



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 70.374/3
van 1 december 2021

avis 70.374/3
du 1^{er} décembre 2021

over

sur

een wetsvoorstel 'tot wijziging
van het Wetboek van de
inkomstenbelastingen 1992 wat
betreft de buitenlandse
inkomsten onderworpen aan
het progressievoorbehoud'
(*Parl.St. Kamer* 2019-20,
nr. 55-0667/001)

une proposition de loi
'modifiant le Code des impôts
sur les revenus 1992 en ce qui
concerne les revenus étrangers
soumis à la réserve de
progressivité' (*Doc. Parl.*,
Chambre, 2019-20,
n° 55-0667/001)

Op 25 oktober 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 Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 wat betreft de buitenlandse inkomsten onderworpen aan het progressievoorbehoud’ (*Parl.St. Kamer* 2019-20, nr. 55-0667/001).

Het voorstel is door de derde kamer onderzocht op 23 november 2021. De kamer was samengesteld uit Wilfried VAN VAERENBERGH, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Annemie GOOSSENS, 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 1 december 2021.

*

Le 25 octobre 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 le Code des impôts sur les revenus 1992 en ce qui concerne les revenus étrangers soumis à la réserve de progressivité’ (*Doc. Parl., Chambre*, 2019-20, n° 55-0667/001).

La proposition a été examinée par la troisième chambre le 23 novembre 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 Annemie GOOSSENS, 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 1^{er} décembre 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 VOORSTEL

2.1. Het voor advies voorgelegde voorstel van wet strekt ertoe een nieuw derde lid in te voegen in artikel 155 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92), naar luid waarvan “[d]e inkomsten vermeld in artikel 171 [van het WIB 92] niet in aanmerking [komen] voor het bepalen van de belasting in de zin van dit artikel als zij afzonderlijk belastbaar zouden zijn indien zij niet vrijgesteld zouden zijn krachtens een internationale overeenkomst” (artikel 2 van het voorstel).

De toepassing van de progressieve belastingtarieven wordt voor Belgische inkomsten geneutraliseerd door de vlakke tarieven vermeld in artikel 171 van het WIB 92. Indien dezelfde inkomsten van buitenlandse oorsprong zijn, worden ze in aanmerking genomen voor de toepassing van de progressieve belastingtarieven, ook al zijn ze vrijgesteld van belasting overeenkomstig een internationale overeenkomst. Het voorstel heeft tot gevolg dat dezelfde inkomsten van buitenlandse oorsprong, die vrijgesteld zijn overeenkomstig een internationale overeenkomst, niet in aanmerking worden genomen voor de toepassing van de progressieve belastingtarieven.

De aan te nemen wet is van toepassing vanaf het aanslagjaar 2020 (artikel 3).

2.2. Bij vonnis van 24 september 2020 heeft de rechtbank van eerste aanleg van Namen, afdeling Namen, in dat verband de volgende prejudiciële vraag voorgelegd aan het Grondwettelijk Hof:

“Schendt artikel 155 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, eventueel in samenhang gelezen met de artikelen 2, 3 en 6 van het Verdrag betreffende de Europese Unie en met artikel 45 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, in die zin geïnterpreteerd dat, enkel wegens hun oorsprong uit een ander land dan België, de inkomsten van een belastingplichtige die krachtens internationale overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting zijn vrijgesteld, in aanmerking worden genomen voor het bepalen van de belasting van die belastingplichtige, terwijl die inkomsten tegen een afzonderlijke aanslagvoet zouden zijn belast indien zij niet waren vrijgesteld en zodoende geen enkele weerslag zouden hebben gehad op de progressieve aanslagvoet die op de andere inkomsten van die belastingplichtige wordt toegepast ?”²

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

² B.S. 29 oktober 2020.

Met het voorstel zou de wetgever het verschil in behandeling dat in die prejudiciële vraag wordt opgeworpen, ongedaan maken.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 2

3.1. Het voorliggende voorstel heeft hetzelfde doel als de artikelen 5 en 6 van het voorontwerp van wet ‘houdende diverse fiscale bepalingen’ waarover de Raad van State, afdeling Wetgeving, op 15 oktober 2021 advies 70.034/3 heeft uitgebracht, met dien verstande dat om dat doel te bereiken het voorstel artikel 155 van het WIB 92 beoogt te wijzigen en van toepassing is vanaf het aanslagjaar 2020, terwijl de artikelen 5 en 6 van het voorontwerp een wijziging bevatten van artikel 171 van het WIB 92 die van toepassing is vanaf het aanslagjaar 2022. Aangezien beide teksten dezelfde doelstelling nastreven doch op een verschillende manier, dient er tijdens de parlementaire behandeling ervan over gewaakt te worden dat met betrekking tot de betrokken aangelegenheid een regeling tot stand wordt gebracht die coherent is en de rechtszekerheid bevordert.

3.2. In de bij artikel 2 van het voorstel voorgestelde bepaling wordt zonder nadere precisering verwezen naar “[d]e inkomsten vermeld in artikel 171” van het WIB 92, waarin de afzonderlijke aanslagen in de personenbelasting worden geregeld. Uit de inleidende bepaling van dat artikel³ volgt dat deze afzonderlijke aanslagen in beginsel pas gelden wanneer deze voor de belastingplichtige voordeliger zijn dan wanneer de inkomsten progressief zouden worden belast. Het is niet duidelijk of op grond van de voorgestelde bepaling de inkomsten vermeld in artikel 171 van het WIB 92 ook zullen worden vrijgesteld van de toepassing van de progressieve belastingtarieven als *in concreto* blijkt dat een progressieve belasting voor de belastingplichtige voordeliger is dan een afzonderlijke belasting. Die vraag rijst alvast niet met betrekking tot de regeling opgenomen in de artikelen 5 en 6 van het voorontwerp van wet ‘houdende diverse fiscale bepalingen’, waarbij in artikel 171 van het WIB 92 een bepaling (8°) wordt ingevoegd die voorziet in een nultarief voor de in 1° tot 7° van dat artikel bedoelde inkomsten.

³ “In afwijking van de artikelen 130 tot 145 en 146 tot 156, zijn afzonderlijk belastbaar, behalve wanneer de aldus berekende belasting, vermeerderd met de belasting Staat op de andere inkomsten, meer bedraagt dan de overeenkomstig de voormelde artikelen bepaalde belasting op de in de artikelen 17 § 1, 1° tot 3°, en 90, eerste lid, 6° en 9°, vermelde inkomsten en op de meerwaarden op roerende waarden en titels die op grond van artikel 90, eerste lid, 1°, belastbaar zijn, vermeerderd met de belasting Staat met betrekking tot het geheel van de andere belastbare inkomsten:”.

Artikel 3

4. Volgens artikel 3 van het voorstel is artikel 2 van toepassing vanaf het aanslagjaar 2020. Wellicht houdt die inwerkingtreding verband met de datum van het wetsvoorstel (18 juni 2019) en is het niet de bedoeling om terugwerkende kracht te verlenen aan het voorstel. Uit de toelichting bij het voorstel kan die bedoeling immers geenszins worden afgeleid. Artikel 3 dient bijgevolg te worden aangepast, zodat artikel 2 toepassing vindt vanaf een in de toekomst gelegen aanslagjaar.

*

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 juridique¹ et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DE LA PROPOSITION

2.1. La proposition de loi soumise pour avis a pour objet d'insérer, dans l'article 155 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92), un alinéa 3, nouveau, aux termes duquel « [l]es revenus visés à l'article 171 [du CIR 92] ne sont pas pris en considération pour la détermination de l'impôt au sens du présent article lorsqu'ils seraient imposables distinctement s'ils n'étaient pas exonérés en vertu d'une convention internationale » (article 2 de la proposition).

L'application des taux progressifs est neutralisée pour les revenus belges par les taux forfaitaires mentionnés à l'article 171 du CIR 92. Si ces mêmes revenus sont d'origine étrangère, ils sont pris en compte pour l'application des taux progressifs, même s'ils sont exonérés d'impôt en vertu d'une convention internationale. La proposition a pour effet que les mêmes revenus d'origine étrangère, qui sont exonérés en vertu d'une convention internationale, ne sont pas pris en considération pour l'application des taux progressifs.

La loi dont l'adoption est envisagée s'applique à partir de l'exercice d'imposition 2020 (article 3).

2.2. Par jugement du 24 septembre 2020, le tribunal de première instance de Namur, division Namur, a soumis à cet égard la question préjudicielle suivante à la Cour constitutionnelle :

« L'article 155 du Code des impôts sur les revenus 1992 viole-t-il les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, éventuellement lus en combinaison avec les articles 2, 3 et 6 du Traité sur l'Union européenne et l'article 45 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, interprété en ce sens que, du seul fait de leur provenance d'un pays autre que la Belgique, les revenus d'un contribuable exonérés en vertu de conventions internationales préventives de la double imposition sont pris en compte pour la détermination de l'impôt de ce contribuable alors que ces revenus auraient fait l'objet d'une taxation à un taux distinct s'ils n'avaient pas été exonérés et n'auraient, de ce fait, eu aucun impact sur le taux progressif appliqué aux autres revenus de ce contribuable ? »².

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

² M.B. 29 octobre 2020.

La proposition permettrait au législateur d'annihiler la différence de traitement soulevée dans cette question préjudicielle.

EXAMEN DU TEXTE

Article 2

3.1. La proposition à l'examen a le même objectif que les articles 5 et 6 de l'avant-projet de loi 'portant des dispositions fiscales diverses', sur lequel le Conseil d'État, section de législation, a donné le 15 octobre 2021 l'avis 70.034/3, étant entendu que pour atteindre cet objectif, la proposition vise à modifier l'article 155 du CIR 92 et s'applique à partir de l'exercice d'imposition 2020, alors que les articles 5 et 6 de l'avant-projet modifient l'article 171 du CIR 92 qui s'applique à partir de l'exercice d'imposition 2022. Dès lors que les deux textes poursuivent le même objectif mais d'une manière différente, il faudra veiller, lors des travaux préparatoires y relatifs, à élaborer, pour la matière concernée, un régime qui soit cohérent et qui renforce la sécurité juridique.

3.2. La disposition proposée à l'article 2 de la proposition renvoie sans autres précisions aux « revenus visés à l'article 171 » du CIR 92, qui règle les impositions distinctes dans le cadre de l'impôt des personnes physiques. Il résulte de la disposition introductive de cet article ³ que ces impositions distinctes ne s'appliquent en principe que lorsque celles-ci sont plus avantageuses pour le contribuable que si les revenus étaient imposés au taux progressif. Il n'apparaît pas clairement si, sur la base de la disposition proposée, les revenus visés à l'article 171 du CIR 92 seront également exemptés de l'application des taux progressifs s'il s'avère concrètement qu'une imposition au taux progressif est plus avantageuse pour le contribuable qu'une imposition distincte. Cette question ne se pose assurément pas en ce qui concerne le régime inscrit aux articles 5 et 6 de l'avant-projet de loi 'portant des dispositions fiscales diverses', qui ont inséré dans l'article 171 du CIR 92 une disposition (8°) qui prévoit un taux zéro pour les revenus mentionnés aux 1° à 7° de cet article.

³ « Par dérogation aux articles 130 à 145 et 146 à 156, sont imposables distinctement, *sauf si l'impôt ainsi calculé, majoré de l'impôt État afférent aux autres revenus, est supérieur à l'impôt calculé conformément aux articles précités et afférent aux revenus visés aux articles 17, § 1^{er}, 1° à 3° et 90, alinéa 1^{er}, 6° et 9°, et aux plus-values sur valeurs et titres mobiliers imposables sur base de l'article 90, alinéa 1^{er}, 1°, majoré de l'impôt État afférent à l'ensemble des autres revenus imposables : ».*

Article 3

4. Selon l'article 3 de la proposition, l'article 2 s'applique à partir de l'exercice d'imposition 2020. Cette entrée en vigueur est sans doute liée à la date de la proposition de loi (18 juin 2019) et l'intention n'est pas de conférer un effet rétroactif à la proposition. En effet, cette intention ne peut nullement être déduite des développements de la proposition. L'article 3 doit dès lors être adapté, afin que l'article 2 trouve à s'appliquer à partir d'un exercice d'imposition futur.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS

Wilfried VAN VAERENBERGH