



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 73.377/3
van 10 mei 2023

avis 73.377/3
du 10 mai 2023

over

sur

een voorontwerp van wet
'houdende diverse fiscale
bepalingen'

un avant-projet de loi 'portant
des dispositions fiscales
diverses'

Op 31 maart 2023 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 ‘houdende diverse fiscale bepalingen’.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 2 mei 2023. De kamer was samengesteld uit Jeroen VAN NIEUWENHOVE, kamervoorzitter, Koen MUYLLE en Toon MOONEN, staatsraden, Bruno PEETERS, assessor, en Annemie GOOSSENS, griffier.

De verslagen zijn uitgebracht door Dries VAN EECKHOUTTE, eerste auditeur, en Lise VANDENHENDE, adjunct-auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Toon MOONEN, staatsraad.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 10 mei 2023.

*

Le 31 mars 2023, 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 ‘portant des dispositions fiscales diverses’.

L'avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 2 mai 2023. La chambre était composée de Jeroen VAN NIEUWENHOVE, président de chambre, Koen MUYLLE et Toon MOONEN, conseillers d'État, Bruno PEETERS, assesseur, et Annemie GOOSSENS, greffier.

Les rapports ont été présentés par Dries VAN EECKHOUTTE, premier auditeur, et Lise VANDENHENDE, auditeur adjoint.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Toon MOONEN, conseiller d'État.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 10 mai 2023.

*

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 rechtsgrond¹, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET VOORONTWERP

2. Het voor advies voorgelegde voorontwerp van wet strekt ertoe diverse wijzingen aan te brengen in de fiscale wetgeving. Titel 2 betreft een actualisatie van het Wetboek diverse rechten en taksen met betrekking tot de jaarlijkse taks op de verzekeringsondernemingen (artikel 2 van het voorontwerp). Titel 3 bevat een aantal technische wijzigingen en de rechtzetting van een vergissing in het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten (artikelen 3 tot 5). Titel 4 strekt tot een aantal wijzigingen in de inkomstenbelastingen. Het gaat in het bijzonder om de opheffing van de bepalingen met betrekking tot het opleidingsbudget in het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) (hoofdstuk 1), een wijziging van de wet van 29 mei 2020 ‘houdende diverse dringende fiscale bepalingen ten gevolge van de COVID-19-pandemie’ met betrekking tot de bestaansmiddelen (hoofdstuk 2), een wijziging van meerdere wetten met betrekking tot de netto-overuren (hoofdstuk 3) en diverse andere wijzigingen van het WIB 92 (hoofdstuk 4). Titel 5 regelt de bekrachtiging van een aantal koninklijke besluiten betreffende de vaststelling van de bedrijfsvoorheffing en van de bijlage bij het koninklijk besluit van 19 december 2022 ‘tot wijziging van het KB/WIB 92, op het stuk van de bedrijfsvoorheffing’.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikelen 20 tot 22

3.1. Bij artikel 16, § 1, eerste lid, van de wet van 29 mei 2020 ‘houdende diverse dringende fiscale bepalingen ten gevolge van de COVID-19 pandemie’ werden de bezoldigingen met betrekking tot 120 vrijwillige overuren, die tijdens de periode van 1 april 2020 tot en met 30 juni 2020 werden gepresteerd bij de werkgevers die behoren tot bepaalde ‘kritieke sectoren’, vrijgesteld van inkomstenbelastingen.

Ingevolge artikel 15, eerste lid, van de wet van 20 december 2020 ‘houdende tijdelijke ondersteuningsmaatregelen ten gevolge van de COVID-19-pandemie’ werden ook de bezoldigingen met betrekking tot 120 vrijwillige overuren die tijdens de periode van 1 oktober 2020 tot en met 31 december 2020 en tijdens de periode van 1 januari 2021 tot en met 30 september 2021, werden gepresteerd bij de werkgevers die behoren tot bepaalde ‘cruciale sectoren’, vrijgesteld van inkomstenbelastingen. Bij artikel 15/2, § 1, van dezelfde wet werden daarnaast bepaalde bezoldigingen met betrekking tot 120 overuren die tijdens de periode van

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

1 april 2020 tot 31 december 2020 en tijdens de periode van 1 januari 2021 tot 30 juni 2021, werden gepresteerd in de openbare sector, vrijgesteld van inkomstenbelastingen.

Ten gevolge van de artikelen 20 tot 22 van het voorontwerp gelden die vrijstellingen nog slechts voor de bezoldigingen die uiterlijk in het tweede kalenderjaar volgend op het jaar waarin de overuren zijn gepresteerd, worden betaald of toegekend. De bezoldigingen voor uren die werden gepresteerd in 2020 zullen bijgevolg slechts worden vrijgesteld van inkomstenbelastingen wanneer ze uiterlijk op 31 december 2022 werden betaald of toegekend. Voor uren die werden gepresteerd in 2021 geldt eveneens dat ze, om in aanmerking te komen voor de vrijstelling, moeten worden betaald of toegekend uiterlijk op 31 december 2023.

3.2. Het gevolg van die beperking in de tijd is dat belastingplichtigen van wie de bezoldigingen voor de uren gepresteerd in 2020 werden betaald of toegekend uiterlijk in 2022, gunstiger worden behandeld dan personen voor wie die betaling of toekenning pas later volgt. *Mutatis mutandis* geldt hetzelfde voor belastingplichtigen van wie de bezoldigingen voor de uren gepresteerd in 2021 worden betaald of toegekend uiterlijk in 2023.

Volgens de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof is een verschil in behandeling slechts verenigbaar met de grondwettelijke beginselen van gelijkheid en niet-discriminatie, wanneer dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is. Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld, rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betrokken maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie is geschonden wanneer er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.²

Het criterium van onderscheid dat door de artikelen 20 tot 22 van het voorontwerp tussen belastingplichtigen wordt gemaakt, betreft het tijdstip waarop de bezoldigingen voor de gepresterde uren worden betaald of toegekend en is dus een objectief criterium. Met betrekking tot de redelijke verantwoording van de maatregel wordt in de memorie van toelichting het volgende uiteengezet:

“De regering is van oordeel dat dit een redelijke termijn is. Eventuele betalingen na die termijn zullen in principe het gevolg zijn van een geschil tussen de werkgever en de werknemer. Door de vrijstelling in de tijd te beperken, worden complexe situaties vermeden waarbij bezoldigingen voor overuren mogelijks in aanmerking komen voor een fiscale vrijstelling of voor een belasting heffing tegen het gemiddeld tarief van het laatste belastbare tijdperk met 12 maanden beroepsinkomsten (achterstallen) en bovendien moeten de talrijke codes voor betrokken regelingen op die manier slechts gedurende een beperkt aantal belastbare tijdperken worden voorzien op de individuele inkomstenfiches en in de aangifte in de personenbelasting en belasting van niet-inwoners.”

De gemachtigde verklaarde in dat verband verder:

“De regering is van oordeel dat een termijn van minstens één jaar tot bijna twee jaar om het loon voor de betrokken vrijwillige overuren uit te betalen en in aanmerking te

² Vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof. Zie bv.: GwH 17 juli 2014, nr. 107/2014, B.12; GwH 25 september 2014, nr. 141/2014, B.4.1; GwH 30 april 2015, nr. 50/2015, B.16; GwH 18 juni 2015, nr. 91/2015, B.5.1; GwH 16 juli 2015, nr. 104/2015, B.6; GwH 16 juni 2016, nr. 94/2016, B.3; GwH 18 mei 2017, nr. 60/2017, B.11; GwH 15 juni 2017, nr. 79/2017, B.3.1; GwH 19 juli 2017, nr. 99/2017, B.11; GwH 28 september 2017, nr. 104/2017, B.8.

laten komen voor de fiscale vrijstelling, moet volstaan. Vermits er in beginsel geen inhaalrust wordt toegekend voor vrijwillige overuren (wanneer er inhaalrust wordt toegekend, wordt de betaling van het overuur deels verschoven naar de periode waarin de inhaalrust wordt genomen), gelden de gewone regels voor de uitbetaling van het loon voor die vrijwillige overuren. Dat tijdstip kan op drie manieren zijn vastgesteld:

- door een cao (op sectoraal vlak of op ondernemingsvlak) : de wet legt geen uiterste termijn op, maar in de praktijk is de termijn beperkt en veel korter dan de termijn van één jaar die minimaal wordt voorzien door het ontwerp;
- in het arbeidsreglement: in dit geval mag het tijdstip van uitbetaling van het loon niet later vastgesteld worden dan de zevende werkdag na de arbeidsperiode waarvoor het loon verschuldigd is ;
- bij gebrek aan een precisering in een cao of in het arbeidsreglement, moet het loon uiterlijk worden uitbetaald op de vierde werkdag na de arbeidsperiode waarvoor het loon verschuldigd is.”

Het doel van de beperking van de vrijstellingen in de tijd, dat erin bestaat om complexe situaties te vermijden, kan evenwel niet verantwoorden dat belastingplichtigen van wie de bezoldiging niet tijdig is betaald of toegekend, de vrijstelling niet genieten, terwijl belastingplichtigen van wie de bezoldiging tijdig is betaald of toegekend, de vrijstelling wel genieten. Hoewel kan worden aangenomen dat een dergelijke laattijdige betaling of toekenning uitzonderlijk is, geeft de memorie van toelichting bij de betrokken artikelen aan dat zulks veelal het gevolg is van een conflict tussen werkgever en werknemer. Nu de belastingplichtige het ontstaan van een dergelijk conflict, en mogelijk van nog andere situaties van laattijdige betaling of toekenning, niet (of althans niet volledig) in de hand heeft, zou het verlies van de vrijstelling, die louter aan die laattijdigheid te wijten is, voor hem onevenredige gevolgen hebben.

Behoudens indien alsnog in een deugdelijke verantwoording kan worden voorzien voor het verschil in behandeling dat de artikelen 20 tot 22 van het voorontwerp doen ontstaan, kunnen die bepalingen in hun huidige vorm geen doorgang vinden en moet ervoor worden gezorgd dat belastingplichtigen die recht hebben op de bedoelde bezoldigingen voor uren gepresteerd in dezelfde periodes, op gelijke wijze kunnen genieten van de vrijstelling.

3.3. De gemachtigde deelde nog het volgende mee:

“De wet van 21 december 2021 [lees: 12 december 2021] tot uitvoering van het sociaal akkoord in het kader van de interprofessionele onderhandelingen voor de periode 2021-2022 regelt onder meer het fiscaal stelsel van de relance-uren. Ook voor deze vrijwillige overuren wil de regering voorstellen om de vrijstelling op het vlak van de inkomstenbelastingen te beperken tot de bezoldigingen die uiterlijk op het einde van het tweede kalenderjaar volgend op het jaar waarin de overuren zijn gepresteerd, worden uitbetaald. Daartoe zou de onderstaande bepaling in het ontwerp worden ingevoegd.”

Daartoe zou een nieuw artikel 22/1 in het voorontwerp worden ingevoegd, dat ertoe strekt artikel 15 van de wet van 12 december 2021 ‘tot uitvoering van het sociaal akkoord in het kader van de interprofessionele onderhandelingen voor de periode 2021-2022’, die een fiscale regeling bevat voor de zogenaamde ‘relance-uren’ bedoeld in artikel 2 van die wet, te wijzigen.

Voor dat nieuwe artikel zou evenwel hetzelfde bezwaar gelden als vermeld in opmerking 3.2.

Artikel 25

4. Het ontworpen artikel 38/1, § 3, tweede lid, van het WIB 92 bepaalt dat zowel de werknemer als de bedrijfsleider binnen drie maanden na de vervaldatum van de sport/cultuurcheque bij de uitgever ervan een eenmalige aanvraag kunnen doen tot reactivering van de cheque. Het is evenwel niet duidelijk aan wie de tegenwaarde van de cheque toekomt wanneer de bedrijfsleider de reactivering aanvraagt (bijvoorbeeld in geval van verandering van werkgever).

Zoals de Raad van State, afdeling Wetgeving, reeds opmerkte over de bepaling die artikel 6 van de wet van 21 december 2021 ‘houdende diverse fiscale bepalingen’ is geworden,³ zou het in voorkomend geval beter uit de verf moeten komen in de ontworpen bepaling, of op zijn minst in de memorie van toelichting, dat het niet de bedoeling is dat de reactivering gebeurt op vraag van de bedrijfsleider, of, alleszins, dat het de bedoeling is dat de tegenwaarde van de cheque bij reactivering in elk geval aan de begunstigde van de cheque toekomt (tenzij wanneer de geldigheidsduur na reactivering verstrijkt).

Artikel 28

5. In de wetshistoriek van artikel 28 van het voorontwerp moet de woordgroep “ingevoegd bij de wet van 12 mei 2014 en” worden weggelaten.

Artikel 32

6. De gemachtigde gaf aan dat in artikel 32 van het voorontwerp een bijkomende wijziging van artikel 289^{ter}/1, tweede lid, van het WIB 92 zal worden opgenomen om rekening te houden met de wijziging van het opschrift van de wet van 20 december 1999 ‘tot toekenning van een werkbonus aan werknemers met lage lonen en van andere verminderingen van de persoonlijke bijdragen van sociale zekerheid’. Ten gevolge van de vernummering van de onderdelen van artikel 32, zal ook artikel 33 betreffende de inwerkingtreding worden gewijzigd.

Daarmee kan worden ingestemd.

³ Adv.RvS 72.236/3 van 26 oktober 2022 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 21 december 2022 ‘houdende diverse fiscale bepalingen’, *Parl.St.* Kamer 2022-23, nr. 55-3012/001, 96-97, opmerking 9.

Artikel 34

7.1. Met toepassing van artikel 275, § 3, van het WIB 92 moeten de koninklijke besluiten betreffende de vaststelling van de bedrijfsvoorheffing door de wetgever worden bekrachtigd. Die besluiten worden geacht geen uitwerking te hebben gehad indien ze niet zijn bekrachtigd binnen de twaalf maanden na de datum van hun bekendmaking in het Belgisch Staatsblad.

7.2. Bij artikel 34, 1°, van het voorontwerp wordt het koninklijk besluit van 6 juni 2022 ‘tot wijziging van de bijlage III van het KB/WIB 92 op het stuk van de bezoldigingen voor studentenarbeid gepresteerd in het tweede kwartaal van 2022’ bekrachtigd. Dat koninklijk besluit werd bekendgemaakt in het Belgisch Staatsblad op 23 juni 2022. Uit artikel 275, § 3, van het WIB 92 volgt dat het ten laatste moet worden bekrachtigd op 23 juni 2023.

Er moet over worden gewaakt dat die bekrachtiging tijdig gebeurt.⁴

7.3. Bij artikel 34, 5°, van het voorontwerp wordt de bijlage bij het koninklijk besluit van 19 december 2022 ‘tot wijziging van het KB/WIB 92, op het stuk van de bedrijfsvoorheffing’ bekrachtigd.

Nochtans heeft niet enkel de bijlage bij dat koninklijk besluit betrekking op de vaststelling van de bedrijfsvoorheffing. Dat is het geval voor het volledige koninklijk besluit. Het moet dan ook volledig worden bekrachtigd.

*

⁴ Het Grondwettelijk Hof aanvaardt in beginsel geen laattijdige bekrachtiging (GwH 17 juli 2003, nr. 100/2003, B.11.10).

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 L'AVANT-PROJET

2. L'avant-projet de loi soumis pour avis a pour objet d'apporter diverses modifications à la législation fiscale. Le titre 2 concerne une actualisation du Code des droits et taxes divers relative à la taxe annuelle sur les entreprises d'assurance (article 2 de l'avant-projet). Le titre 3 contient un certain nombre de modifications techniques et rectifie une erreur dans le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (articles 3 à 5). Le titre 4 vise à apporter un certain nombre de modifications aux impôts sur les revenus. Il s'agit plus particulièrement de l'abrogation des dispositions relatives au budget formation dans le Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) (chapitre 1^{er}), d'une modification de la loi du 29 mai 2020 'portant diverses mesures fiscales urgentes en raison de la pandémie du COVID-19' en matière de ressources (chapitre 2), d'une modification de plusieurs lois en ce qui concerne les heures supplémentaires nettes (chapitre 3) et de diverses autres modifications du CIR 92 (chapitre 4). Le titre 5 règle la confirmation d'un certain nombre d'arrêtés royaux relatifs à la fixation du précompte professionnel ainsi que de l'annexe de l'arrêté royal du 19 décembre 2022 'modifiant, en matière de précompte professionnel, l'AR/CIR 92'.

EXAMEN DU TEXTE

Articles 20 à 22

3.1. L'article 16, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, de la loi du 29 mai 2020 'portant diverses mesures fiscales urgentes en raison de la pandémie du COVID-19' a exonéré d'impôts sur les revenus les rémunérations relatives à 120 heures supplémentaires volontaires prestées pendant la période du 1^{er} avril 2020 jusqu'au 30 juin 2020 inclus chez les employeurs appartenant à certains 'secteurs critiques'.

En vertu de l'article 15, alinéa 1^{er}, de la loi du 20 décembre 2020 'portant des mesures de soutien temporaires en raison de la pandémie du COVID-19', les rémunérations relatives à 120 heures supplémentaires volontaires prestées pendant la période du 1^{er} octobre 2020 jusqu'au 31 décembre 2020 inclus et pendant la période du 1^{er} janvier 2021 jusqu'au 30 septembre 2021 inclus, chez les employeurs qui appartiennent à certains 'secteurs cruciaux' ont également été exonérées d'impôts sur les revenus. En outre, l'article 15/2, § 1^{er}, de la même loi a exonéré d'impôts sur les revenus certaines rémunérations relatives à 120 heures

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

supplémentaires prestées dans le secteur public pendant la période du 1^{er} avril 2020 au 31 décembre 2020 et pendant la période du 1^{er} janvier 2021 au 30 juin 2021.

Par l'effet des articles 20 à 22 de l'avant-projet, ces exonérations ne s'appliquent plus qu'aux rémunérations payées ou attribuées au plus tard dans la deuxième année civile suivant l'année durant laquelle les heures supplémentaires ont été prestées. Les rémunérations pour des heures prestées en 2020 ne seront dès lors exonérées d'impôts sur les revenus que si elles ont été payées ou attribuées au plus tard le 31 décembre 2022. Afin de pouvoir bénéficier de l'exonération, les heures prestées en 2021 doivent également avoir été payées ou attribuées au plus tard le 31 décembre 2023.

3.2. Cette limitation dans le temps a pour conséquence que les contribuables dont les rémunérations pour les heures prestées en 2020 ont été payées ou attribuées au plus tard en 2022 bénéficient d'un traitement plus favorable que les personnes pour lesquelles ce paiement ou cette attribution n'intervient qu'ultérieurement. La même observation vaut *mutatis mutandis* pour les contribuables dont les rémunérations pour les heures prestées en 2021 sont payées ou attribuées au plus tard en 2023.

Selon la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, une différence de traitement ne peut se concilier avec les principes constitutionnels d'égalité et de non-discrimination, que si cette différence repose sur un critère objectif et si elle est raisonnablement justifiée. L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure concernée ainsi que de la nature des principes en cause ; le principe d'égalité et de non-discrimination est violé lorsqu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé ².

Le critère de distinction entre les contribuables opéré par les articles 20 et 22 de l'avant-projet porte sur le moment auquel les rémunérations pour les heures prestées sont payées ou attribuées, et constitue donc un critère objectif. S'agissant de la justification raisonnable de la mesure, l'exposé des motifs précise ce qui suit :

« Le gouvernement est d'avis que c'est un délai raisonnable. En principe, d'éventuels paiements après ce délai résulteront d'un litige entre l'employeur et le travailleur. La limitation de l'exonération dans le temps permet d'éviter des situations complexes où les rémunérations des heures supplémentaires pourraient bénéficier d'une exonération fiscale ou d'une imposition au taux moyen de la dernière période imposable comportant 12 mois de revenus professionnels (arriérés). En outre, les nombreux codes des régimes concernés ne doivent donc être indiqués que pour un nombre limité de périodes imposables sur les fiches de revenus individuelles et dans les déclarations à l'impôt des personnes physiques et à l'impôt des non-résidents ».

² Jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle. Voir par exemple : C.C., 17 juillet 2014, n° 107/2014, B.12 ; C.C., 25 septembre 2014, n° 141/2014, B.4.1 ; C.C., 30 avril 2015, n° 50/2015, B.16 ; C.C., 18 juin 2015, n° 91/2015, B.5.1 ; C.C., 16 juillet 2015, n° 104/2015, B.6 ; C.C., 16 juin 2016, n° 94/2016, B.3 ; C.C., 18 mai 2017, n° 60/2017, B.11 ; C.C., 15 juin 2017, n° 79/2017, B.3.1 ; C.C., 19 juillet 2017, n° 99/2017, B.11 ; C.C., 28 septembre 2017, n° 104/2017, B.8.

À cet égard, le délégué a encore déclaré ce qui suit :

« De regering is van oordeel dat een termijn van minstens één jaar tot bijna twee jaar om het loon voor de betrokken vrijwillige overuren uit te betalen en in aanmerking te laten komen voor de fiscale vrijstelling, moet volstaan. Vermits er in beginsel geen inhaalrust wordt toegekend voor vrijwillige overuren (wanneer er inhaalrust wordt toegekend, wordt de betaling van het overuur deels verschoven naar de periode waarin de inhaalrust wordt genomen), gelden de gewone regels voor de uitbetaling van het loon voor die vrijwillige overuren. Dat tijdstip kan op drie manieren zijn vastgesteld:

- door een cao (op sectoraal vlak of op ondernemingsvlak) : de wet legt geen uiterste termijn op, maar in de praktijk is de termijn beperkt en veel korter dan de termijn van één jaar die minimaal wordt voorzien door het ontwerp;
- in het arbeidsreglement: in dit geval mag het tijdstip van uitbetaling van het loon niet later vastgesteld worden dan de zevende werkdag na de arbeidsperiode waarvoor het loon verschuldigd is ;
- bij gebrek aan een precisering in een cao of in het arbeidsreglement, moet het loon uiterlijk worden uitbetaald op de vierde werkdag na de arbeidsperiode waarvoor het loon verschuldigd is ».

L'objectif de la limitation des exonérations dans le temps, qui consiste à éviter des situations complexes, ne peut toutefois pas justifier le fait que les contribuables, dont la rémunération n'a pas été payée ou attribuée à temps, ne bénéficient pas de l'exonération, tandis que les contribuables dont la rémunération a bien été payée ou attribuée dans les délais en bénéficient. Bien que l'on puisse admettre qu'un tel paiement ou attribution tardif soit exceptionnel, l'exposé des motifs indique à propos des articles concernés qu'une telle situation résulte généralement d'un litige entre l'employeur et le travailleur. Dès lors que le contribuable n'a pas (ou du moins pas complètement) la maîtrise d'un tel litige, ni, potentiellement, d'autres situations de paiement ou d'attribution tardif, la perte de l'exonération, due uniquement à ce retard, aurait des conséquences disproportionnées pour lui.

À moins de pouvoir encore justifier adéquatement la différence de traitement créée par les articles 20 à 22 de l'avant-projet, ces dispositions ne peuvent pas se concrétiser dans leur forme actuelle et on veillera à ce que les contribuables ayant droit aux rémunérations visées pour des heures prestées pendant les mêmes périodes puissent bénéficier de l'exonération de manière identique.

3.3. Le délégué a encore communiqué ce qui suit :

« De wet van 21 december 2021 [lees: 12 december 2021] tot uitvoering van het sociaal akkoord in het kader van de interprofessionele onderhandelingen voor de periode 2021-2022 regelt onder meer het fiscaal stelsel van de relance-uren. Ook voor deze vrijwillige overuren wil de regering voorstellen om de vrijstelling op het vlak van de inkomstenbelastingen te beperken tot de bezoldigingen die uiterlijk op het einde van het tweede kalenderjaar volgend op het jaar waarin de overuren zijn gepresteerd, worden uitbetaald. Daartoe zou de onderstaande bepaling in het ontwerp worden ingevoegd ».

À cet effet, il serait inséré dans l'avant-projet un nouvel article 22/1 visant à modifier l'article 15 de la loi du 12 décembre 2021 'exécutant l'accord social dans le cadre des négociations interprofessionnelles pour la période 2021-2022', qui contient un régime fiscal pour les heures dites 'de relance' visées à l'article 2 de cette loi.

Ce nouvel article soulèverait toutefois la même objection que celle mentionnée à l'observation 3.2.

Article 25

4. L'article 38/1, § 3, alinéa 2, en projet, du CIR 92 dispose que tant le travailleur que le dirigeant d'entreprise peuvent introduire dans les trois mois suivant l'échéance du chèque sport/culture une demande unique auprès de l'éditeur pour réactiver le chèque. On n'aperçoit toutefois pas clairement à qui la contre-valeur du chèque revient lorsque le dirigeant d'entreprise demande la réactivation (par exemple en cas de changement d'employeur).

Ainsi que le Conseil d'État, section de législation, l'a déjà observé à propos de la disposition qui est devenue l'article 6 de la loi du 21 décembre 2021 'portant des dispositions fiscales diverses'³, il y aurait lieu, le cas échéant, de mieux exprimer dans la disposition en projet, ou à tout le moins dans l'exposé des motifs, que l'intention n'est pas que la réactivation intervienne à la demande du dirigeant d'entreprise, ou, en tout cas, que l'intention est que la contre-valeur du chèque en cas de réactivation revienne en tout état de cause au bénéficiaire du titre (sauf si la durée de validité après réactivation expire).

Article 28

5. Dans l'historique de l'article 28 de l'avant-projet, il y a lieu d'omettre le groupe de mots « inséré par la loi du 12 mai 2014 et ».

Article 32

6. Le délégué a indiqué que l'article 32 de l'avant-projet contiendra une modification supplémentaire de l'article 289ter/1, alinéa 2, du CIR 92 afin de tenir compte de la modification de l'intitulé de la loi du 20 décembre 1999 'visant à octroyer un bonus à l'emploi aux travailleurs salariés ayant un bas salaire et d'autres réductions des cotisations personnelles de sécurité sociale'. Consécutivement à la renumérotation des subdivisions de l'article 32, l'article 33, relatif à l'entrée en vigueur, sera lui aussi modifié.

On peut se rallier à cette proposition.

³ Avis C.E. 72.236/3 du 26 octobre 2022 sur un avant-projet devenu la loi du 21 décembre 2022 'portant des dispositions fiscales diverses', *Doc. parl.*, Chambre, 2022-23, n° 55-3012/001, pp. 96-97, observation 9.

Article 34

7.1. En application de l'article 275, § 3, du CIR 92, les arrêtés royaux relatifs à la fixation du précompte professionnel doivent être confirmés par le législateur. Lesdits arrêtés sont censés ne pas avoir produit leurs effets s'ils n'ont pas été confirmés dans les douze mois de la date de leur publication au Moniteur belge.

7.2. L'article 34, 1°, de l'avant-projet confirme l'arrêté royal du 6 juin 2022 'modifiant l'annexe III de l'AR/CIR 92 en matière des rémunérations pour travail étudiant presté soins au cours du deuxième trimestre de 2022'. Cet arrêté royal a été publié au Moniteur belge du 23 juin 2022. Il résulte de l'article 275, § 3, du CIR 92 que ledit arrêté doit être confirmé au plus tard le 23 juin 2023.

On veillera à ce que cette confirmation intervienne dans les délais ⁴.

7.3. L'article 34, 5°, de l'avant-projet confirme l'annexe de l'arrêté royal du 19 décembre 2022 'modifiant, en matière de précompte professionnel, l'AR/CIR 92'.

Pourtant, l'annexe de cet arrêté royal n'est pas seule à concerner la fixation du précompte professionnel. C'est le cas de l'ensemble de l'arrêté royal. Il doit dès lors être confirmé dans son ensemble.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS

Jeroen VAN NIEUWENHOVE

⁴ La Cour constitutionnelle n'accepte pas, en principe, de confirmation tardive (C.C., 17 juillet 2003, n° 100/2003, B.11.10).