

CHAMBRE DES REPRÉSENTANTS
DE BELGIQUE

3 juin 2005

PROPOSITION DE LOI

**modifiant le Code des impôts sur les revenus
1992 en vue d'étendre aux indépendants,
agriculteurs, titulaires de professions
libérales et dirigeants d'entreprise
le bénéfice d'une taxation distincte
des arriérés d'indemnités compensatoires
d'une perte temporaire de revenus
dont ils bénéficient**

AVIS DE LA COUR DES COMPTES

Documents précédents :

Doc 51 **0421/ (2003/2004)** :

- 001 : Proposition de loi de MM. Bacquelaïne, de Donnea et Jeholet et
Mme Marghem.
- 002 : Farde.
- 003 : Amendements.

BELGISCHE KAMER VAN
VOLKSVERTEGENWOORDIGERS

3 juni 2005

WETSVOORSTEL

**tot wijziging van het Wetboek van de
inkomstenbelastingen 1992 om de toepassing
van de afzonderlijke aanslag van
achterstallen voor vergoedingen
ter compensatie van een tijdelijke
inkomstenderving uit te breiden tot
de zelfstandigen, de landbouwers,
de beoefenaren van vrije beroepen en de
bedrijfsleiders**

ADVIES VAN HET REKENHOF

Voorgaande documenten :

Doc 51 **0421/ (2003/2004)** :

- 001 : Wetsvoorstel van de heren Bacquelaïne, de Donnea en Jeholet en
mevrouw Marghem.
- 002 : Kaft.
- 003 : Amendementen.

<i>cdH</i>	: Centre démocrate Humaniste
<i>CD&V</i>	: Christen-Democratisch en Vlaams
<i>ECOLO</i>	: Ecologistes Confédérés pour l'organisation de luttes originales
<i>FN</i>	: Front National
<i>MR</i>	: Mouvement Réformateur
<i>N-VA</i>	: Nieuw - Vlaamse Alliantie
<i>PS</i>	: Parti socialiste
<i>sp.a - spirit</i>	: Socialistische Partij Anders - Sociaal progressief internationaal, regionalistisch integraal democratisch toekomstgericht.
<i>Vlaams Belang</i>	: Vlaams Belang
<i>VLD</i>	: Vlaamse Liberalen en Democraten

Abréviations dans la numérotation des publications :

DOC 51 0000/000 : Document parlementaire de la 51e législature, suivi du n° de base et du n° consécutif

QRVA : Questions et Réponses écrites

CRIV : Version Provisoire du Compte Rendu intégral (couverture verte)

CRABV : Compte Rendu Analytique (couverture bleue)

CRIV : Compte Rendu Intégral, avec, à gauche, le compte rendu intégral et, à droite, le compte rendu analytique traduit des interventions (avec les annexes) (PLEN: couverture blanche; COM: couverture saumon)

PLEN : Séance plénière

COM : Réunion de commission

MOT : Motions déposées en conclusion d'interpellations (papier beige)

Afkortingen bij de nummering van de publicaties :

DOC 51 0000/000 : Parlementair document van de 51e zittingsperiode + basisnummer en volgnummer

QRVA : Schriftelijke Vragen en Antwoorden

CRIV : Voorlopige versie van het Integraal Verslag (groene kaft)

CRABV : Beknopt Verslag (blauwe kaft)

CRIV : Integraal Verslag, met links het definitieve integraal verslag en rechts het vertaald beknopt verslag van de toespraken (met de bijlagen) (PLEN: witte kaft; COM: zalmkleurige kaft)

PLEN : Plenum

COM : Commissievergadering

MOT : Moties tot besluit van interpellaties (beigekleurig papier)

Publications officielles éditées par la Chambre des représentants

Commandes :
Place de la Nation 2
1008 Bruxelles
Tél. : 02/ 549 81 60
Fax : 02/549 82 74
www.laChambre.be

Officiële publicaties, uitgegeven door de Kamer van volksvertegenwoordigers

Bestellingen :
Natieplein 2
1008 Brussel
Tel. : 02/ 549 81 60
Fax : 02/549 82 74
www.deKamer.be
e-mail : publicaties@deKamer.be

AVIS ADOPTÉ EN ASSEMBLÉE GÉNÉRALE DU 1^{ER} JUIN 2005.

1. La demande d'avis

Le 11 mars 2005, la Cour des comptes a reçu une demande d'avis de M. le Président de la Chambre, H. De Croo, dans le cadre de l'article 79, alinéa 1^{er}, du règlement de la Chambre.

D'après cette lettre, la commission des Finances et du Budget de la Chambre des représentants souhaite que la Cour élabore une note contenant une estimation des dépenses nouvelles ou de la diminution de recettes qu'engendreraient 7 propositions de loi de nature fiscale.

Le commentaire ci-dessous concerne la proposition de loi modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en vue d'étendre aux indépendants, agriculteurs, titulaires de professions libérales et dirigeants d'entreprise le bénéfice d'une taxation distincte des arriérés d'indemnités compensatoires d'une perte temporaire de revenus dont ils bénéficient.

Cette proposition de loi a été déposée à la Chambre des représentants le 10 novembre 2003 (Doc 51 0421/001).

2. La proposition de loi

La proposition de loi vise à supprimer une *discrimination* à l'égard des indépendants, agriculteurs, titulaires de professions libérales et dirigeants d'entreprise, lesquels ne bénéficient pas, contrairement aux travailleurs salariés, de la possibilité d'une taxation séparée des arriérés d'indemnités compensatoires d'une perte temporaire de revenus.

A cet effet, elle adapte l'article 171, 5°, b, du Code des impôts sur les revenus 1992.

3. Commentaires et analyse

Comme il ressort des développements, la proposition de loi vise à abroger une *discrimination flagrante* dont les indépendants sont essentiellement victimes lorsqu'ils perçoivent des arriérés.

En vertu de l'article 171, 5°, b, du CIR 1992, les rémunérations des travailleurs salariés dont le paiement ou l'attribution n'a eu lieu, par le fait d'une autorité publique ou de l'existence d'un litige, qu'après l'expiration de la période imposable à laquelle elles se rapportent effectivement, ne sont pas imposées globalement avec les autres revenus perçus au cours de l'année. Ces arriérés bénéficient d'un régime de taxation distincte et sont imposés au taux moyen afférent à l'ensemble des revenus imposables de la dernière année antérieure pendant laquelle le contribuable a eu une activité professionnelle normale.¹

¹ Sauf lorsque le régime de la prise en compte de la totalité des revenus dans leur ensemble est plus avantageux pour le contribuable.

ADVIES VASTGESTELD IN DE ALGEMENE VERGADERING VAN 1 JUNI 2005.

1. De vraag om advies

Op 11 maart 2005 heeft het Rekenhof een vraag om advies ontvangen van de heer Kamervoorzitter H. De Croo in het kader van art. 79, eerste lid, van het Kamerreglement.

Luidens deze brief wenst de Commissie voor de Financiën en de Begroting van de Kamer van Volksvertegenwoordigers een nota te ontvangen met een raming van de nieuwe uitgaven of minderontvangsten i.v.m. 7 wetsvoorstellen van fiscale aard.

Hierna wordt het wetsvoorstel besproken tot wijziging van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 om de toepassing van de afzonderlijke aanslag van achterstallen voor vergoedingen ter compensatie van een tijdelijke inkomstenderving uit te breiden tot de zelfstandigen, de landbouwers, de beoefenaren van vrije beroepen en de bedrijfsleiders.

Dit wetsvoorstel werd op 10 november 2003 in de Kamer van Volksvertegenwoordigers ingediend (Doc 51 0421/001).

2. Het wetsvoorstel

Het wetsvoorstel wil een *discriminatie* afschaffen ten aanzien van de zelfstandigen, de landbouwers, de beoefenaren van vrije beroepen en de bedrijfsleiders, voor wie in tegenstelling tot de werknemers de mogelijkheid tot een afzonderlijke aanslag van de achterstallen voor vergoedingen ter compensatie van een tijdelijke inkomstenderving niet geldt.

Hiertoe wordt artikel 171, 5°, b, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 aangepast.

3. Bespreking en analyse

Zoals blijkt uit de toelichting beoogt het wetsvoorstel een *flagrante discriminatie* af te schaffen die vooral de zelfstandigen bij de inning van achterstallen treft.

Krachtens artikel 171, 5°, b, van het WIB 1992 worden de bezoldigingen van de werknemers waarvan de uitbetaling of de toekenning door toedoen van de overheid of wegens het bestaan van een geschil pas heeft plaatsgehad na het verstrijken van het belastbare tijdperk waarop zij in werkelijkheid betrekking hebben, niet samen met de andere inkomsten van dat jaar belast. Voor die achterstallen geldt namelijk een afzonderlijke aanslagregeling, waarbij zij belast worden tegen de gemiddelde aanslagvoet met betrekking tot het geheel van de belastbare inkomsten van het laatste vorige jaar waarin de belastingplichtige een normale beroepswerkzaamheid heeft

Ce régime ne concerne que les rémunérations, pensions, rentes ou allocations visées aux articles 31 (travailleurs salariés) et 34 (pensions) du CIR 1992 et n'est, donc, pas applicable aux bénéficiaires (article 24 du CIR 1992) ni aux profits (article 27 du CIR 1992) des indépendants, agriculteurs, professions libérales et dirigeants d'entreprise.

La proposition de loi veut supprimer cette discrimination *qui ne repose sur aucun critère particulier et prête à confusion dans la mesure où les tiers débiteurs (essentiellement les sociétés mutualistes et les compagnies d'assurances) doivent établir une fiche fiscale différente en fonction de la nature de la profession du bénéficiaire.*

Le régime d'imposition distincte en question a été introduit afin d'éviter les conséquences trop lourdes qu'entraînerait la progressivité normale de l'impôt des personnes physiques pour les contribuables qui, au cours d'une année déterminée, ont perçu des revenus à caractère plutôt exceptionnel; il est applicable même si les arriérés en matière de rémunération des travailleurs salariés et de pensions portent sur plusieurs années.

Comme mentionné précédemment, le régime d'imposition prévu à l'article 171, 5°, b, ne s'applique, toutefois, que dans les cas suivants:

- Les rémunérations des travailleurs salariés telles que visées à l'article 31 du CIR 1992, c'est-à-dire tant les rémunérations ordinaires que les avantages de toute nature, les indemnités obtenues en réparation d'une perte temporaire de rémunérations (allocations de chômage, prépensions, indemnités de maladie ou d'invalidité et autres revenus de remplacement);
- Les pensions, les rentes et les allocations en tenant lieu telles que visées à l'article 34 du CIR 1992.

La proposition de loi vise, donc, à étendre le champ d'application de ce régime d'imposition spécifique aux indépendants, aux professions libérales et aux dirigeants d'entreprise.

4. Estimation budgétaire

Pour pouvoir effectuer une estimation budgétaire des dépenses nouvelles ou de la diminution de recettes qu'engendrerait la proposition de loi, contact a été pris avec les administrations de l'AFER et de l'AAF, au sein du SPF Finances.

Il est apparu que les données automatisées dont disposent les administrations fiscales ne permettent pas d'effectuer une simulation de l'impact budgétaire de la mesure proposée.

En outre, il y a lieu de faire observer que l'administration fiscale ne dispose, en ce qui concerne les indépendants, professions libérales et les dirigeants d'entreprise d'aucune donnée chiffrée au sujet des arriérés visés dans la proposition de loi, aucun code distinct n'ayant été prévu à cet effet dans la

exercice, behoudens wanneer het stelsel van de volledige samentelling van de inkomsten voor de belastingplichtige voordeliger is.

Deze regeling geldt alleen voor de bezoldigingen, pensioenen, renten of toelagen als bedoeld in de artikelen 31 (werknemers) en 34 (pensioenen) van het WIB 1992 en is dus niet van toepassing op de winsten (artikel 24 WIB 1992) of baten (artikel 27 WIB 1992) van zelfstandigen, landbouwers, beoefenaars van vrije beroepen en bedrijfsleiders.

Het wetsvoorstel wil deze discriminatie nu afschaffen, *omdat zij op geen enkel bijzonder criterium is gebaseerd en aanleiding geeft tot verwarring in die zin dat derden-betalers (in hoofdzaak de ziekenfondsen en de verzekeringsinstellingen) een verschillende belastingfiche moeten opstellen naar gelang van het beroep van de rechthebbende.*

Het bedoelde stelsel van afzonderlijke belasting werd ingevoerd om de al te strenge gevolgen te vermijden die de normale progressiviteit van de personenbelasting zou meebrengen voor de belastingplichtigen die in een bepaald jaar sommige inkomsten met een eerder uitzonderlijk karakter verkrijgen en is van toepassing zelfs als de achterstallige bezoldigingen van werknemers of pensioenen op meerdere jaren betrekking hebben.

Zoals reeds vermeld, is het in artikel 171, 5°, b, bepaalde aanslagstelsel evenwel alleen van toepassing op:

- De bezoldigingen van werknemers als vermeld in artikel 31 WIB 1992, d.w.z. zowel de gewone bezoldigingen, de voordelen van alle aard en de vergoedingen tot herstel van een tijdelijke derving van bezoldigingen (werkloosheidsuitkeringen, bruggpensioenen, ziekte- of invaliditeitsuitkeringen en andere vervangingsinkomsten);
- De pensioenen, renten en als zodanig geldende toelagen als vermeld in artikel 34 WIB 1992.

Het wetsvoorstel beoogt dus het toepassingsveld van dit bijzonder aanslagstelsel uit te breiden naar de zelfstandigen, vrije beroepen en bedrijfsleiders toe.

4. Budgettaire raming

Om een budgettaire raming te kunnen uitvoeren van de nieuwe uitgaven of van de minderontvangsten van het wetsvoorstel werd contact genomen met de administraties van de A.O.I.F. en van de A.F.Z. binnen de FOD Financiën.

Daarbij is gebleken dat de geautomatiseerde gegevens waarover de fiscale administratie beschikt, niet toelaten om een simulatie van de budgettaire impact van de voorgestelde maatregel te maken.

Bovendien dient opgemerkt dat de fiscale administratie, wat de zelfstandigen, vrije beroepen en bedrijfsleiders betreft, over geen cijfergegevens beschikt omtrent de in het wetsvoorstel bedoelde achterstallen, en dit om de eenvoudige reden dat hiervoor in het aangifteformulier geen aparte codes zijn voor-

déclaration (cf. cadre XIV.- Bénéfices des entreprises industrielles, commerciales ou agricoles, cadre XIII.- Rémunérations des dirigeants d'entreprise, cadre XV.- Profits²).

Par contre, en ce qui concerne les rémunérations et les pensions, des codes spécifiques ont été prévus dans la déclaration fiscale pour les arriérés.

De même, il n'existe pas d'autres sources d'informations (institutions de sécurité sociale) permettant simplement de se faire une idée desdits arriérés versés annuellement aux indépendants, professions libérales et aux dirigeants d'entreprise.

Quoi qu'il en soit, en l'absence de toute donnée chiffrée concernant l'ampleur desdits arriérés versés annuellement aux indépendants, une estimation, même approximative, de l'impact budgétaire de la proposition de loi, n'est pas faisable.

5. Commentaire

En substance, la proposition de loi vise à étendre le régime d'imposition spécifique applicable aux arriérés en matière de rémunérations et pensions aux arriérés de bénéfices et profits des indépendants, des agriculteurs, des titulaires de professions libérales et des dirigeants d'entreprise.

A cet égard, deux observations sur le plan du contenu peuvent être formulées.

Premièrement, il convient de souligner que la proposition de loi néglige une distinction fondamentale au niveau du traitement fiscal des bénéfices, d'une part, et des profits, d'autre part. En effet, il y a lieu de souligner que les profits (honoraires) ne sont imposables qu'au moment de leur perception (COMIR n° 27/3), alors que les bénéfices sont imposables dès que la créance a acquis un caractère liquide et certain, peu importe la date d'encaissement (COMIR n° 24/6). En plaçant en quelque sorte ces deux catégories de revenus professionnels sur un pied d'égalité, il est à craindre que l'applicabilité pratique de la modification de loi proposée puisse poser des problèmes, d'autant plus que l'article 171, 6°, du CIR 1992 prévoit déjà un régime d'imposition distinct pour certains honoraires qui ont été réglés en une seule fois et se rapportent à une période d'une durée supérieure à 12 mois.

Deuxièmement, en ce qui concerne le traitement qualifié de discriminatoire au détriment des indépendants, il peut aussi être renvoyé à un récent arrêt de la Cour d'arbitrage³, dans le cadre duquel deux questions préjudicielles ont été posées en ce qui concerne l'article 171, 6°, du CIR 1992. Il peut notamment en être déduit que *le principe d'égalité et de non-discrimination n'impose pas que les avantages fiscaux octroyés aux salariés et aux indépendants le soient aux mêmes conditions*

² Par souci d'exhaustivité, il y a lieu d'ajouter qu'en ce qui concerne les «profits des professions libérales, des charges, des offices ou d'autres occupations lucratives», 2 codes «arriérés d'honoraires» ont été prévus (codes 652/677), mais qu'il existe déjà à cet égard (sous certaines conditions) une imposition distincte conformément à l'article 171, 6°, du CIR 1992.

³ Cour d'arbitrage n° 38/2005 du 16 février 2005, numéro du rôle 3007.

zien (cf. Vak XIV.- Winst uit nijverheids-, handels- of landbouw-ondernemingen, Vak XIII.- Bezoldigingen van bedrijfsleiders, Vak XV.-Baten¹).

Dit in tegenstelling tot de bezoldigingen en de pensioenen waarvoor in de fiscale aangifte wel specifieke codes voor achterstallen zijn voorzien.

Er zijn geen andere informatiebronnen (sociale zekerheid-sinstellingen) om zelfs nog maar een idee te kunnen krijgen van de jaarlijks aan zelfstandigen, vrije beroepen en bedrijfsleiders uitgekeerde bedoelde achterstallen.

Hoe dan ook, bij gebrek aan enig beschikbaar cijfermateriaal omtrent de hoegroetheid van de jaarlijks aan de zelfstandigen, vrije beroepen en bedrijfsleiders uitgekeerde bedoelde achterstallen is een zelfs ruwe schatting van de budgettaire impact van het wetsvoorstel niet uitvoerbaar.

5. Commentaar

In essentie beoogt het wetsvoorstel het specifiek aanslag-regime dat geldt voor achterstallige bezoldigingen en pensioenen uit te breiden tot de achterstallige winsten en baten van zelfstandigen, landbouwers, beoefenaars van vrije beroepen en bedrijfsleiders.

In dit verband kunnen twee, meer inhoudelijke opmerkingen worden gemaakt.

Vooreerst dient erop gewezen dat in het wetsvoorstel blijkbaar voorbijgegaan wordt aan een toch wel fundamenteel onderscheid inzake de fiscale behandeling van winsten enerzijds, en baten anderzijds. Er dient namelijk op gewezen dat baten (honoraria) pas belastbaar zijn vanaf het ogenblik dat zij worden ontvangen (COMIB nr. 27/3), terwijl winsten reeds belastbaar zijn zodra de schuldvordering een zeker en vaststaand karakter heeft verkregen, ongeacht de inningsdatum (COMIB nr. 24/6). Door nu deze twee verschillende categorieën van beroepsinkomsten als het ware op gelijke voet te plaatsen, valt te vrezen dat de praktische toepasbaarheid van de voorgestelde wetswijziging nogal wat problemen zou kunnen stellen, temeer daar er in artikel 171, 6° WIB1992 reeds in een afzonderlijke aanslagregeling is voorzien voor bepaalde honoraria die in één keer zijn gestort en betrekking hebben op een periode van meer dan twaalf maanden.

Ten tweede kan er in verband met de vermelde discriminatie ten nadele van de zelfstandigen, nog verwezen worden naar een recent arrest van het Arbitragehof², waarin twee prejudiciële vragen werden gesteld betreffende artikel 171, 6° WIB1992. Daaruit kan o.m. worden afgeleid dat *het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie niet gebiedt dat de fiscale voordelen voor werknemers en zelfstandigen onder dezelfde voorwaarden worden toegekend, omdat de systemen voort-*

¹ Volledigheidshalve dient nog vermeld dat er wat de «Baten van vrije beroepen, ambten, posten of andere winstgevendende bezigheden» betreft wel 2 codes «achterstallige erelonen» zijn voorzien (codes 652/677) maar dat hiervoor (onder bepaalde voorwaarden) reeds in een afzonderlijke aanslag is voorzien overeenkomstig art. 171, 6° WIB1992.

² Arbitragehof nr. 38/2005 van 16 februari 2005, rolnummer 3007.

alors que les systèmes procèdent de conceptions différentes et que la situation des uns et des autres justifie qu'ils soient traités différemment... Il y a lieu aussi de tenir compte de ce qu'en règle, les revenus et les rémunérations que perçoivent, respectivement, les indépendants et les salariés sont, dans le premier cas, aléatoires et susceptibles de varier fortement d'une année à l'autre et sont, dans le second cas, déterminés à l'avance et non soumis à des variations aléatoires... la différence de traitement que le législateur fiscal a créée entre les indépendants et les salariés se justifie, donc (en l'occurrence)...

6. Conclusion

En l'absence de toute donnée chiffrée disponible concernant l'ampleur des arriérés versés annuellement aux indépendants, professions libérales et dirigeants d'entreprise tels que visés dans la proposition de loi, une estimation, même approximative, de l'impact budgétaire de la proposition de loi, n'est pas faisable.

vloeien uit verschillende opvattingen en de toestand van de enen en de anderen verantwoordt dat zij verschillend worden behandeld...zo moet er rekening worden gehouden met het feit dat de inkomsten en de bezoldigingen die respectievelijk de zelfstandigen en de werknemers ontvangen, doorgaans in het eerste geval wisselvallig zijn en van jaar tot jaar sterk kunnen variëren, en in het tweede geval vooraf worden bepaald en niet aan schommelingen onderhevig zijn...het verschil in behandeling dat de fiscale wetgever heeft gecreëerd tussen zelfstandigen en werknemers kan (in casu) dus worden verantwoord...

6. Besluit

Bij gebrek aan beschikbare cijfergegevens omtrent de hogegrootheid van de jaarlijks aan de zelfstandigen, vrije beroepen en bedrijfsleiders uitgekeerde achterstallen, bedoeld in het wetsvoorstel, is een zelfs ruwe schatting van de budgettaire impact van het wetsvoorstel niet uitvoerbaar.