dans la mesure où le dispositif proposé pourrait avoir des répercussions financières considérables sur les revenus des régions qui, en raison de la rétroactivité du mécanisme, n'étaient pas prévisibles et que les régions ne peuvent plus non plus pallier, il n'est pas exclu que le mécanisme proposé se heurte au principe de la loyauté fédérale. Le Conseil d'État, section de législation, ne dispose cependant pas de tous les éléments pertinents lui permettant d'apprécier adéquatement la proposition sur ce point.

⁷ Article 5/2, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 « relative au financement des Communautés et des Régions ».

⁸ Article 5/1, de cette même loi.

⁹ Voir notamment C.C. n° 155/2020 du 26 novembre 2020, B.23.3.

Conclusion

6. Compte tenu des observations formulées ci-dessus en ce qui concerne la portée précise de la proposition et sa compatibilité avec le principe d'égalité et la loyauté fédérale, ainsi que de la question de sa mise en œuvre (pratique) en raison de la rétroactivité qui lui est conférée, il y a lieu de conclure que l'instauration du mécanisme proposé, dans sa version actuelle, doit être réexaminée en profondeur.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Astrid TRUYENS

Wilfried VAN VAERENBERGH