

SERVICE PUBLIC FEDERAL FINANCES

F. 2011 — 33

[C — 2010/03689]

22 DECEMBRE 2010. — Arrêté royal
modifiant l'AR/CIR 92

en ce qui concerne la détermination de la période imposable

RAPPORT AU ROI

Sire,

L'arrêté que nous avons l'honneur de soumettre à la signature de Votre Majesté a pour but d'apporter des précisions dans les règles qui sont d'application pour déterminer la période imposable.

Commentaire des articles

La Cour de Cassation s'est prononcée en date du 20 mai 2010 (F.09.0025.N et F.09.0026.N) quant à la détermination de la période imposable en matière d'impôt des non-résidents. Dans les deux cas concernés, il s'agissait d'un non-habitant du Royaume qui avait quitté la Belgique dans le courant de l'année et qui depuis lors n'avait plus perçu de revenus imposables à l'impôt des non-résidents. Selon la Cour, les conditions d'assujettissement à l'impôt des non-résidents – dans les cas susvisés – n'étaient pas présentes toute l'année, dès lors qu'elles n'existent qu'aussi longtemps que le non-habitant du Royaume perçoit des revenus imposables à l'impôt des non-résidents. La Cour arrive à la conclusion qu'il convient de donner à la notion de « conditions d'assujettissement » sa signification usuelle dès lors que la loi fiscale ne détermine nulle part ce qui doit être compris sous cette notion. Ce point de vue n'a jamais été suivi par l'administration.

Ce point de vue de la Cour de Cassation implique que, dans pareils cas, les revenus de l'année concernée sont rattachés à un exercice d'imposition « spécial » à l'impôt des non-résidents, qui porte sur le même millésime que l'année des revenus et non pas le millésime de l'année qui suit l'exercice d'imposition. C'est ainsi que les impositions contestées ont été établies tardivement.

Une telle interprétation peut cependant conduire à des situations absurdes et indésirables. Prenons l'exemple d'un non-habitant du Royaume qui est embauché en Belgique durant une période allant du 1^{er} janvier au 31 mars et qui perçoit des revenus soumis à l'impôt des non-résidents. Selon l'interprétation de la Cour, cette personne doit introduire dans un délai de trois mois une déclaration « spéciale » à l'impôt des non-résidents. Et qu'est-ce qui doit se passer lorsque cette personne perçoit à nouveau au 1^{er} septembre des revenus soumis à l'impôt des non-résidents ? L'intention ne peut pas être de se retrouver avec plusieurs exercices d'imposition qui sont liés à une courte période de la même année civile. Cela provoquerait de nombreux problèmes au niveau de l'attribution d'abattement et de réduction d'impôts. Il peut en effet être difficile d'accorder un abattement ou une réduction à chaque fois. Tout au plus, il peut être admis que la progressivité de l'impôt est de cette manière cassée.

Selon l'interprétation habituelle de l'administration, le fait qu'un non-habitant du Royaume cesse avant le 31 décembre de percevoir des revenus soumis en Belgique à l'impôt des non-résidents, ne fait pas disparaître les conditions d'assujettissement à l'impôt des non-résidents dans le chef de cette personne. La personne en question est et reste en effet encore toujours non-habitant du Royaume. Par conséquent, l'exercice d'imposition est l'année qui suit celle au cours de laquelle les revenus ont été perçus.

Dans un tel cas, même si, à partir d'une date déterminée, le non-résident ne perçoit plus de revenus imposables en Belgique, il est nécessaire que l'autre moitié de l'année soit prise en compte pour la période imposable au cours de laquelle les revenus ont été perçus. Les autres revenus perçus par le contribuable au cours de l'autre moitié de l'année et qui ne sont pas imposables en Belgique doivent en effet être pris en compte pour l'application de règles déterminées en matière d'INR (par exemple : abattement d'impôt pour revenus de remplacement, la condition en ce qui concerne la règle des 75 % mentionnée dans l'article 244, alinéa 1^{er}, 2^o, CIR 92, etc).

L'article 203, AR/CIR 92 a été modifié afin de restaurer la cohérence de l'impôt des non-résidents. Le § 2 de l'article 203, AR/CIR 92 précise que les conditions d'assujettissement à un impôt sur les revenus ne sont réunies qu'après le 1^{er} janvier que si la personne acquiert la qualité de contribuable à cet impôt sur les revenus à une date ultérieure au 1^{er} janvier. D'autre part les conditions d'assujettissement à un impôt sur les revenus cessent d'être réunies avant le 31 décembre que si la personne ne possède plus la qualité de contribuable à cet impôt sur les revenus à une date antérieure au 31 décembre.

FEDERALE OVERHEIDSDIENST FINANCIEN

N. 2011 — 33

[C — 2010/03689]

22 DECEMBER 2010. — Koninklijk besluit
tot wijziging van het KB/WIB 92,
wat de bepaling van het belastbare tijdperk betreft

VERSLAG AAN DE KONING

Sire,

Het besluit dat wij U aan Uwe Majesteit ter ondertekening voorleggen heeft als oogmerk een verduidelijking aan te brengen in de regels die van toepassing zijn om het belastbare tijdperk te bepalen.

Bespreking van de artikelen

Het Hof van Cassatie heeft in twee arresten van 20 mei 2010 (F.09.0025.N en F.09.0026.N) uitspraak gedaan over het belastbare tijdperk in de belasting van niet-inwoners. In beide gevallen betrof het een niet-inwoner die België in de loop van het jaar heeft verlaten en vanaf dan geen in België belastbare inkomsten in de belasting van niet-inwoners meer heeft verkregen. Volgens het Hof zijn de gronden voor belastbaarheid inzake de belasting van niet-inwoners – in voorliggende gevallen – niet het volledige jaar aanwezig, omdat zij maar bestaan zolang de niet-inwoner belastbare inkomsten in de belasting van niet-inwoners verkrijgt. Het Hof komt tot deze conclusie door aan het begrip « gronden voor belastbaarheid » de betekenis te geven die het Hof gebruikelijk acht bij gebrek aan definitie van het begrip in de fiscale wetgeving. Dit standpunt is door de administratie nooit gevolgd.

Dit standpunt van het Hof van Cassatie impliceert dat in dergelijke gevallen de inkomsten van het betrokken jaar worden verbonden aan een aanslagjaar « speciaal » in de belasting van niet-inwoners, dat hetzelfde jaartal draagt als het inkomstenjaar en niet aan het aanslagjaar dat het jaartal draagt van het volgende jaar. Hierdoor waren de betwiste aanslagen laattijdig gevestigd.

Een dergelijke interpretatie kan evenwel tot ongerijmde en ongewenste situaties leiden. Nemen we het voorbeeld van een niet-inwoner die gedurende een periode van 1 januari tot en met 31 maart in België tewerkgesteld is en aan de belasting van niet-inwoners onderworpen inkomsten ontvangt. Volgens de interpretatie van het Hof moet deze persoon binnen een termijn van drie maanden een aangifte « speciaal » in de belasting van niet-inwoners indienen. En wat moet er gebeuren wanneer deze persoon op 1 september opnieuw aan de belasting der niet-inwoners onderworpen inkomsten verkrijgt ? Het kan niet de bedoeling zijn meerdere aanslagjaren te hebben die verbonden zijn aan een korte periode van hetzelfde kalenderjaar. Dit schept heel wat problemen op het vlak van de toekenning van bepaalde belastingaf-trekken en -verminderingen. Er kan immers moeilijk worden toegestaan dat eenzelfde aftrek of vermindering telkens weer wordt toegekend. Evenmin kan worden aanvaard dat op die manier de progressiviteit van de belasting wordt doorbroken.

Volgens de normale interpretatie van de administratie doet het feit dat een niet-inwoner vóór 31 december ophoudt inkomsten te verkrijgen welke in België aan de belasting van niet-inwoners onderworpen zijn, de gronden voor belastbaarheid inzake de belasting van niet-inwoners niet wegvallen in hoofde van deze persoon. De betrokkene is en blijft immers nog steeds niet-inwoner. Bijgevolg is het aanslagjaar gelijk aan het jaar dat volgt op het jaar waarin de inkomsten werden verkregen.

In dergelijk geval is het, zelfs indien de niet-inwoner vanaf een bepaalde datum geen in België belastbare inkomsten meer verkrijgt, noodzakelijk dat het andere gedeelte van het jaar in aanmerking wordt genomen voor hetzelfde belastbaar tijdperk waarin de in België belastbare inkomsten worden verkregen. De andere inkomsten die door de belastingplichtige in dat tweede deel van het jaar worden verkregen, en die in België niet belastbaar zijn, moeten immers in aanmerking worden genomen voor de toepassing van bepaalde regels in de BNI (bijvoorbeeld : belastingvermindering voor vervangingsinkomsten, de voorwaarde inzake de 75 %-regel vermeld in artikel 244, eerste lid, 2^o, WIB 92, enz).

Artikel 203, KB/WIB 92 wordt gewijzigd teneinde de coherentie van de belasting van niet-inwoners te herstellen. § 2 van artikel 203, KB/WIB 92 verduidelijkt dat de gronden voor belastbaarheid in een inkomstenbelasting slechts na 1 januari aanwezig zijn indien de persoon op een later tijdstip dan 1 januari de hoedanigheid van belastingplichtige in die inkomstenbelasting verkrijgt. Anderzijds vallen de gronden voor belastbaarheid in een inkomstenbelasting weg voor 31 december indien de persoon op een vroeger tijdstip dan 31 december de hoedanigheid van belastingplichtige in die inkomstenbelasting niet meer bezit.

En ce qui concerne les personnes physiques, il ressort maintenant clairement de l'article 203 AR/CIR 92 que les conditions d'assujettissement en matière d'impôt des personnes physiques ne sont réunies après le 1^{er} janvier que lorsqu'un non-résident devient habitant du Royaume après le 1^{er} janvier. A l'inverse, les conditions d'assujettissement en matière d'impôt des non-résidents ne sont réunies qu'après le 1^{er} janvier que lorsqu'un habitant du Royaume perd sa qualité d'habitant du Royaume après le 1^{er} janvier.

Le fait d'être ou non un habitant du Royaume doit être analysé en étant guidé par la définition contenue dans l'article 2, § 1^{er}, 1^o, CIR 92 en combinaison avec l'article 4, CIR 92 qui exclut certains habitants du Royaume de l'impôt sur les revenus.

D'autre part, les conditions d'assujettissement en matière d'impôt des personnes physiques cessent d'être réunies avant le 31 décembre lorsque l'intéressé perd la qualité de contribuable en matière d'impôt sur les revenus. Cela peut survenir dans les deux cas suivants. Soit lorsqu'un habitant du Royaume devient non-résident avant le 31 décembre, soit lorsqu'il s'agit d'un contribuable décédé pour lequel les règles contenues dans le commentaire administratif n° 3/99 du CIR 92 ne trouvent pas à s'appliquer. Le n° 3/99 du commentaire administratif avance que les conditions d'assujettissement en matière d'impôts sur les revenus, subsistent, après le décès d'un habitant du Royaume, pendant la ou les période(s) imposable(s) au cours de laquelle (ou desquelles) des revenus qui se rattachent à une activité professionnelle du défunt et qui sont imposables en vertu des articles 23, § 1^{er}, 3^o, 28, 31, alinéa 2, 2^o et 33, alinéa 2, 2^o, CIR 92, peuvent éventuellement être recueillis ou obtenus. Cette possibilité existe dans tous les cas où le contribuable décédé exerçait de son vivant une activité professionnelle quelconque, à moins qu'il ne soit dûment établi qu'il n'existe plus aucune possibilité que des revenus provenant de cette activité soient recueillis ou constatés postérieurement au décès. A l'inverse, les conditions d'assujettissement en matière d'impôt des non-résidents cessent d'être réunies avant le 31 décembre lorsqu'un non-résident devient habitant du Royaume avant le 31 décembre ou lorsque le non-résident vient à décéder et que plus aucun revenu ne doit être imposé en Belgique.

La nouvelle disposition s'applique également aux personnes morales. Dans ce cas, il sera vérifié si la personne morale remplit les conditions pour être soumise à l'impôt des sociétés, l'impôt des personnes morales ou l'impôt des non-résidents (sociétés ou personnes morales).

La proposition de texte relative à l'article 1^{er} faite par le Conseil d'Etat dans son avis n° 48.949/1 du 16 décembre 2010 a été suivie.

Entrée en vigueur

Le présent arrêté est applicable à partir d'une période imposable liée à l'exercice d'imposition 2011.

Vu le fait que l'article 1^{er} définit de façon spécifique une règle qui fixe la période imposable, la proposition de texte du Conseil d'Etat n'a pas été suivie.

J'ai l'honneur d'être,

Sire,
de Votre Majesté,
le très respectueux
et très fidèle serviteur,

Le Vice-Premier Ministre et Ministre des Finances,
D. REYNDERS

AVIS 48.949/1 DU 16 DECEMBRE 2010
DE LA SECTION DE LEGISLATION DU CONSEIL D'ETAT

Le Conseil d'Etat, section de législation, première chambre, saisi par le Ministre des Finances, le 23 novembre 2010, d'une demande d'avis, dans un délai de trente jours, sur un projet d'arrêté royal « modifiant l'AR/CIR 92, en ce qui concerne la détermination de la période imposable », a donné l'avis suivant :

Compte tenu du moment où le présent avis est donné, le Conseil d'Etat attire l'attention sur le fait qu'en raison de la démission du gouvernement, la compétence de celui-ci se trouve limitée à l'expédition des affaires courantes. Le présent avis est toutefois donné sans qu'il soit examiné si le projet relève bien de la compétence ainsi limitée, la section de législation n'ayant pas connaissance de l'ensemble des éléments de fait que le gouvernement peut prendre en considération lorsqu'il doit apprécier la nécessité d'arrêter ou de modifier des dispositions réglementaires.

Wat de natuurlijke personen betreft, blijkt uit artikel 203, KB/WIB 92 nu duidelijk dat de gronden voor belastbaarheid inzake de personenbelasting na 1 januari aanwezig zijn wanneer de belastingplichtige slechts na die datum rijksinwoner wordt. Omgekeerd zijn de gronden voor belastbaarheid inzake de belasting van niet-inwoners slechts aanwezig na 1 januari wanneer een rijksinwoner na 1 januari zijn hoedanigheid van rijksinwoner verliest.

Het al dan niet rijksinwoner zijn, moet worden nagegaan aan hand van de definitie die is opgenomen in artikel 2, § 1, 1^o, WIB 92 in combinatie met artikel 4, WIB 92 dat bepaalde rijksinwoners uitsluit van de personenbelasting.

Anderzijds vallen de gronden voor belastbaarheid inzake de personenbelasting weg voor 31 december wanneer de betrokkene de hoedanigheid van belastingplichtige in de personenbelasting verliest voor 31 december. Dit kan zich voordoen in volgende twee gevallen. Ofwel wordt een rijksinwoner voor 31 december niet-inwoner, ofwel betreft het een rijksinwoner die overleden is en waarvoor de regels opgenomen in nr. 3/99 van de administratieve commentaar op het WIB 92 geen toepassing vinden. Nr. 3/99 van de administratieve commentaar stelt dat de gronden voor belastbaarheid inzake de personenbelasting, na het overlijden van een rijksinwoner, vervuld blijven gedurende het of de belastbare tijdperk(en) waarin eventuele inkomsten zouden kunnen worden behaald of verkregen, die betrekking hebben op de beroepswerkzaamheid van de overledene of die krachtens de artikelen 23, § 1, 3^o, 28, 31, tweede lid, 2^o en 33, tweede lid, 2^o, WIB 92 belastbaar zijn. Deze mogelijkheid bestaat in al de gevallen waarin de overledene gedurende zijn leven enigerlei beroepswerkzaamheid heeft uitgeoefend, tenzij behoorlijk wordt bewezen dat uit die werkzaamheid onmogelijk nog enigerlei inkomen kan worden behaald of vastgesteld na het overlijden. Omgekeerd vallen de gronden voor belastbaarheid inzake de belasting van niet-inwoners weg voor 31 december wanneer een niet-inwoner voor 31 december rijksinwoner wordt of de niet-inwoner komt te overlijden en geen inkomsten meer in België moeten worden belast.

De nieuwe bepaling is ook van toepassing op rechtspersonen. In dat geval zal worden nagegaan of de rechtspersoon de voorwaarden vervult om te worden onderworpen aan de vennootschapsbelasting, de rechtspersonenbelasting of de belasting aan niet-inwoners (vennootschappen of rechtspersonen).

Het tekstvoorstel met betrekking tot artikel 1 vanwege de Raad van State in zijn advies nr. 48.949/1 van 16 december 2010 is gevolgd.

Inwerkingtreding

Dit besluit is van toepassing vanaf enig belastbare tijdperk dat verbonden is aan aanslagjaar 2011.

Omwille van het feit dat artikel 1 specifiek een regel omtrent de bepaling van het belastbare tijdperk vastlegt, is het tekstvoorstel vanwege de Raad van State niet gevolgd.

Ik heb de eer te zijn,

Sire,
van Uwe Majesteit,
de zeer eerbiedige
en zeer getrouwe dienaar,

De Vice-Eerste Minister en Minister van Financiën,
D. REYNDERS

ADVIES 48.949/1 VAN 16 DECEMBER 2010
VAN DE AFDELING WETGEVING VAN DE RAAD VAN STATE

De Raad van State, afdeling Wetgeving, eerste kamer, op 23 november 2010 door de Minister van Financiën verzocht hem, binnen een termijn van dertig dagen, van advies te dienen over een ontwerp van koninklijk besluit « tot wijziging van het KB/WIB 92, wat de bepaling van het belastbare tijdperk betreft », heeft het volgende advies gegeven :

Rekening houdend met het tijdstip waarop dit advies gegeven wordt, vestigt de Raad van State de aandacht op het feit dat, wegens het ontslag van de regering, de bevoegdheid van deze laatste beperkt is tot het afhandelen van de lopende zaken. Dit advies wordt evenwel gegeven zonder dat wordt nagegaan of dit ontwerp in die beperkte bevoegdheid kan worden ingepast, aangezien de afdeling Wetgeving geen kennis heeft van het geheel van de feitelijke gegevens welke de regering in aanmerking kan nemen als ze te oordelen heeft of het vaststellen of het wijzigen van een verordening noodzakelijk is.

Portée et fondement juridique du projet

1. Le projet d'arrêté royal soumis pour avis a pour objet d'ajouter un paragraphe 2 à l'article 203 de l'arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : AR/CIR 92) afin de préciser que le fait que les conditions d'assujettissement (1) à l'un des impôts sur les revenus ne sont réunies qu'après le 1^{er} janvier ou cessent de l'être avant le 31 décembre, doit s'apprécier sur la base de l'obtention de la qualité de contribuable à l'impôt sur les revenus en question.

2. L'exercice d'imposition – la période pour laquelle l'impôt est dû et pendant laquelle il est normalement établi (2) – commence le 1^{er} janvier et se termine le 31 décembre de la même année (article 359, alinéa 1^{er}, du Code des impôts sur les revenus 1992, ci-après CIR 92) (3). L'impôt dû pour un exercice d'imposition est établi sur les revenus que le redevable a recueillis pendant la période imposable (article 360, alinéa 1^{er}, du CIR 92). L'article 360, alinéa 2, du CIR 92 charge le Roi de déterminer la période imposable et les revenus qui s'y rapportent. Cette délégation a été exécutée par les articles 199 à 206 de l'AR/CIR 92.

Dans la mesure où ils ne sont pas levés par la voie de précomptes, la période imposable des impôts sur les revenus coïncide en règle générale avec l'année précédant celle dont le millésime désigne l'exercice d'imposition (article 200 AR/CIR 92). L'article 203 de l'AR/CIR 92 dispose toutefois que pour les contribuables qui ne réunissent les conditions d'assujettissement à l'impôt prévues à l'article 200 qu'après le 1^{er} janvier ou qui cessent de les réunir avant le 31 décembre, la période imposable est celle qui correspond à la partie de l'année au cours de laquelle ces conditions ont été réunies; par dérogation à l'article 200, le millésime de l'année au cours de laquelle les conditions d'assujettissement à l'impôt ont cessé d'être réunies désigne dans ce cas l'exercice d'imposition.

Dans deux arrêts du 20 mai 2010 (4), la Cour de Cassation a confirmé des arrêts de la cour d'appel de Gand du 30 septembre 2008 qui a estimé que pour les contribuables qui cessent de réunir avant le 31 décembre les conditions d'assujettissement à l'impôt, la période imposable correspond en vertu de l'article 203 de l'AR/CIR 92 à la partie de l'année au cours de laquelle ces conditions ont été réunies et que le millésime de l'année au cours de laquelle les conditions d'assujettissement à l'impôt ont cessé d'être réunies désigne l'exercice d'imposition. Dans les mêmes arrêts, la cour d'appel a estimé qu'interpréter la notion de « conditions d'assujettissement » uniquement en fonction du fait d'être ou non habitant du Royaume – donc en fonction de la qualité de contribuable à l'impôt sur les revenus concerné – ne trouve aucun appui dans la loi et qu'il n'apparaît pas que le législateur a voulu s'écarter du sens usuel de ces termes.

Le rapport au Roi joint au projet (5) expose que l'article 203 de l'AR/CIR 92 doit être adapté en conséquence afin d'éviter des situations absurdes et indésirables.

3. La modification en projet de l'article 203 de l'AR/CIR 92 peut trouver un fondement juridique à l'article 360, alinéa 2, du CIR 92, plus particulièrement dans l'habilitation à déterminer la période imposable liée à l'exercice d'imposition.

Examen du texte

Article 1^{er}

1. Le délégué a expliqué comme suit comment la réglementation en projet se conçoit à l'égard des personnes morales (sociétés et autres personnes morales) et des non-résidents dont l'exercice comptable ne correspond pas à une année civile :

« Er dient een onderscheid gemaakt te worden tussen enerzijds de rechtspersonen en anderzijds de vennootschappen.

Wat de rechtspersonen die onderworpen zijn aan de belasting van niet-inwoners betreft, valt het belastbare tijdperk samen met het jaar voor dat waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd en het speelt hierbij geen rol of die belastingplichtigen geen boekhouding voeren of er één voeren, al dan niet per kalenderjaar (artikel 200, c), KB/WIB 92).

Strekking en rechtsgrond van het ontwerp

1. Het om advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit strekt ertoe artikel 203 van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : KB/WIB 92) aan te vullen met een tweede paragraaf, teneinde te verduidelijken dat het slechts na 1 januari aanwezig zijn of het vóór 31 december wegvallen van de gronden voor belastbaarheid (1) in één van de inkomstenbelastingen, moet worden beoordeeld op grond van het verkrijgen van de hoedanigheid van belastingplichtige in de betrokken inkomstenbelasting.

2. Het aanslagjaar - het tijdperk waarvoor de belasting verschuldigd is en waarin de belasting normaal wordt vastgesteld (2) - begint op 1 januari en eindigt op 31 december van hetzelfde jaar (artikel 359, eerste lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, hierna : WIB 92) (3). De voor een aanslagjaar verschuldigde belasting wordt gevestigd op de inkomsten die de belastingplichtige in het belastbare tijdperk heeft verkregen (artikel 360, eerste lid WIB 92). Artikel 360, tweede lid WIB 92 draagt de Koning op om het belastbare tijdperk en de inkomsten die daartoe behoren te bepalen. Daaraan is uitvoering gegeven bij de artikelen 199 tot 206 KB/WIB 92.

Voor zover zij niet door middel van voorheffingen worden geheven, valt het belastbare tijdperk voor de inkomstenbelastingen in de regel samen met het jaar vóór dat waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd (artikel 200 KB/WIB 92). Artikel 203 KB/WIB 92 bepaalt evenwel dat met betrekking tot belastingplichtigen voor wie de gronden voor belastbaarheid overeenkomstig artikel 200 slechts na 1 januari aanwezig zijn of vóór 31 december zijn weggevallen, het belastbare tijdperk overeenstemt met het gedeelte van het jaar waarin die gronden aanwezig zijn geweest; in afwijking van artikel 200 wordt het aanslagjaar in dat geval genoemd naar het jaar waarin de gronden voor belastbaarheid weggevallen zijn.

In twee arresten van 20 mei 2010 (4) bevestigde het Hof van Cassatie arresten van het hof van beroep te Gent van 30 september 2008 waarin werd geoordeeld dat voor wie de gronden voor belastbaarheid vóór 31 december zijn weggevallen, het belastbare tijdperk op grond van artikel 203 van het KB/WIB 92 overeenstemt met het gedeelte van het jaar waarin die gronden aanwezig zijn geweest en het aanslagjaar wordt genoemd naar het jaar waarin de gronden voor belastbaarheid zijn weggevallen. In dezelfde arresten oordeelde het hof van beroep dat de interpretatie van het begrip 'gronden voor belastbaarheid' louter op grond van het al dan niet rijksinwoner zijn – dus van de hoedanigheid van belastingplichtige in de betrokken inkomstenbelasting –, geen steun vindt in de wet en dat niet blijkt dat de wetgever van de gebruikelijke betekenis van deze woorden heeft willen afwijken.

In het bij het ontwerp gevoegde verslag aan de Koning (5) wordt uiteengezet dat artikel 203 KB/WIB 92 in het licht hiervan dient te worden aangepast om ongerijmde en ongewenste situaties te vermijden.

3. Voor de ontworpen wijziging van artikel 203 KB/WIB 92 kan rechtsgrond worden gevonden in artikel 360, tweede lid WIB 92, meer bepaald in de machtiging om het belastbare tijdperk verbonden met het aanslagjaar te bepalen.

Onderzoek van de tekst

Artikel 1

1. De gemachtigde lichtte als volgt toe hoe de ontworpen regeling werkt voor rechtspersonen (vennootschappen en andere rechtspersonen) en voor de niet-inwoners die boekhouden met gebroken boekjaren :

« Er dient een onderscheid gemaakt te worden tussen enerzijds de rechtspersonen en anderzijds de vennootschappen.

Wat de rechtspersonen die onderworpen zijn aan de belasting van niet-inwoners betreft, valt het belastbare tijdperk samen met het jaar voor dat waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd en het speelt hierbij geen rol of die belastingplichtigen geen boekhouding voeren of er één voeren, al dan niet per kalenderjaar (artikel 200, c), KB/WIB 92).

Wat de vennootschappen die onderworpen zijn aan de belasting van niet-inwoners betreft, gelden dezelfde regels als inzake de vennootschapsbelasting, d.w.z. dat het belastbare tijdperk samenvalt met :

1. het kalenderjaar (twaalf maanden) voor het jaar waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd, wanneer de vennootschap niet of per kalenderjaar boekhoudt (artikel 200, b), KB/WIB 92);

2. het boekjaar afgesloten voor het jaar waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd, wanneer dit boekjaar loopt over een tijdperk dat korter of langer is dan een jaar en wordt afgesloten op 31 december van het jaar (artikel 201 KB/WIB 92);

3. het boekjaar afgesloten tijdens het jaar waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd, indien de vennootschap anders dan per kalenderjaar boekhoudt, waarbij het geen belang heeft of het boekjaar loopt over een tijdperk dat korter of langer is dan een jaar of gelijk is aan een jaar (artikel 202 KB/WIB 92).

In het geval de buitenlandse vennootschap haar boekhouding afsluit op 30 juni en op 20 oktober 2010 haar maatschappelijke zetel naar België verplaatst, is haar situatie de volgende :

- van 1 juli 2009 tot 30 juni 2010, heeft de vennootschap de hoedanigheid van belastingplichtige in de belasting van niet-inwoners; haar belastbaar tijdperk loopt van 1 juli 2009 tot 30 juni 2010 en is verbonden met aanslagjaar 2010;

- van 1 juli 2010 tot 19 oktober 2010, heeft de vennootschap de hoedanigheid van belastingplichtige in de belasting van niet-inwoners; haar belastbaar tijdperk loopt van 1 juli 2010 tot 19 oktober 2010 en is verbonden met aanslagjaar 2010;

- van 20 oktober 2010 tot 30 juni 2011, heeft de vennootschap de hoedanigheid van belastingplichtige in de vennootschapsbelasting; haar belastbaar tijdperk loopt van 20 oktober 2010 tot 30 juni 2011 en is verbonden met aanslagjaar 2011 ».

2. Dans l'article 203, § 2, en projet de l'AR/CIR 92, les mots « dès l'instant » ne semblent pas tout à fait adéquats. En effet, le texte détermine quand il est satisfait ou non aux conditions prévues (les conditions d'assujettissement ne sont réunies qu'après le 1^{er} janvier; les conditions d'assujettissement cessent d'être réunies avant le 31 décembre), alors que les mots « dès l'instant » indiquent plutôt le moment dans le temps à partir duquel il est satisfait à la condition concernée.

Il est dès lors suggéré de rédiger le nouveau paragraphe comme suit :

« § 2. Pour l'application du § 1^{er} :

1° les conditions d'assujettissement à un impôt sur les revenus ne sont réunies qu'après le 1^{er} janvier si la personne acquiert, à un moment ultérieur au 1^{er} janvier, la qualité de contribuable à cet impôt sur les revenus;

2° les conditions d'assujettissement à un impôt sur les revenus cessent d'être réunies si la personne ne possède plus la qualité de contribuable à un moment antérieur au 31 décembre. »

3. Il est suggéré de rédiger l'article 2 du projet comme suit :

« Le présent arrêté est applicable à partir de l'exercice d'imposition 2011. »

Dès lors que le nouveau paragraphe de l'article 203 de l'AR/CIR 92 s'inscrit dans le cadre de la détermination de la période imposable liée à un exercice d'imposition déterminé, sa mise en œuvre à partir de l'exercice d'imposition 2011 impliquera automatiquement que la nouvelle réglementation sera applicable à n'importe quelle période imposable liée à cet exercice d'imposition.

(1) Le texte français de l'article 203 de l'AR/CIR 92 exprime mieux de quoi il s'agit que le texte néerlandais qui fait en effet état de « gronden van belastbaarheid in een inkomstenbelasting ».

(2) A. Tiberghien, Handboek voor Fiscaal Recht 2008, Malines, Wolters Kluwer Belgium, 2008, 552.

(3) Il résulte toutefois de l'alinéa 2 de cet article que l'impôt dû pour un exercice d'imposition peut être établi valablement jusqu'au 30 juin de l'année suivante. Dans un certain nombre de cas, le délai d'imposition est prolongé, par exemple si des éléments essentiels manquent dans la déclaration (voir l'article 354 du CIR 92).

(4) Affaires inscrites au rôle sous les numéros F.09.0025.N et F.09.0026.N.

(5) Il est rappelé qu'en vertu de l'article 3, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'Etat, coordonnées le 12 janvier 1973, le présent avis doit être annexé au rapport au Roi, de sorte qu'il devra être publié au *Moniteur belge* avec ce rapport.

Wat de vennootschappen die onderworpen zijn aan de belasting van niet-inwoners betreft, gelden dezelfde regels als inzake de vennootschapsbelasting, d.w.z. dat het belastbare tijdperk samenvalt met :

1. het kalenderjaar (twaalf maanden) voor het jaar waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd, wanneer de vennootschap niet of per kalenderjaar boekhoudt (artikel 200, b), KB/WIB 92);

2. het boekjaar afgesloten voor het jaar waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd, wanneer dit boekjaar loopt over een tijdperk dat korter of langer is dan een jaar en wordt afgesloten op 31 december van het jaar (artikel 201 KB/WIB 92);

3. het boekjaar afgesloten tijdens het jaar waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd, indien de vennootschap anders dan per kalenderjaar boekhoudt, waarbij het geen belang heeft of het boekjaar loopt over een tijdperk dat korter of langer is dan een jaar of gelijk is aan een jaar (artikel 202 KB/WIB 92).

In het geval de buitenlandse vennootschap haar boekhouding afsluit op 30 juni en op 20 oktober 2010 haar maatschappelijke zetel naar België verplaatst, is haar situatie de volgende :

- van 1 juli 2009 tot 30 juni 2010, heeft de vennootschap de hoedanigheid van belastingplichtige in de belasting van niet-inwoners; haar belastbaar tijdperk loopt van 1 juli 2009 tot 30 juni 2010 en is verbonden met aanslagjaar 2010;

- van 1 juli 2010 tot 19 oktober 2010, heeft de vennootschap de hoedanigheid van belastingplichtige in de belasting van niet-inwoners; haar belastbaar tijdperk loopt van 1 juli 2010 tot 19 oktober 2010 en is verbonden met aanslagjaar 2010;

- van 20 oktober 2010 tot 30 juni 2011, heeft de vennootschap de hoedanigheid van belastingplichtige in de vennootschapsbelasting; haar belastbaar tijdperk loopt van 20 oktober 2010 tot 30 juni 2011 en is verbonden met aanslagjaar 2011 ».

2. In het ontworpen artikel 203, § 2 KB/WIB 92 lijken de woorden « van zodra » niet helemaal adequaat. Er wordt immers bepaald wanneer aan de geschetste voorwaarden (de gronden voor belastbaarheid zijn slechts na 1 januari aanwezig; de gronden van belastbaarheid vallen weg voor 31 december) al of niet is voldaan, terwijl de woorden « van zodra » veeleer aangeven vanaf welk punt in de tijd aan de betrokken voorwaarde is voldaan.

Daarom wordt ter overweging gegeven om de nieuwe paragraaf als volgt te redigeren :

« § 2. Voor de toepassing van § 1 :

1° zijn de gronden voor belastbaarheid in een inkomstenbelasting slechts na 1 januari aanwezig indien de persoon op een later tijdstip dan 1 januari de hoedanigheid van belastingplichtige in die inkomstenbelasting verkrijgt;

2° vallen de gronden voor belastbaarheid in een inkomstenbelasting weg indien de persoon op een tijdstip vroeger dan 31 december de hoedanigheid van belastingplichtige niet meer bezit. »

3. Er wordt ter overweging gegeven om artikel 2 van het ontwerp te stellen als volgt :

« Dit besluit is van toepassing vanaf het aanslagjaar 2011. ».

Aangezien de nieuwe paragraaf van artikel 203 KB/WIB 92 past in het bepalen van het belastbare tijdperk verbonden met een bepaald aanslagjaar, zal het in werking stellen ervan vanaf het aanslagjaar 2011 automatisch met zich brengen dat de nieuwe regeling van toepassing is voor gelijk welk belastbaar tijdperk verbonden aan dat aanslagjaar.

(1) De Franse tekst van artikel 203 KB/WIB 92 geeft duidelijker weer waar het over gaat. In die tekstversie is immers sprake van « les conditions d'assujettissement à l'impôt », wat duidt op het onderworpen zijn aan de belasting.

(2) A. Tiberghien, Handboek voor Fiscaal Recht 2008, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium, 2008, 552.

(3) Uit het tweede lid van dat artikel volgt echter dat de voor een aanslagjaar verschuldigde belasting op geldige wijze tot 30 juni van het daaropvolgende jaar gevestigd kan worden. De aanslagtermijn wordt in een aantal gevallen verlengd, bijvoorbeeld indien essentiële gegevens in de aangifte ontbreken (zie artikel 354 WIB 92).

(4) Zaken met rolnummers F.09.0025.N en F.09.0026.N.

(5) Er wordt aan herinnerd dat dit advies krachtens artikel 3, § 1, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, moet worden gehecht aan het verslag aan de Koning, zodat het samen met dat verslag in het *Belgisch Staatsblad* bekendgemaakt zal moeten worden.

La chambre était composée de :

MM. :

M. Van Damme, président de chambre;
J. Baert et W. Van Vaerenbergh, conseillers d'Etat;
M. Rigaux et M. Tison, assesseurs de la section de Législation;
Mme G. Verberckmoes, greffier.

Le rapport a été présenté par M. F. Vanneste, auditeur.

La concordance entre la version néerlandaise et la version française a été vérifiée sous le contrôle de M. J. Baert.

Le greffier,
G. Verberckmoes.

Le président,
M. Van Damme.

**22 DECEMBRE 2010. — Arrêté royal
modifiant l'AR/CIR 92,
en ce qui concerne la détermination de la période imposable (1)**

ALBERT II, Roi des Belges,
A tous, présents et à venir, Salut.

Vu le Code des impôts sur les revenus 1992, l'article 360, alinéa 2;

Vu l'AR/CIR 92;

Vu l'avis de l'Inspectrice des Finances, donné le 8 novembre 2010;

Vu l'accord de Notre Secrétaire d'Etat au Budget, donné le 18 novembre 2010;

Vu l'avis 48.949/1 du Conseil d'Etat, donné le 16 décembre 2010, en application de l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1°, des lois sur le Conseil d'Etat, coordonnées le 12 janvier 1973;

Sur la proposition de Notre Vice-Premier Ministre et Ministre des Finances,

Nous avons arrêté et arrêtons :

Article 1^{er}. L'article 203 de l'AR/CIR 92, dont le texte actuel formera le paragraphe 1^{er}, est complété par un paragraphe 2 rédigé comme suit :

« § 2. Pour l'application du § 1^{er} :

1° les conditions d'assujettissement à un impôt sur les revenus ne sont réunies qu'après le 1^{er} janvier que si la personne acquiert la qualité de contribuable à cet impôt sur les revenus à une date ultérieure au 1^{er} janvier;

2° les conditions d'assujettissement à un impôt sur les revenus cessent d'être réunies avant le 31 décembre que si la personne ne possède plus la qualité de contribuable à cet impôt sur les revenus à une date antérieure au 31 décembre. »

Art. 2. Le présent arrêté est applicable à partir d'une période imposable liée à l'exercice d'imposition 2011.

Art. 3. Le Ministre qui a les Finances dans ses attributions, est chargé de l'exécution du présent arrêté.

Donné à Bruxelles, le 22 décembre 2010.

ALBERT

Par le Roi :

Le Vice-Premier Ministre et Ministre des Finances,
D. REYNDERS

Note

(1) Références au *Moniteur belge* :

Code des impôts sur les revenus 1992, coordonné par arrêté royal du 10 avril 1992, *Moniteur belge* du 30 juillet 1992.

Lois sur le Conseil d'Etat, coordonnées par arrêté royal du 12 janvier 1973, *Moniteur belge* du 21 mars 1973.

Arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992, *Moniteur belge* du 13 septembre 1993.

De kamer was samengesteld uit :

De heren :

M. Van Damme, kamervoorzitter;
J. Baert en W. Van Vaerenbergh, staatsraden;
M. Rigaux en M. Tison, assessoren van de afdeling Wetgeving;
Mevr. G. Verberckmoes, griffier.

Het verslag werd uitgebracht door de heer F. Vanneste, auditeur.

(...)

De griffier,
G. Verberckmoes.

De voorzitter,
M. Van Damme.

**22 DECEMBER 2010. — Koninklijk besluit
tot wijziging van het KB/WIB 92,
wat de bepaling van het belastbare tijdperk betreft (1)**

ALBERT II, Koning der Belgen,
Aan allen die nu zijn en hierna wezen zullen, Onze Groet.

Gelet op het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, artikel 360, tweede lid;

Gelet op het KB/WIB 92;

Gelet op het advies van de Inspecteur van Financiën, gegeven op 8 november 2010;

Gelet op de akkoordbevinding van Onze Staatssecretaris van Begroting van 18 november 2010;

Gelet op advies 48.949/1 van de Raad van State, gegeven op 16 december 2010, met toepassing van artikel 84, § 1, eerste lid, 1°, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973;

Op de voordracht van Onze Vice-Eerste Minister en Minister van Financiën,

Hebben Wij besloten en besluiten Wij :

Artikel 1. Artikel 203 van het KB/WIB 92, waarvan de bestaande tekst paragraaf 1 zal vormen, wordt aangevuld met een paragraaf 2, luidende :

« § 2. Voor de toepassing van § 1 :

1° zijn de gronden voor belastbaarheid in een inkomstenbelasting slechts na 1 januari aanwezig indien de persoon op een later tijdstip dan 1 januari de hoedanigheid van belastingplichtige in die inkomstenbelasting verkrijgt;

2° vallen de gronden voor belastbaarheid in een inkomstenbelasting weg voor 31 december indien de persoon op een tijdstip vroeger dan 31 december de hoedanigheid van belastingplichtige in die inkomstenbelasting niet meer bezit. »

Art. 2. Dit besluit is van toepassing vanaf enig belastbaar tijdperk dat verbonden is aan aanslagjaar 2011.

Art. 3. De Minister die bevoegd is voor Financiën, is belast met de uitvoering van dit besluit.

Gegeven te Brussel, 22 december 2010.

ALBERT

Van Koningswege :

De Vice-Eerste Minister en Minister van Financiën,
D. REYNDERS

Nota

(1) Verwijzingen naar het *Belgisch Staatsblad* :

Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gecoördineerd bij koninklijk besluit van 10 april 1992, *Belgisch Staatsblad* van 30 juli 1992.

Wetten op de Raad van State, gecoördineerd bij koninklijk besluit van 12 januari 1973, *Belgisch Staatsblad* van 21 maart 1973.

Koninklijk besluit van 27 augustus 1993 tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, *Belgisch Staatsblad* van 13 september 1993.