RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

advies 60.186/3
van 9 november 2016

over

een voorontwerp van wet ‘tot wijziging van de artikelen 4 en 243/1 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992’

CONSEIL D’ÉTAT
section de législation

avis 60.186/3
du 9 novembre 2016

sur

un avant-projet de loi ‘modifiant les articles 4 et 243/1 du Code des impôts sur les revenus 1992’

‡LW-CILQOEDBG-GABIGVT‡

Op 3 oktober 2016 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 'tot wijziging van de artikelen 4 en 243/1 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992'.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 18 oktober 2016. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jan SMETS en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Annemie GOOSSENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Frédéric VANNESTE, auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Jo BAERT, kamervoorzitter.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 9 november 2016.

*

Le 3 octobre 2016, 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 'modifiant les articles 4 et 243/1 du Code des impôts sur les revenus 1992'.

L'avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 18 octobre 2016. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jan SMETS et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Annemie GOOSSENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Frédéric VANNESTE, auditeur.

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

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 9 novembre 2016.

*

‡LW-CILQOEDBG-GABIGVT‡

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 beperkt tot 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 ONTWERP

2. Het om advies voorgelegde voorontwerp van wet strekt ertoe personen die overeenkomstig artikel 1, § 1, eerste lid, 2°, van de wet van 19 juli 1991 'betreffende de bevolkingsregisters, de identiteitskaarten, de vreemdelingenkaarten en de verblijfsdocumenten en tot wijziging van de wet van 8 augustus 1983 tot regeling van een Rijksregister van de natuurlijke personen' zijn ingeschreven in het wachtregister – dat zijn de vreemdelingen die een asielaanvraag hebben ingediend en die niet in een andere hoedanigheid in de bevolkingsregisters zijn ingeschreven (hierna: asielzoekers) –, niet langer aan de personenbelasting te onderwerpen, maar aan de belasting van niet-inwoners. Dat geldt evenwel niet voor de echtgenoten van belastingplichtigen die onderworpen zijn aan de personenbelasting voor zover ze zich niet in één van de in artikel 126, § 2, eerste lid, 1° tot 3°, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) vermelde gevallen bevinden. Daartoe wordt artikel 4 van het WIB 92 aangevuld (artikel 2 van het ontwerp).

Het ontwerp strekt er voorts toe de eerstvermelde personen uit te sluiten van het terugbetaalbaar belastingkrediet voor kinderen ten laste bedoeld in artikel 134, § 3, van het WIB 92 indien de gronden van belastbaarheid in de belasting van niet-inwoners hetzij om een andere reden dan overlijden, voor 31 december zijn weggevallen, hetzij na 1 januari zijn ontstaan. Daartoe wordt artikel 234/1 van het WIB 92 aangevuld (artikel 3 van het ontwerp).

VORMVEREISTEN

3. Over het ontwerp is geen regelgevingsimpactanalyse als bedoeld bij artikel 5 van de wet van 15 december 2013 'houdende diverse bepalingen inzake administratieve vereenvoudiging' verricht. Er zal derhalve alsnog een regelgevingsimpactanalyse moeten worden uitgevoerd.

Indien de aan de Raad van State voorgelegde tekst als gevolg hiervan nog wijzigingen zou ondergaan, moeten de gewijzigde of toegevoegde bepalingen, ter inachtneming van het voorschrift van artikel 3, § 1, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, aan de afdeling Wetgeving, worden voorgelegd.

[1] Aangezien het om een voorontwerp van wet gaat, wordt onder "rechtsgrond" de conformiteit met hogere rechtsnormen verstaan.

‡LW-CILQOEDBG-GABIGVT‡

ALGEMENE OPMERKINGEN

4. Op het vlak van fiscaal beleid beschikt de wetgever over een ruime beoordelingsbevoegdheid.[2]

Fiscale maatregelen maken immers een wezenlijk deel uit van het sociaal-economisch beleid. Zij zorgen niet alleen voor een substantieel deel van de inkomsten die de verwezenlijking van dat beleid mogelijk moeten maken, maar zij laten de wetgever ook toe om sturend en corrigerend op te treden en op die manier het sociale en economische beleid vorm te geven. De maatschappelijke keuzen die bij het inzamelen en het inzetten van middelen moeten worden gemaakt, behoren derhalve tot de beoordelingsbevoegdheid van de wetgever. Het Grondwettelijk Hof keurt een dergelijke beleidskeuze, alsook de motieven die daaraan ten grondslag liggen, slechts af indien zij niet redelijk verantwoord zijn.[3]

5. Het ontwerp gaat terug op het regeerakkoord waarin is bepaald dat "een regeling [wordt] uitgewerkt zodat asielzoekers zonder beroepsinkomsten, geen gelden kunnen terugkrijgen van de belastingen".[4] De reden hiervoor blijkt niet uit dat akkoord.

De gemachtigde heeft te kennen gegeven dat het de bedoeling is "om asielzoekers zonder enige verankering in België te onderwerpen aan de belasting van niet-inwoners". De memorie van toelichting vermeldt als redenen voor het ontwerp dat de regering streeft naar "een rechtvaardig en eenvoudig belastingsysteem" en dat "het passend [is] de wetgeving en de toepassing ervan te verduidelijken en de algemene invulling van het woonplaatsbegrip voor [asielaanvragers] te verankeren", "om iedere discussie en onzekerheid in hoofde van en met de betrokkenen te vermijden, om de taakbelasting voor de fiscale administratie te vermijden en in het administratief belang van de betrokken personen". Dit zijn veeleer motieven voor het niet langer onderwerpen van asielzoekers aan de personenbelasting, doch niet voor het uitsluiten van asielzoekers zonder beroepsinkomsten van het belastingkrediet voor kinderen ten laste.

Een nadere verantwoording hiervoor is de Raad van State, afdeling Wetgeving, niet bekend, zodat hij de verenigbaarheid van de ontworpen regeling met het gelijkheidsbeginsel niet terdege kan beoordelen. Het is raadzaam die verantwoording te expliciteren en op te nemen in de memorie van toelichting, zodat het Parlement met voldoende kennis van zaken een

---

[2] Zie bv.: GwH 30 oktober 2013, nr. 141/2013, B.25 (maatregelen om belastingontwijking tegen te gaan en te remediëren); GwH 22 januari 2015, nr. 8/2015, B.6 (invoeren van belastingen en toestaan van belastingverminderingen); GwH 18 juni 2015, nr. 92/2015, B.29 (keuze belastingplichtigen); GwH 24 maart 2016, nr. 49/2016, B.8.2 (grondslag en tarief).

[3] GwH 5 maart 2015, nr. 25/2015, B.6.

[4] Op de vraag welke gelden zijn bedoeld, heeft de gemachtigde geantwoord dat de ontworpen wijzigingsbepalingen in de praktijk slechts effect zullen sorteren voor het terugbetaalbaar belastingkrediet voor kinderen ten laste:
"Op federaal vlak worden de volgende belastingkredieten verleend:
het belastingkrediet voor kinderen ten laste (artikel 134, § 4, WIB 92);
het belastingkrediet voor investeringen door zelfstandigen (artikel 289bis, WIB 92);
het belastingkrediet voor lage activiteitsinkomsten (artikel 289ter, WIB 92);
het belastingkrediet werkbonus (artikel 289ter/1, WIB 92).
De belastingkredieten voor investeringen door zelfstandigen en voor lage activiteitsinkomsten en het belastingkrediet werkbonus kunnen enkel worden verleend aan belastingplichtigen die beroepsinkomsten verkrijgen of behalen. Asielzoekers zonder beroepsinkomsten zouden dus enkel expliciet moeten worden uitgesloten van de toepassing van het belastingkrediet voor kinderen ten laste."

‡LW-CILQOEDBG-GABIGVT‡

beslissing kan nemen. Uiteindelijk zal het desgevallend aan het Grondwettelijk Hof toekomen te oordelen of de maatregel redelijk verantwoord is.

6. In verband met de ontworpen verschillende behandeling van asielzoekers kan alvast het volgende worden opgemerkt.

6.1. Om het beoogde doel te bereiken wordt in artikel 4 van het WIB 92, waarin categorieën van personen zijn opgesomd die niet aan de personenbelasting onderworpen worden,[5] een nieuwe algemene uitsluiting uit de personenbelasting toegevoegd.[6] Krachtens artikel 227, 1°, van het WIB 92 zijn die uitgesloten personen dan onderworpen aan de belasting van niet-inwoners.

Het gaat om een regeling die geen mogelijkheid tot tegenbewijs biedt, omdat de stellers van het ontwerp er blijken vanuit te gaan dat asielzoekers sowieso niet aan de basisvoorwaarden voor een kwalificatie als rijksinwoner voldoen. Dat is echter niet steeds het geval. Aan de gemachtigde is in dit verband gevraagd wat de verantwoording is voor de verschillende behandeling tussen bv. enerzijds een Iraniër (A) die zijn zetel van fortuin in België heeft en in Iran woont (hij kwalificeert als rijksinwoner en is in België belastbaar op zijn wereldwijd inkomen) en anderzijds een Iraniër (B) eveneens met zetel van zijn fortuin in België, doch ingeschreven in het wachtregister als asielzoeker (hij kwalificeert als niet-inwoner en is in België enkel belastbaar op zijn in België behaalde of verkregen inkomsten). Stel vervolgens dat A naar België verhuist en hier (waar de zetel van zijn fortuin is gevestigd) asiel aanvraagt, dan zal hij in de voorgestelde regeling niet meer onderhevig zijn aan de Belgische personenbelasting.

Het antwoord van de gemachtigde luidt:

> "Asielzoekers worden op basis van artikel 4, 4°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 92) in [het] ontwerp niet onderworpen aan de personenbelasting. Er werd geen uitzondering voorzien voor asielzoekers die hun zetel van fortuin in België hebben.
>
> De praktische relevantie van de geschetste situatie is wellicht onbestaande. Bovendien geldt deze 'theoretische' situatie ook voor de andere personen die op basis van het bestaande artikel 4, WIB 92 niet aan de personenbelasting worden onderworpen. Stel: een Nederlander (A) heeft zijn zetel van fortuin in België en woont in Nederland. Hij kwalificeert als rijksinwoner en is in België belastbaar op zijn wereldwijd inkomen. Nederlander (B) heeft eveneens zijn zetel van fortuin in België en is diplomaat in België. Hij kwalificeert als niet-inwoner en is in België enkel belastbaar op zijn in België

[5] Artikel 4 van het WIB 92 zoals het thans luidt bevat drie categorieën van belastingplichtigen die voldoen aan de principiële voorwaarden om als rijksinwoner te worden beschouwd voor de toepassing van de personenbelasting (artikel 2, § 1, 1°, eerste lid, a), van het WIB 92: woonplaats in België hebben of bij ontstentenis ervan de zetel van fortuin er gevestigd hebben). De reden voor de uitsluiting van die drie categorieën is het algemeen erkend volkenrechtelijke principe van de extraterritorialiteit die diplomatieke vertegenwoordigers van vreemde staten alsook zekere daarmee gelijkgestelde personen genieten. Op grond van dit principe genieten deze personen belastingvrijdom in de staat op wiens grondgebied zij hun functies vervullen (zie hierover J. VAN HOUTTE, *Beginselen van het Belgisch Belastingrecht*, Story Scientia, Gent, 1979, p. 162 e.v., nr. 176).

[6] Op de vraag waarom het beoogde effect niet op een meer directe wijze wordt gerealiseerd door in artikel 134, § 3, derde lid, van het WIB 92 de lijst met personen die het belastingkrediet voor kinderen ten laste niet genieten aan te vullen, antwoordde de gemachtigde het volgende:
"De regering heeft er echter niet voor geopteerd om artikel 134, § [3], derde lid, WIB 92 te weerhouden omdat ze vreest dat een dergelijke bepaling het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel zou kunnen schenden."

‡LW-CILQOEDBG-GABIGVT‡

behaalde of verkregen inkomsten. Wanneer A naar België verhuist en daar als diplomaat wordt tewerkgesteld, dan zal hij ook niet meer onderhevig zijn aan de Belgische personenbelasting, hoewel zijn banden met België in die hypothese nauwer zijn dan in de situatie voor zijn verhuis naar België."

Gelet op het volkenrechtelijke principe van de extraterritorialiteit is de situatie van een diplomaat echter niet te vergelijken met de situatie van een asielzoeker die in het wachtregister is ingeschreven. In de gevallen opgesomd in het huidige artikel 4 van het WIB 92 bestaat er geen twijfel over dat die natuurlijke personen voldoen aan de voorwaarden van rijksinwonerschap vermeld in artikel 2, § 1, 1°, eerste lid, a), van het WIB 92. Om asielzoekers niet langer aan de personenbelasting te onderwerpen wordt evenwel ingeroepen dat voor hen het criterium "woonplaats" te onzeker is zolang geen uitspraak is gedaan over hun asielaanvraag. In de memorie van toelichting wordt gesteld dat "[h]et feitelijk vermoeden van rijksinwonerschap dat volgt uit de inschrijving in het wachtregister, (…) bijgevolg niet voldoende [is] om te besluiten dat alle personen die ingeschreven zijn in het wachtregister voldoen aan één van de basisvoorwaarden inzake rijksinwonerschap, i.c. duurzaam verblijf".

Deze argumentatie kan verantwoorden waarom asielzoekers uit de personenbelasting worden gesloten (ze voldoen niet aan het hoofdcriterium om als rijksinwoners te worden beschouwd, nl. hun woonplaats in België hebben gevestigd: artikel 2, § 1, 1°, eerste lid, a), eerste streepje, van het WIB 92), maar niet om hen *onweerlegbaar* uit te sluiten op basis van het subsidiair criterium (nl. de zetel van hun fortuin in België hebben gevestigd: artikel 2, § 1, 1°, eerste lid, a), tweede streepje, van het WIB 92). Indien de zetel van hun fortuin reeds in België was gevestigd en ze naderhand hier ook asiel aanvragen (zie het hiervoor gegeven voorbeeld van persoon A), kan bezwaarlijk worden volgehouden dat het gaat om asielzoekers "zonder enige verankering in België". Op dit punt lijkt de verantwoording niet te volstaan.

6.2. Asielzoekers ingeschreven in het wachtregister zullen aan de belasting van niet-inwoners worden onderworpen krachtens artikel 227, 1°, van het WIB 92. Zij zullen overeenkomstig artikel 243/1 van het WIB 92 het belastingkrediet voor kinderen ten laste kunnen genieten op voorwaarde dat zij in België belastbare *beroepsinkomsten*[7] hebben behaald of verkregen die ten minste 75% bedragen van het geheel van hun in het belastbaar tijdperk behaalde of verkregen binnenlandse en buitenlandse beroepsinkomsten.

7. Of de ontworpen regeling doorgang kan vinden, hangt dus af van de vraag of er voor de ongelijke behandeling een voldoende verantwoording kan worden gegeven.

[7] Artikel 243/1 van het WIB 92 onderwerpt de berekening van de belasting van niet-inwoners overeenkomstig de regels die gelden voor de personenbelasting (o.m. artikel 134, § 3, van het WIB 92 inzake het belastingkrediet voor kinderen ten laste) aan beperkende voorwaarden. Eén van die beperkende voorwaarden is dat alleen rekening wordt gehouden met beroepsinkomsten. In de personenbelasting zelf geldt die beperking niet.

‡LW-CILQOEDBG-GABIGVT‡

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 2

8. In het ontworpen artikel 4, 4°, van het WIB 92 wordt verwezen naar "artikel 1, § 1, 2°, eerste lid, van de wet van 19 juli 1991". Er dient echter gerefereerd te worden aan "artikel 1, § 1, eerste lid, 2°" van de wet.

Artikel 4

9. Het is weinig zinvol te bepalen dat de aan te nemen wet in werking treedt op de datum van de bekendmaking ervan in het Belgisch Staatsblad, als hij toepassing krijgt "met ingang van het aanslagjaar dat is verbonden aan het belastbare tijdperk dat aanvangt op 1 januari 2017". De woorden "treedt in werking op de datum van bekendmaking ervan in het Belgisch Staatblad en" kunnen beter weggelaten worden.

*

‡LW-CILQOEDBG-GABIGVT‡

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 s'est limitée à l'examen de la compétence de l'auteur de l'acte, du fondement juridique [1] et de l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DU PROJET

2. L'avant-projet de loi soumis pour avis a pour objet de ne plus assujettir les personnes qui, conformément à l'article 1er, § 1er, alinéa 1er, 2°, de la loi du 19 juillet 1991 'relative aux registres de la population, aux cartes d'identité, aux cartes d'étranger et aux documents de séjour et modifiant la loi du 8 août 1983 organisant un Registre national des personnes physiques', sont inscrites dans le registre d'attente – à savoir les étrangers qui ont introduit une demande d'asile et qui ne sont pas inscrits à un autre titre dans les registres de la population (ci-après : les demandeurs d'asile) – à l'impôt des personnes physiques, mais à l'impôt des non-résidents. Cette mesure ne s'applique cependant pas aux conjoints de contribuables assujettis à l'impôt des personnes physiques pour autant qu'ils ne se trouvent pas dans un des cas visés à l'article 126, § 2, alinéa 1er, 1° à 3°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92). L'article 4 du CIR 92 est complété (article 2 du projet) à cet effet.

Le projet vise par ailleurs à exclure les personnes citées en premier du crédit d'impôt remboursable pour enfants à charge, visé à l'article 134, § 3, du CIR 92, lorsque les conditions d'assujettissement à l'impôt des non-résidents cessent d'être réunies avant le 31 décembre pour une cause autre que le décès ou lorsqu'elles ne sont réunies qu'après le 1er janvier. L'article 234/1 du CIR 92 est complété (article 3 du projet) à cet effet.

FORMALITÉS

3. Le projet n'a pas fait l'objet d'une analyse d'impact de la réglementation au sens de l'article 5 de la loi du 15 décembre 2013 'portant des dispositions diverses concernant la simplification administrative'. Il s'impose par conséquent d'encore procéder à cette analyse.

Si à la suite de cette analyse, le texte soumis au Conseil d'État devait encore être modifié, les dispositions modifiées ou ajoutées devraient être soumises à la section de législation, conformément à la prescription de l'article 3, § 1er, alinéa 1er, des lois sur le Conseil d'État.

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

‡LW-CILQOEDBG-GABIGVT‡

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

4. Le législateur dispose d'un large pouvoir d'appréciation [2] en matière de politique fiscale.

En effet, les mesures fiscales constituent un élément essentiel de la politique socio-économique. Elles assurent non seulement une part substantielle des recettes qui doivent permettre la réalisation de cette politique, mais elles permettent également au législateur d'orienter certains comportements et d'adopter des mesures correctrices afin de donner corps à la politique sociale et économique. Les choix sociaux qui doivent être réalisés lors de la collecte et de l'affectation des ressources relèvent par conséquent du pouvoir d'appréciation du législateur. La Cour constitutionnelle ne sanctionne un tel choix politique et les motifs qui le fondent que s'ils sont dépourvus de justification raisonnable [3].

5. Le projet se fonde sur l'accord de gouvernement, qui prévoit qu'il « mettra en place une règlementation empêchant les demandeurs d'asile sans revenus professionnels de bénéficier de remboursements d'impôts » [4]. L'accord ne fait pas apparaître les motifs de cette réglementation.

Le délégué a fait savoir que l'intention est « om asielzoekers zonder enige verankering in België te onderwerpen aan de belasting van niet-inwoners ». L'exposé des motifs justifie le projet par le fait que le gouvernement tend à instaurer « un système fiscal équitable et simple » et qu'« il convient de clarifier la législation et son application, et d'ancrer la signification générale de domicile pour [les demandeurs d'asile] », « afin d'éviter toute discussion et insécurité dans le chef de, et à l'égard des intéressés, pour éviter la charge administrative pour l'administration fiscale et dans l'intérêt administratif des personnes concernées ». Il s'agit davantage de motifs justifiant de ne plus assujettir les demandeurs d'asile à l'impôt des personnes physiques que justifiant l'exclusion des demandeurs d'asile sans revenus professionnels du crédit d'impôt pour enfants à charge.

Le Conseil d'État, section de législation, n'a pas connaissance d'une autre justification, si bien qu'il ne peut apprécier comme il se doit la compatibilité du régime en projet

---

[2] Voir par ex. : C.C., 30 octobre 2013, n° 141/2013, B.25 (mesures qui tendent à lutter contre l'évasion fiscale et à y remédier) ; C.C., 22 janvier 2015, n° 8/2015, B.6 (instaurer des impôts et accorder des réductions d'impôt) ; C.C., 18 juin 2015, n° 92/2015, B.29 (choix des redevables) ; C.C., 24 mars 2016, n° 49/2016, B.8.2 (base et taux).

[3] C.C., 5 mars 2015, n° 25/2015, B.6.

[4] À la question de savoir quels remboursements sont visés, le délégué a répondu que, dans la pratique, les dispositions modificatives en projet ne sortiront des effets que pour le crédit d'impôt remboursable pour enfants à charge :
« Op federaal vlak worden de volgende belastingkredieten verleend:
het belastingkrediet voor kinderen ten laste (artikel 134, § 4, WIB 92);
het belastingkrediet voor investeringen door zelfstandigen (artikel 289bis, WIB 92);
het belastingkrediet voor lage activiteitsinkomsten (artikel 289ter, WIB 92);
het belastingkrediet werkbonus (artikel 289ter/1, WIB 92).
De belastingkredieten voor investeringen door zelfstandigen en voor lage activiteitsinkomsten en het belastingkrediet werkbonus kunnen enkel worden verleend aan belastingplichtigen die beroepsinkomsten verkrijgen of behalen. Asielzoekers zonder beroepsinkomsten zouden dus enkel expliciet moeten worden uitgesloten van de toepassing van het belastingkrediet voor kinderen ten laste ».

‡LW-CILQOEDBG-GABIGVT‡

avec le principe d'égalité. Il est conseillé de préciser cette justification et de l'inscrire dans l'exposé des motifs, de sorte que le Parlement puisse décider en toute connaissance de cause. En définitive, il reviendra à la Cour constitutionnelle d'apprécier, le cas échéant, si la mesure est raisonnablement justifiée.

6. Concernant la différence de traitement, en projet, à l'égard des demandeurs d'asile, on peut déjà formuler les observations suivantes.

6.1. Pour atteindre l'objectif visé, une nouvelle exclusion générale de l'impôt des personnes physiques est ajoutée dans l'article 4 du CIR 92, qui énumère des catégories de personnes non assujetties à cet impôt [5-6]. En vertu de l'article 227, 1°, du CIR 92, ces personnes exclues sont alors assujetties à l'impôt des non-résidents.

Il s'agit d'un régime qui ne permet pas d'apporter la preuve du contraire, car les auteurs du projet considèrent manifestement que les demandeurs d'asile ne remplissent de toute façon pas les conditions de base pour obtenir la qualification d'habitant du Royaume. Tel n'est toutefois pas toujours le cas. À cet égard, le délégué a été invité à justifier la différence de traitement entre, par exemple, d'une part, un Iranien (A) qui a établi le siège de sa fortune en Belgique et qui vit en Iran (il a la qualification d'habitant du Royaume et est imposable en Belgique pour ses revenus dans le monde entier) et, d'autre part, un Iranien (B) dont le siège de la fortune se situe également en Belgique, mais qui est inscrit dans le registre d'attente en tant que demandeur d'asile (il est qualifié de non-résident et est uniquement imposable en Belgique pour ses revenus produits ou recueillis en Belgique). Supposons ensuite que A déménage en Belgique (où le siège de sa fortune est établi) et y demande l'asile ; dans le régime proposé, il ne sera alors plus assujetti à l'impôt belge des personnes physiques.

La réponse du délégué s'énonce comme suit :

> « Asielzoekers worden op basis van artikel 4, 4°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 92) in [het] ontwerp niet onderworpen aan de personenbelasting. Er werd geen uitzondering voorzien voor asielzoekers die hun zetel van fortuin in België hebben.
>
> De praktische relevantie van de geschetste situatie is wellicht onbestaande. Bovendien geldt deze 'theoretische' situatie ook voor de andere personen die op basis van het bestaande artikel 4, WIB 92 niet aan de personenbelasting worden onderworpen. Stel: een Nederlander (A) heeft zijn zetel van fortuin in België en woont in Nederland. Hij

[5] L'article 4 du CIR 92, dans sa version actuelle, contient trois catégories de contribuables qui satisfont aux conditions de principe pour être considérés comme habitants du Royaume pour l'application de l'impôt des personnes physiques (article 2, § 1er, 1°, alinéa 1er, a), du CIR 92 : avoir établi son domicile en Belgique ou, à défaut, y avoir établi le siège de sa fortune). L'exclusion de ces trois catégories se fonde sur le principe de droit international public généralement reconnu de l'extraterritorialité dont bénéficient les représentants diplomatiques d'États étrangers ainsi que certaines personnes assimilées à ceux-ci. Sur la base de ce principe, ces personnes sont exonérées d'impôts dans l'état sur le territoire duquel elles exercent leurs fonctions (voir à ce sujet J. VAN HOUTTE, *Beginselen van het Belgisch Belastingrecht*, Story Scientia, Gand, 1979, pp. 162 e.s., n° 176).

[6] À la question de savoir pourquoi l'effet visé n'est pas atteint de manière plus directe en complétant, à l'article 134, § 3, alinéa 3, du CIR 92, la liste des personnes ne bénéficiant pas du crédit d'impôt pour enfants à charge, le délégué a répondu ce qui suit :
« De regering heeft er echter niet voor geopteerd om artikel 134, § [3], derde lid, WIB 92 te weerhouden omdat ze vreest dat een dergelijke bepaling het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel zou kunnen schenden ».

‡LW-CILQOEDBG-GABIGVT‡

kwalificeert als rijksinwoner en is in België belastbaar op zijn wereldwijd inkomen. Nederlander (B) heeft eveneens zijn zetel van fortuin in België en is diplomaat in België. Hij kwalificeert als niet-inwoner en is in België enkel belastbaar op zijn in België behaalde of verkregen inkomsten. Wanneer A naar België verhuist en daar als diplomaat wordt tewerkgesteld, dan zal hij ook niet meer onderhevig zijn aan de Belgische personenbelasting, hoewel zijn banden met België in die hypothese nauwer zijn dan in de situatie voor zijn verhuis naar België ».

Compte tenu du principe de droit international public de l'extraterritorialité, la situation d'un diplomate n'est cependant pas comparable à celle d'un demandeur d'asile inscrit dans le registre d'attente. Dans les cas énumérés dans l'actuel article 4 du CIR 92, il ne fait aucun doute que ces personnes physiques remplissent les conditions pour être qualifiées d'habitants du Royaume, qui sont mentionnées à l'article 2, § 1er, 1°, alinéa 1er, a), du CIR 92. Or, pour ne plus assujettir les demandeurs d'asile à l'impôt des personnes physiques, il est invoqué qu'en ce qui les concerne, le critère du « domicile » est trop incertain tant que l'on n'aura pas statué sur leur demande d'asile. L'exposé des motifs indique que « [l]a présomption du statut d'habitant du Royaume liée à l'inscription au registre d'attente, ne suffit pas à conclure que toutes les personnes inscrites au registre d'attente satisfont à une des conditions de base du statut d'habitant du Royaume, à savoir le séjour durable ».

Ces arguments peuvent justifier l'exclusion de demandeurs d'asile de l'impôt des personnes physiques (ils ne satisfont pas au critère principal pour être considérés comme habitants du Royaume, qui est d'avoir établi leur domicile en Belgique : article 2, § 1er, 1°, alinéa 1er, a), premier tiret, du CIR 92), mais pas leur exclusion *irréfragable* sur la base du critère subsidiaire (c'est-à-dire avoir établi le siège de leur fortune en Belgique : article 2, § 1er, 1°, alinéa 1er, a), deuxième tiret, du CIR 92). Si le siège de leur fortune était déjà établi en Belgique et s'ils y demandent également l'asile ultérieurement (voir l'exemple de la personne A donné ci-dessus), on peut difficilement soutenir qu'il s'agit de demandeurs d'asile « sans aucun ancrage en Belgique ». Sur ce point, la justification ne paraît pas suffisante.

6.2. Les demandeurs d'asile inscrits dans le registre d'attente seront assujettis à l'impôt des non-résidents en vertu de l'article 227, 1°, du CIR 92. Conformément à l'article 243/1 du CIR 92, ils pourront bénéficier du crédit d'impôt pour enfants à charge à condition d'avoir obtenu ou recueilli des *revenus professionnels* [7] imposables en Belgique qui s'élèvent au moins à 75% du total de leurs revenus professionnels obtenus ou recueillis pendant la période imposable de sources belge et étrangère.

7. La concrétisation du régime en projet dépend dès lors de la question de savoir si l'inégalité de traitement peut être suffisamment justifiée.

[7] L'article 243/1 du CIR 92 subordonne le calcul de l'impôt des non-résidents conformément aux règles applicables à l'impôt des personnes physiques (dont l'article 134, § 3, du CIR 92 relatif au crédit d'impôt pour enfants à charge) à des conditions restrictives. Une de ces conditions restrictives consiste à uniquement tenir compte des revenus professionnels. Cette restriction ne s'applique pas à l'impôt des personnes physiques proprement dit.

‡LW-CILQOEDBG-GABIGVT‡

EXAMEN DU TEXTE

Article 2

8. L'article 4, 4°, en projet, du CIR 92 vise « l'article 1er, § 1er, 2°, alinéa 1er, de la loi du 19 juillet 1991 ». Or, il s'impose de faire référence à « l'article 1er, § 1er, alinéa 1er, 2° » de la loi.

Article 4

9. Il n'est pas judicieux de prévoir que la loi à adopter entre en vigueur à la date de sa publication au Moniteur belge si elle est applicable « à partir de l'exercice d'imposition lié à la période imposable qui commence le 1er janvier 2017 ». Mieux vaudrait omettre les mots « entre en vigueur à la date de sa publication au Moniteur belge et ».

DE GRIFFIER - LE GREFFIER DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS Jo BAERT

‡LW-CILQOEDBG-GABIGVT‡