



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

advies 52.277/1
van 8 november 2012

over

een ontwerp van koninklijk
besluit 'tot aanpassing van het
KB/WIB 92 inzake de
verzaking van de inning van de
roerende voorheffing met
betrekking tot de dividenden
die worden toegekend aan
pensioenfondsen
niet-inwoners'

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

avis 52.277/1
du 8 novembre 2012

sur

un projet d'arrêté royal
'adaptant l'AR/CIR 92 en
matière de renonciation à la
perception du précompte
mobilier sur les dividendes
attribués à des fonds de
pensions non-résidents'

Op 19 oktober 2012 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 ontwerp van koninklijk besluit 'tot aanpassing van het KB/WIB 92 inzake de verzaking van de inning van de roerende voorheffing met betrekking tot de dividenden die worden toegekend aan pensioenfondsen niet-inwoners'.

Het ontwerp is door de eerste kamer onderzocht op 8 november 2012. De kamer was samengesteld uit Marnix VAN DAMME, kamervoorzitter, Jo BAERT en Wilfried VAN VAERENBERGH, staatsraden, Lieven DENYS, assessor, en Wim GEURTS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Frederic VANNESTE, auditeur.

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

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 8 november 2012.

*

Le 19 octobre 2012, 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 projet d'arrêté royal 'adaptant l'AR/CIR 92 en matière de renonciation à la perception du précompte mobilier sur les dividendes attribués à des fonds de pensions non-résidents'.

Le projet a été examiné par la première chambre le 8 novembre 2012. La chambre était composée de Marnix VAN DAMME, président de chambre, Jo BAERT et Wilfried VAN VAERENBERGH, conseillers d'État, Lieven DENYS, assesseur, et Wim GEURTS, greffier.

Le rapport a été présenté par Frederic VANNESTE, auditeur.

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

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 8 novembre 2012.

*

1. Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING EN RECHTSGROND VAN HET ONTWERP

2. Artikel 266 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) bepaalt wat volgt:

“De Koning kan, onder de voorwaarden en binnen de grenzen die Hij bepaalt, geheel of ten dele afzien van de inning van de roerende voorheffing op inkomsten van roerende goederen en kapitalen en van diverse inkomsten, indien het verkrijgers betreft van wie de identiteit kan worden vastgesteld of door collectieve beleggingsinstellingen naar buitenlands recht die een onverdeeld vermogen zijn dat wordt beheerd door een beheersvennootschap voor rekening van deelnemers, wanneer hun aandelen in België niet openbaar worden uitgegeven en niet in België worden verhandeld, of effecten aan toonder en gedematerialiseerde effecten waarvan de inkomsten begrepen zijn in één van de volgende categorieën:

- 1° inkomsten van voor 1 december 1962 uitgegeven effecten die wettelijk van mobiliënbelasting of van zakelijke belastingen zijn vrijgesteld of aan belastingen zijn onderworpen tegen een aanslagvoet van minder dan 15 pct;
- 2° inkomsten uit certificaten van Belgische instellingen voor collectieve belegging;
- 3° uitgiftepremies met betrekking tot obligaties, kasbons of andere effecten van leningen uitgegeven vanaf 1 december 1962.

In geen geval kan hij afzien van de inning van de roerende voorheffing op inkomsten:

- 1° van door effecten vertegenwoordigde leningen waarvan de interest wordt gekapitaliseerd, behalve indien de schuldenaar en de gerechtigde verbonden vennootschappen zijn die hij definieert;
- 2° van effecten die geen aanleiding geven tot een periodieke uitbetaling van interest en die worden uitgegeven voor een looptijd van ten minste één jaar met een disconto dat overeenstemt met de tot op de vervaldag van het effect gekapitaliseerde interest, behalve indien de schuldenaar en de gerechtigde verbonden vennootschappen zijn die hij definieert;
- 3° Uit vastgoedcertificaten, voor wat de toekenningen of betaalbaarstellingen van inkomsten betreft die geheel of gedeeltelijk betrekking hebben op de verwezenlijking van het onderliggend onroerend goed.

Het tweede lid is niet van toepassing op effecten voortgekomen uit de splitsing van lineaire obligaties uitgegeven door de Belgische Staat.”

Aan die machtiging heeft de Koning uitvoering gegeven bij de artikelen 105 tot 119 van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 ‘tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992’ (hierna: KB/WIB 92).

3. Zo bepaalt artikel 106, § 1, eerste lid, van het KB/WIB 92 dat van de inning van de roerende voorheffing volledig wordt afgezien met betrekking tot de dividenden waarvan de schuldenaar een buitenlandse vennootschap is, wanneer de verkrijger wordt geïdentificeerd als een binnenlandse vennootschap of een Belgische inrichting van een vennootschap die is gevestigd in een andere lidstaat van de Europese Economische Ruimte.

In paragraaf 2 van hetzelfde artikel wordt het volgende bepaald:

“Er wordt eveneens volledig afgezien van de inning van de roerende voorheffing op dividenden en op inkomsten bedoeld in artikel 90, 11° van hetzelfde Wetboek met betrekking tot Belgische aandelen waarvan de schuldenaar, hetzij een vennootschap, vereniging, inrichting of instelling is die haar maatschappelijke zetel, haar voornaamste inrichting of haar zetel van bestuur of beheer in België heeft, hetzij een rechtspersoon naar Belgisch publiek recht is, wanneer de verkrijger wordt geïdentificeerd als *een spaarder niet-inwoner die geen onderneming exploiteert of die zich niet met verrichtingen van winstgevende aard bezighoudt* en die in het land waarvan hij inwoner is, vrijgesteld is van inkomstenbelastingen.”¹

Artikel 1 van het om advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit strekt ertoe in deze laatste paragraaf de gecursiveerde woorden te vervangen door een andere omschrijving, teneinde de dividenden en inkomsten waarop de verzaking aan de inning van de roerende voorheffing kan worden toegepast te beperken tot de pensioenfondsen niet-inwoners.

Met artikel 2 van het ontwerp wordt de uitzondering bedoeld in artikel 106, § 4, van het KB/WIB 92 verduidelijkt.

Artikel 3 van het ontwerp wijzigt dienovereenkomstig artikel 117, § 2, van het KB/WIB 92, terwijl artikel 4 bepaalt dat de nieuwe regels onmiddellijk in werking zullen treden.

4. Vermits uit artikel 172, tweede lid, van de Grondwet volgt dat vrijstelling van belasting door de wetgever dient te worden verleend en artikel 266 van het WIB 92 grondwetsconform dient te worden geïnterpreteerd, kan de Koning aan die bepaling niet de bevoegdheid ontnemen om vrij te stellen van belasting.

In het stelsel van de belasting van niet-inwoners vormt de voorheffing in een aantal gevallen niet een voorschot, maar een echte belasting (zie artikel 248, § 1, van het WIB 92), zodat aan de gemachtigde is gevraagd of, in het licht van voormelde grondwetsbepaling, het afzien van de inning van de voorheffing gevolgen heeft voor het verschuldigd zijn van de belasting. Hij antwoordde:

“De Koning ziet af van de inning van de roerende voorheffing, dit heeft geen gevolgen voor het verschuldigd zijn van de belasting.”

Voor zover het correct is dat de Koning aldus niet vrijstelt van belasting, kan worden aanvaard dat artikel 266 van het WIB 92 rechtsgrond biedt voor de ontworpen wijzigingen.

¹ Krachtens paragraaf 4 van hetzelfde artikel zijn de bepalingen van paragraaf 2 niet van toepassing wanneer de spaarder niet-inwoner in wel bepaalde gevallen verplicht is de opbrengst of het inkomen door te storten.

VOORAFGAANDE VORMVEREISTEN

5. Uit artikel 19/1, § 1, van de wet van 5 mei 1997 ‘betreffende de coördinatie van het federale beleid inzake duurzame ontwikkeling’ vloeit voort dat elk voorontwerp van wet, elk ontwerp van koninklijk besluit en elk voorstel van beslissing dat ter goedkeuring aan de Ministerraad moet worden voorgelegd, aanleiding moet geven tot een voorafgaand onderzoek met betrekking tot de noodzaak om een effectbeoordeling inzake duurzame ontwikkeling uit te voeren, tenzij het voorontwerp, het ontwerp of het voorstel hiervan is vrijgesteld. Die vrijstellingen zijn bepaald bij het koninklijk besluit van 20 september 2012 ‘houdende uitvoering van artikel 19/1, § 1, tweede lid, van hoofdstuk V/1 van de wet van 5 mei 1997 betreffende de coördinatie van het federale beleid inzake duurzame ontwikkeling”. Het voorliggende ontwerp van koninklijk besluit kan niet worden ingepast in één van de vrijstellingscategorieën bepaald in artikel 2 van dat besluit, zodat alsnog een voorafgaand onderzoek in voormelde zin dient te worden uitgevoerd. Indien uit dit voorafgaand onderzoek bovendien zou blijken dat een effectbeoordeling in de zin van artikel 19/2 van dezelfde wet noodzakelijk is, en als gevolg van die effectbeoordeling wijzigingen zouden worden aangebracht in de tekst van het ontwerp, zoals die thans om advies aan de Raad van State, afdeling Wetgeving, is voorgelegd, zullen deze wijzigingen eveneens om advies aan de afdeling Wetgeving moeten worden voorgelegd.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Aanhef

6. Gelet op het gegeven dat het advies van de Raad van State is gevraagd op dertig dagen, dient het vijfde lid van de aanhef te worden geschrapt. Een verantwoording van het inroepen van de dringende noodzakelijkheid heeft in dit geval immers geen zin.

Artikel 4

7. Uit artikel 4 van het ontwerp volgt dat het besluit onmiddellijk in werking zal treden de dag waarop het in het Belgisch Staatsblad wordt bekendgemaakt.

Tenzij er een specifieke reden bestaat om af te wijken van de gangbare termijn van inwerkingtreding bepaald door artikel 6, eerste lid, van de wet van 31 mei 1961 ‘betreffende het gebruik der talen in wetgevingszaken, het opmaken, bekendmaken en inwerkingtreden van wetten en verordeningen’, dient in beginsel te worden afgezien van de onmiddellijke inwerkingtreding teneinde elkeen een redelijke termijn te geven om kennis te nemen van de nieuwe regels.

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 juridique et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE ET FONDEMENT JURIDIQUE DU PROJET

2. L'article 266 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) dispose ce qui suit :

« Le Roi peut, aux conditions et dans les limites qu'Il détermine, renoncer totalement ou partiellement à la perception du précompte mobilier sur les revenus de capitaux et biens mobiliers et les revenus divers, pour autant qu'il s'agisse de revenus recueillis par des bénéficiaires qui peuvent être identifiés ou par des organismes de placement collectif de droit étranger qui sont un patrimoine indivis géré par une société de gestion pour compte des participants lorsque leurs parts ne font pas l'objet d'une émission publique en Belgique et ne sont pas commercialisés en Belgique ou de revenus de titres au porteur et titres dématérialisés compris dans l'une des catégories suivantes :

- 1° revenus légalement exonérés de la taxe mobilière ou d'impôts réels ou soumis à l'impôt à un taux inférieur à 15 pct, produits par des titres émis avant le 1^{er} décembre 1962 ;
- 2° revenus de certificats des organismes de placement collectif belges ;
- 3° primes d'émission afférentes à des obligations, bons de caisse ou autres titres représentatifs d'emprunts émis à partir du 1^{er} décembre 1962.

Il ne peut en aucun cas renoncer à la perception du précompte mobilier sur les revenus :

- 1° des titres représentatifs d'emprunts dont les intérêts sont capitalisés, sauf si le débiteur et le bénéficiaire sont des sociétés associées qu'il définit ;
- 2° des titres ne donnant pas lieu à un paiement périodique d'intérêt et qui ont été émis pour une durée d'au moins un an avec un escompte correspondant aux intérêts capitalisés jusqu'à l'échéance du titre, sauf si le débiteur et le bénéficiaire sont des sociétés associées qu'il définit ;
- 3° des certificats immobiliers, pour ce qui concerne les attributions ou mises en paiement de revenus afférents, en tout ou partie, à la réalisation du bien immobilier sous-jacent.

L'alinéa 2 n'est pas applicable aux titres issus de la scission d'obligations linéaires émises par l'État belge ».

Le Roi a mis en œuvre cette habilitation par les articles 105 à 119 de l'arrêté royal du 27 août 1993 'd'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992' (ci-après : AR/CIR 92).

3. Ainsi, l'article 106, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, de l'AR/CIR 92 dispose qu'il est renoncé totalement à la perception du précompte mobilier sur les dividendes dont le débiteur est une société étrangère et dont le bénéficiaire est identifié comme étant une société résidente ou un

établissement belge d'une société qui est établie dans un autre État membre de l'Espace économique européen.

Le paragraphe 2 du même article dispose ce qui suit :

« Il est également renoncé totalement à la perception du précompte mobilier sur les dividendes et sur les revenus visés à l'article 90, 11° du même Code relatifs à des actions ou parts belges dont le débiteur est soit une société, association, établissement ou organisme qui a en Belgique son siège social, son principal établissement ou son siège de direction ou d'administration, soit une personne morale de droit public belge et dont le bénéficiaire est identifié comme étant *un épargnant non-résident qui ne se livre pas à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif* et qui est exempté de tout impôt sur les revenus dans le pays dont il est résident. »¹

L'article 1^{er} du projet d'arrêté royal soumis pour avis vise à remplacer, dans ce dernier paragraphe, les mots en italique par une autre définition afin de limiter les dividendes et revenus sur lesquels la renonciation à la perception du précompte mobilier peut être appliquée aux fonds de pension non-résidents.

L'article 2 du projet précise l'exception prévue à l'article 106, § 4, de l'AR/CIR 92.

L'article 3 du projet modifie en conséquence l'article 117, § 2, de l'AR/CIR 92, tandis que l'article 4 dispose que les nouvelles règles entreront immédiatement en vigueur.

4. Étant donné qu'il découle de l'article 172, alinéa 2, de la Constitution que l'exemption d'impôt doit être accordée par le législateur et que l'article 266 du CIR 92 doit être interprété dans le respect de la Constitution, le Roi ne peut déduire de cette disposition le pouvoir d'exempter de l'impôt.

Dans le régime de l'impôt des non-résidents, le précompte ne constitue pas, dans certains cas, une avance, mais un véritable impôt (voir article 248, § 1^{er}, du CIR 92), si bien qu'il a été demandé au délégué si, à la lumière de la disposition constitutionnelle précitée, la renonciation à la perception du précompte a des conséquences pour la déduction de l'impôt. Celui-ci a répondu ce qui suit :

« De Koning ziet af van de inning van de roerende voorheffing, dit heeft geen gevolgen voor het verschuldigd zijn van de belasting ».

Dans la mesure où il est correct que le Roi n'exempte donc pas de l'impôt, il peut être admis que l'article 266 du CIR 92 procure un fondement juridique aux modifications en projet.

¹ En vertu du paragraphe 4 du même article, les dispositions du paragraphe 2 ne sont pas d'application lorsque l'épargnant non-résident est tenu de verser le produit ou un revenu.

FORMALITÉS PRÉALABLES

5. Il découle de l'article 19/1, § 1^{er}, de la loi du 5 mai 1997 'relative à la coordination de la politique fédérale de développement durable' que les avant-projets de loi, les projets d'arrêté royal et les propositions de décisions devant être soumises à l'approbation du Conseil des ministres, doivent faire l'objet d'un examen préalable de la nécessité de réaliser une évaluation d'incidence sur le développement durable, sauf si l'avant-projet, le projet ou la proposition en est dispensé. Ces dispenses sont déterminées par l'arrêté royal du 20 septembre 2012 'portant exécution de l'article 19/1, § 1^{er}, deuxième alinéa, du chapitre V/1 de la loi du 5 mai 1997 relative à la coordination de la politique fédérale de développement durable'. Le projet d'arrêté royal à l'examen ne s'inscrit dans aucune des catégories de dispenses prévues à l'article 2 de cet arrêté, si bien qu'un examen préalable au sens visé doit encore être réalisé. Si cet examen préalable devait en outre révéler qu'une évaluation d'incidence au sens de l'article 19/2 de cette même loi est nécessaire et si, consécutivement à cette évaluation d'incidence, des modifications devaient être apportées au texte du projet, tel qu'il est à présent soumis au Conseil d'État, section de législation, pour avis, il y aurait lieu de soumettre également ces modifications à l'avis de la section de législation.

EXAMEN DU TEXTE

Préambule

6. Vu le fait que l'avis du Conseil d'État a été demandé dans les trente jours, le cinquième alinéa doit être supprimé. Justifier l'urgence invoquée n'a en effet aucun sens en l'occurrence.

Article 4

7. Il découle de l'article 4 du projet que l'arrêté entrera immédiatement en vigueur le jour de sa publication au *Moniteur belge*.

À moins d'une raison spécifique justifiant une dérogation au délai usuel d'entrée en vigueur fixé à l'article 6, alinéa 1^{er}, de la loi du 31 mai 1961 'relative à l'emploi des langues en matière législative, à la présentation, à la publication et à l'entrée en vigueur des textes légaux et réglementaires', il faut renoncer, en principe, à l'entrée en vigueur immédiate afin d'accorder à chacun un délai raisonnable pour prendre connaissance des nouvelles règles.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Wim GEURTS

Marnix VAN DAMME