



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 52.964/3
van 29 maart 2013

avis 52.964/3
du 29 mars 2013

over

sur

een ontwerp van koninklijk
besluit 'tot aanpassing van
artikel 106, § 7, eerste lid, van
het KB/WIB 92 inzake de
bedoelde
beleggingsvennootschappen'

un projet d'arrêté royal
'adaptant l'article 106, § 7,
alinéa 1^{er}, de l'AR/CIR 92
quant aux sociétés
d'investissement visées'

Op 27 februari 2013 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 artikel 106, § 7, eerste lid, van het KB/WIB 92 inzake de bedoelde beleggingsvennootschappen'.

Het ontwerp is door de derde kamer onderzocht op 19 maart 2013. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jan SMETS en Bruno SEUTIN, staatsraden, Jan VELAERS en Lieven DENYS, assessoren, en Greet VERBERCKMOES, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Frédéric VANNESTE, auditeur.

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

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 29 maart 2013.

*

Le 27 février 2013, 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'article 106, § 7, alinéa 1^{er}, de l'AR/CIR 92 quant aux sociétés d'investissement visées'.

Le projet a été examiné par la troisième chambre le 19 mars 2013. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jan SMETS et Bruno SEUTIN, conseillers d'État, Jan VELAERS et Lieven DENYS, assesseurs, et Greet VERBERCKMOES, greffier.

Le rapport a été présenté par Frédéric VANNESTE, auditeur.

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

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 29 mars 2013.

*

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 VAN HET ONTWERP

2. Het om advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit strekt ertoe in artikel 106, § 7, eerste lid, van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 ‘tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992’ (hierna: KB/WIB 92) de verwijzing naar de opgeheven artikelen 114, 118 en 119 *quinquies* van de wet van 4 december 1990 ‘op de financiële transacties en de financiële markten’ te vervangen door een verwijzing naar de artikelen 15, 20, 26, 119, 122 en 126 van de wet van 3 augustus 2012 ‘betreffende bepaalde vormen van collectief beheer van beleggingsportefeuilles’ (artikel 1 van het ontwerp). Die wijziging is van toepassing op de inkomsten toegekend of betaalbaar gesteld vanaf 2013 (artikel 2 van het ontwerp).

Bij de strekking van het ontwerp gaf de gemachtigde volgende toelichting:

“[Le projet présent] vise (...) uniquement à traduire le fait que, dans l’article 106, § 7, AR/CIR 92, les sociétés d’investissement visés aux articles 114, 118, et 119 *quinquies* de la loi du 4 décembre 1990 sont les sociétés d’investissement visés aux articles 15, 20, 26, 119, 122 et 126 de la loi du 3 août 2012. Cela revient à considérer que lorsqu’elles sont apparues spécifiquement, les sociétés d’investissement institutionnelles n’étaient qu’une sous-catégorie des sociétés d’investissement publiques en ce sens que les mesures de renonciation à la perception du précompte mobilier les concernaient aussi.”

De volledige verzaking aan de inning van de roerende voorheffing op de dividenden met betrekking tot beleggingsvennootschappen geldt dus zowel voor collectieve beleggingsvennootschappen van de types BEVEK (artikel 15 van de wet van 3 augustus 2012), BEVAK (artikel 20 van de wet van 3 augustus 2012) of VBS (artikel 26 van de wet van 3 augustus 2012), als voor bepaalde types van institutionele beleggingsvennootschappen (institutionele beleggingsvennootschap met veranderlijk kapitaal: artikel 119 van de wet van 3 augustus 2012; institutionele beleggingsvennootschap met een vast aantal rechten van deelneming: artikel 122 van de wet van 3 augustus 2012; institutionele beleggingsvennootschap voor belegging in schuldvorderingen: artikel 126 van de wet van 3 augustus 2012).

RECHTSGROND

3. Voor het te nemen besluit kan in beginsel rechtsgrond worden gevonden in artikel 266 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92), waarbij de Koning wordt gemachtigd om in bepaalde gevallen en onder de voorwaarden en binnen de grenzen die hij bepaalt, geheel of ten dele af te zien van de inning van de roerende voorheffing op inkomsten van roerende goederen en kapitalen en van diverse inkomsten.

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).

Voor zover bij het te nemen besluit slechts wordt afgezien van de inning van de roerende voorheffing en dit geen gevolgen heeft voor het verschuldigd zijn van de belasting, en de Koning aldus niet vrijstelt van belasting, kan worden aanvaard dat artikel 266 van het WIB 92 rechtsgrond biedt voor de ontworpen wijzigingen.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 1

5. De ontworpen wijziging van artikel 106, § 7, eerste lid, van het KB/WIB 92 strekt er niet toe de volledige verzaking aan de inning van de roerende voorheffing op de dividenden met betrekking tot beleggingsvennootschappen uit te breiden tot de dividenden die aan niet-ingezeten beleggingsvennootschappen worden toegekend.

Op de vraag of dit, wat de EU- en EER-beleggingsvennootschappen betreft, geen probleem stelt in het licht van de vrijheid van vestiging en het vrije verkeer van kapitaal (zie de artikelen 49 en 63 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie en de artikelen 31 en 40 van de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte, alsook HvJ 25 oktober 2012, C-387/11, *Europese Commissie v. België*), antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Le projet présenté ici n’a pas pour objectif de répondre à cette problématique. Il est exact que le gouvernement va devoir se prononcer quant à la façon de traiter le problème de discrimination relevé par la Commission européenne. Les pistes possibles pour solutionner dans l’avenir cette problématique :

a) Supprimer le PrM pour toutes les entrées quelle que soit la Sicav bénéficiaire (voire l’OPCVM);

b) Rembourser le PrM des SICAV de droit étranger sans établissement stable sur base de réclamations;

c) Rendre le PrM à l’entrée non imputable et non remboursable pour toute Sicav (voire tout OPCVM). Art 279 et 304, CIR 92.”

Gelet op de door het Hof van Justitie van de Europese Unie vastgestelde schending van het EU-recht en van de EER-overeenkomst (zie het reeds vermelde arrest van 25 oktober 2012), zal de gewraakte regeling zo spoedig mogelijk aangepast moeten worden.

*

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 DU PROJET

2. Le projet d'arrêté royal soumis pour avis vise à remplacer, à l'article 106, § 7, alinéa 1^{er}, de l'arrêté royal du 27 août 1993 'd'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992' (ci-après : AR/CIR 92) la référence aux articles 114, 118 et 119quinquies, abrogés, de la loi du 4 décembre 1990 'relative aux opérations financières et aux marchés financiers' par une référence aux articles 15, 20, 26, 119, 122 et 126 de la loi du 3 août 2012 'relative à certaines formes de gestion collective de portefeuilles d'investissement' (article 1^{er} du projet). Cette modification s'applique aux revenus attribués ou mis en paiement à partir de 2013 (article 2 du projet).

En ce qui concerne la portée du projet, le délégué a précisé ce qui suit :

« [Le projet présent] vise [...] uniquement à traduire le fait que, dans l'article 106, § 7, AR/CIR 92, les sociétés d'investissement visés aux articles 114, 118, en 119quinquies de la loi du 4 décembre 1990 sont les sociétés d'investissement visés aux articles 15, 20, 26, 119, 122 et 126 de la loi du 3 août 2012. Cela revient à considérer que lorsqu'elles sont apparues spécifiquement, les sociétés d'investissement institutionnelles n'étaient qu'une sous-catégorie des sociétés d'investissement publiques en ce sens que les mesures de renonciation à la perception du précompte mobilier les concernaient aussi ».

La renonciation totale à la perception du précompte mobilier sur les dividendes concernant des sociétés d'investissement vaut donc tant pour les sociétés d'investissement collectif des types SICAV (article 15 de la loi du 3 août 2012), SICAF (article 20 de la loi du 3 août 2012) ou SIC (article 26 de la loi du 3 août 2012), que pour certains types de sociétés d'investissement institutionnelles (société d'investissement à nombre variable de parts institutionnelle : article 119 de la loi du 3 août 2012; société d'investissement à nombre fixe de parts institutionnelle : article 122 de la loi du 3 août 2012; société d'investissement en créances institutionnelle : article 126 de la loi du 3 août 2012).

FONDEMENT JURIDIQUE

3. L'arrêté envisagé peut en principe trouver un fondement juridique à l'article 266 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92), qui habilite le Roi, dans certains cas, à renoncer totalement ou partiellement à la perception du précompte mobilier sur les revenus de capitaux et biens mobiliers et les revenus divers, aux conditions et dans les limites qu'il détermine.

4. Étant donné qu'il résulte 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 conformément à la Constitution, le Roi ne peut tirer de cette disposition le pouvoir d'exonérer de l'impôt.

Dans le système d'imposition des non-résidents, le précompte n'est pas, dans un certain nombre de cas, une provision, mais un véritable impôt (voir l'article 248, § 1^{er}, du CIR 92).

Pour autant que l'arrêté envisagé implique simplement une renonciation à la perception du précompte mobilier, sans incidence sur la déduction de l'impôt, et que le Roi n'accorde donc pas d'exemption de l'impôt, on peut admettre que l'article 266 du CIR 92 procure un fondement juridique aux modifications en projet.

EXAMEN DU TEXTE

Article 1^{er}

5. La modification en projet de l'article 106, § 7, alinéa 1^{er}, de l'AR/CIR 92 n'a pas pour objet d'étendre la renonciation totale à la perception du précompte mobilier sur les dividendes concernant des sociétés d'investissement aux dividendes attribués à des sociétés d'investissement non résidentes.

À la question qui lui a été posée de savoir si, en ce qui concerne les sociétés d'investissement UE et EEE, cela ne pose pas de problème au regard de la liberté d'établissement et de la libre circulation des capitaux (voir les articles 49 et 63 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne et les articles 31 et 40 de l'Accord sur l'espace économique européen, ainsi que C.J.U.E. 25 octobre 2012, C-387/11, *Commission européenne c. Belgique*), le délégué a répondu en ces termes :

« Le projet présenté ici n'a pas pour objectif de répondre à cette problématique. Il est exact que le gouvernement va devoir se prononcer quant à la façon de traiter le problème de discrimination relevé par la Commission européenne. Les pistes possibles pour solutionner dans l'avenir cette problématique :

a) Supprimer le PrM pour toutes les entrées quelle que soit la Sicav bénéficiaire (voire l'OPCVM);

b) Rembourser le PrM des SICAV de droit étranger sans établissement stable sur base de réclamations;

c) Rendre le PrM à l'entrée non imputable et non remboursable pour toute Sicav (voire tout OPCVM). Art 279 et 304, CIR 92 ».

Compte tenu de la violation du droit UE et de l'Accord EEE, constatée par la Cour de Justice de l'Union européenne (voir l'arrêt susmentionné du 25 octobre 2012), la réglementation litigieuse devra être adaptée dans les meilleurs délais.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Greet VERBERCKMOES

Jo BAERT