



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 57.487/3
van 4 juni 2015

avis 57.487/3
du 4 juin 2015

over

sur

een ontwerp van koninklijk
besluit 'tot wijziging van het
KB/WIB 92 betreffende de
verzaking van de inning van
roerende voorheffing'

un projet d'arrêté royal
'modifiant, en matière de
renonciation à la perception du
précompte mobilier,
l'AR/CIR 92'

Op 5 mei 2015 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 wijziging van het KB/WIB 92 betreffende de verzaking van de inning van roerende voorheffing'.

Het ontwerp is door de derde kamer onderzocht op 21 mei 2015. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, en Annemie GOOSSENS, 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 4 juni 2015.

*

Le 5 mai 2015, 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 'modifiant, en matière de renonciation à la perception du précompte mobilier, l'AR/CIR 92'.

Le projet a été examiné par la troisième chambre le 21 mai 2015. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Koen MUYLLE, conseillers d'État, et Annemie GOOSSENS, 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 4 juin 2015.

*

STREKKING VAN HET ONTWERP

1. Bij beschikking van 12 juli 2012 verklaarde het Hof van Justitie van de Europese Unie voor recht dat artikel 63 (beginsel van vrij verkeer van kapitaal) van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU) aldus moet worden uitgelegd,

“dat het zich verzet tegen een wettelijke regeling van een lidstaat zoals die welke in het hoofddeding aan de orde is, volgens welke aan een bronheffing zijn onderworpen dividenden die door een ingezeten vennootschap worden uitgekeerd aan ingezeten en niet-ingezeten ontvangende vennootschappen die een participatie van minder dan 10 % maar met een aanschaffingswaarde van minimaal 1,2 miljoen EUR aanhouden in het kapitaal van deze uitkerende vennootschap, terwijl alleen voor ingezeten ontvangende vennootschappen wordt voorzien in een mechanisme ter vermindering van opeenvolgende belastingheffingen.”¹

Het om advies voorgelegde ontwerp strekt er in hoofdzaak toe om, ingevolge de voormelde beschikking, de Belgische belastingwetgeving in overeenstemming te brengen met het recht van de Europese Unie. Daartoe bevat het voor advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit een aantal wijzigingen van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 ‘tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992’ (hierna: KB/WIB 92) (de artikelen 4 en 5, 6°, van het ontwerp).

Voor het overige strekt het ontwerp ertoe tekstuele verbeteringen aan te brengen in het KB/WIB 92, zonder evenwel het materiële recht te wijzigen (artikelen 1 tot 3 en 5, 1° tot 5°, van het ontwerp).

2. Dividenden uitgekeerd door in België gevestigde vennootschappen zijn onder bepaalde voorwaarden aftrekbaar – ten belope van in principe 95% (artikel 204 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, hierna: WIB 92) – indien de vennootschap die de inkomsten verkrijgt, in het kapitaal van de vennootschap die ze uitkeert een deelneming bezit van ten minste 10% of met een aanschaffingswaarde van ten minste 2,5 miljoen euro (artikel 202, § 2, eerste lid, 1°, van het WIB 92).

Van de inning van de roerende voorheffing wordt volledig afgezien met betrekking tot dividenden waarvan de schuldenaar een Belgische dochteronderneming is en waarvan de verkrijger een moedermaatschappij is die hetzij eveneens een binnenlandse vennootschap is, hetzij gevestigd is in een andere lidstaat van de Europese Unie dan België of in een staat waarmee België een overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten, op voorwaarde dat deze overeenkomst of enig ander verdrag in de uitwisseling van inlichtingen voorziet. Eén van de voorwaarden daartoe is dat het aandelenbezit van de moedermaatschappij uit hoofde waarvan de dividenden worden betaald, ten minste 10% van het kapitaal van de dochteronderneming vertegenwoordigt (artikel 106, §§ 5 en 6, van het KB/WIB 92).

¹ HvJ 12 juli 2012, C-384/11, *Tate & Lyle Investments Ltd v. België*. Voor een commentaar bij deze beschikking, zie: J. VAN DYCK, “Europees Hof kapittelt België over vrijstellingsregeling RV”, *Fiscoloog* 2012, afl. 1306, 5-6; J. VAN DYCK, “La Cour européenne critique le régime belge d'exonération du Pr.M.”, *Fiscologue* 2012, afl. 1306, 5-6.

Het ontworpen artikel 106, § 6*bis*, van het KB/WIB 92 (artikel 4 van het ontwerp) strekt ertoe ook ten dele af te zien van de inning van de roerende voorheffing met betrekking tot dividenden van Belgische oorsprong die door een in België aan de vennootschapsbelasting onderworpen vennootschap worden toegekend en die worden verkregen door een vennootschap gevestigd in een andere lidstaat van de Europese Economische Ruimte die in het kapitaal van de vennootschap die ze uitkeert, een deelneming van minder van 10% aanhoudt waarvan de aanschaffingswaarde ten minste 2,5 miljoen euro bedraagt. Voor dividenden behaald door buitenlandse vennootschappen, die niet te beschouwen zijn als in de artikelen 232 tot 234 van het WIB 92 vermelde inkomsten, is de belasting ingevolge artikel 248, § 1, van het WIB 92 gelijk aan de voorheffing die erop betrekking heeft. Aldus wordt met het ontworpen artikel 106, § 6*bis*, van het KB/WIB 92 beoogd door een gedeeltelijke verzaking aan de inning van de roerende voorheffing te bereiken dat de fiscale druk voor de buitenlandse vennootschap als gevolg van deze eindheffing overeenstemt met de fiscale druk waaraan een binnenlandse vennootschap-aandeelhouder met eenzelfde dividendinkomen onderworpen wordt, namelijk 1,6995% (of 5% van 33,99%)². Het ontworpen artikel 106, § 6*bis*, van het KB/WIB 92 strekt er dus in wezen toe een (gedeeltelijke) belastingvrijstelling in te voeren.³

RECHTSGROND

3. Volgens de vermelding in de aanhef van het ontwerp wordt rechtsgrond gezocht in artikel 266 van het 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.

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 licht hiervan om een reactie verzocht, verklaarde de gemachtigde het volgende:

“Le principe de légalité est respecté dans la mesure où l'article 266, CIR 92 donne délégation au Roi pour renoncer totalement ou partiellement (ici partiellement) à la perception du précompte mobilier aux conditions et dans les limites qu'il détermine pour autant qu'il s'agisse de revenus recueillis par des bénéficiaires qui peuvent être identifiés. Dans le cadre de l'application du traité de fonctionnement de l'Union européenne, particulièrement de son article 63 qui n'a pas été respecté, la façon de rétablir une situation acceptable pour cet impôt qui est retenu à la source est d'instaurer, d'une façon

² Zie het ontworpen artikel 106, § 6*bis*, derde lid, van het KB/WIB 92: “de verzaking aan de roerende voorheffing [heeft] slechts betrekking op het gedeelte van deze voorheffing dat 5 pct. van het tarief [33 pct.] bedoeld in artikel 215, eerste lid, van [het WIB 92], verhoogd met de aanvullende crisisbijdrage [3 opcentiemen] bedoeld in artikel 463*bis* van [het WIB 92] overstijgt”.

³ De roerende voorheffing is slechts als een belasting te beschouwen wanneer ze noch verrekenbaar, noch terugbetaalbaar is (Cass. 12 oktober 1995, F930120N, *Arr.Cass.* 1995, II, nr. 433, p. 882-884 – *Pas.* 1995, nr. 433, p. 914-916; Cass. 10 april 2000, F980053F, *Arr.Cass.* 2000, I, nr. 237, 750-753 – *Pas.* 2000, I, nr. 237, p. 743-746).

similaire aux cas de dividendes versés à une société mère dans le respect de la Directive Mère-fille, une renonciation partielle à cet impôt à la source.

La renonciation *ad hoc* qui rétablit une égalité de traitement et met le droit interne en conformité avec le droit européen est une renonciation conditionnelle et partielle. Conditionnelle, si la société bénéficiaire des revenus mobiliers peut récupérer dans l'Etat de son établissement le précompte mobilier perçu, alors la renonciation sera limitée au surplus des revenus perçus sur le montant récupéré.

La renonciation proposée dans le présent projet est une renonciation sur ce qui excède 1,6995 %."

Het gegeven dat de voorgelegde regeling tot doel heeft om een door het Hof van Justitie vastgestelde discriminatie weg te werken, verandert niets aan de vaststelling dat, gelet op het legaliteitsbeginsel in fiscale aangelegenheden,⁴ ervoor geen rechtsgrond kan worden gevonden in artikel 266 van het WIB 92. Het feit dat de verzaking voorwaardelijk is, doet evenmin afbreuk aan de vaststelling dat het vanuit Belgisch perspectief gaat om een verzaking aan een eindbelasting.

Artikel 4 van het ontwerp kan derhalve, bij gebrek aan rechtsgrond, geen doorgang vinden. De Raad van State onthoudt zich dan ook van een nader onderzoek ervan.⁵ Bovendien is de adviesaanvraag wat betreft het ermee samenhangende artikel 5, 6°, van het ontwerp (ontworpen artikel 117, § 5bis, van het KB/WIB 92) voorbarig: eerst nadat de wetgever zal zijn tussengekomen om het rechtsgrondprobleem te verhelpen, zou een bepaling in die zin om advies aan de afdeling Wetgeving kunnen worden voorgelegd.

De afdeling Wetgeving heeft het onderzoek van de tekst van het ontwerp bijgevolg beperkt tot de artikelen 1 tot 3 en 5, 1° tot 5°. Bij die bepalingen zijn evenwel geen opmerkingen te maken.

*

⁴ Uit het legaliteitsbeginsel inzake belastingen, neergelegd in de artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet, vloeit voort dat de wetgever zelf alle wezenlijke elementen dient vast te stellen aan de hand waarvan de belastingschuld van de belastingplichtigen kan worden bepaald, zoals de categorieën belastingplichtigen, de grondslag van de belasting, de aanslagvoet of het tarief, en de eventuele vrijstellingen en verminderingen. Daaruit volgt dat elke delegatie die betrekking heeft op het bepalen van één van de essentiële elementen van de belasting, in beginsel ongrondwettig is. Zie over het legaliteitsbeginsel in fiscale aangelegenheden o.m.: W. GANSHOF VAN DER MEERSCH, "L'impôt et la loi", in *En hommage à Victor Gontho*, Fac. dr. Liège, 1962, 257-320; B. PEETERS, "Het fiscaal legaliteitsbeginsel in de Belgische Grondwet: verstrakking of erosie?", in B. PEETERS en J. VELAERS (eds.), *De Grondwet in groothoekperspectief. Liber amicorum discipulorumque Karel Rimanque*, Antwerpen, Intersentia, 2007, 509-562; V. SEPULCHRE, *Droits de l'homme et libertés fondamentales en droit fiscal*, Brussel, Larcier, 2005, 27-62; J. THEUNIS, "Het fiscaal legaliteitsbeginsel. Een stand van zaken na 10 jaar rechtspraak van het Arbitragehof", *TFR* 2006, 79-96; S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Antwerpen, Biblo, 2013, 15-20; E. WILLEMART, *Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal*, Brussel, Bruylant, 1999, 91-134.

⁵ Nu reeds kan echter worden opgemerkt dat het de Raad van State niet duidelijk is waarom, om tot eenzelfde fiscale druk te komen voor buitenlandse en binnenlandse vennootschappen, uitsluitend wordt vertrokken van het standaardtarief (artikel 215, eerste lid, van het WIB 92: 33%), verhoogd met de aanvullende crisisbelasting (artikel 463bis van het WIB 92: 3 opcentiemen of 0,99%), en waarom geen rekening wordt gehouden met het verlaagd opklimmend tarief van artikel 215, tweede lid, van het WIB 92.

PORTÉE DU PROJET

1. Par ordonnance du 12 juillet 2012, la Cour de Justice de l'Union européenne a dit pour droit que l'article 63 (principe de la libre circulation des capitaux) du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE) doit être interprété en ce sens

« qu'il s'oppose à une législation d'un État membre, telle que celle en cause au principal, qui soumet à une retenue à la source les dividendes distribués par une société résidente aux sociétés bénéficiaires résidentes et non-résidentes qui détiennent dans le capital de cette société distributrice une participation inférieure à 10 %, mais dont la valeur d'acquisition est d'au moins 1,2 million d'euros, tout en ne prévoyant que pour les seules sociétés bénéficiaires résidentes un mécanisme permettant d'atténuer l'imposition en chaîne »¹.

Le projet soumis pour avis a principalement pour objet de mettre en conformité, consécutivement à l'ordonnance précitée, la législation fiscale belge avec le droit de l'Union européenne. À cet effet, le projet d'arrêté royal soumis pour avis apporte un certain nombre de modifications à l'arrêté royal 'd'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992' du 27 août 1993 (ci-après : AR/CIR 92) (articles 4 et 5, 6°, du projet).

Au demeurant, le projet vise à apporter des améliorations au texte de l'AR/CIR 92, sans en modifier toutefois le droit matériel (articles 1^{er} à 3 et 5, 1° à 5°, du projet).

2. Les dividendes versés par des sociétés établies en Belgique sont déductibles dans certaines conditions – en principe à concurrence de 95 % (article 204 du Code des impôts sur les revenus 1992, ci-après : CIR 92) – si la société qui bénéficie des revenus détient dans le capital de la société qui les distribue une participation de 10 % au moins ou dont la valeur d'investissement atteint au moins 2,5 millions d'euros (article 202, § 2, alinéa 1^{er}, 1°, du CIR 92).

Il est renoncé totalement à la perception du précompte mobilier sur les dividendes dont le débiteur est une société filiale belge et dont le bénéficiaire est une société mère qui soit est également une société résidente, soit est établie dans un État membre de l'Union européenne autre que la Belgique ou dans un État avec lequel la Belgique a conclu une convention préventive de la double imposition, à condition que cette convention ou un quelconque autre accord prévoit l'échange de renseignements. Une des conditions à cet effet est que la participation de la société mère génératrice des dividendes atteigne au moins 10 % du capital de la société filiale (article 106, §§ 5 et 6, de l'AR/CIR 92).

L'article 106, § 6bis, en projet, de l'AR/CIR 92 (article 4 du projet) prévoit également de renoncer partiellement à la perception du précompte mobilier sur les dividendes d'origine belge attribués par une société soumise en Belgique à l'impôt des sociétés et perçus par une société établie dans un autre État membre de l'Espace économique européen qui détient dans le capital de la société qui les distribue une participation de moins de 10 % dont la valeur d'investissement atteint au moins 2,5 millions d'euros. Pour les dividendes perçus par des

¹ C.J.C.E. 12 juillet 2012, C-384/11, *Tate & Lyle Investments Ltd c. la Belgique*. Pour un commentaire de cette ordonnance, voir : J. VAN DYCK, « La Cour européenne critique le régime belge d'exonération du Pr.M. », *Fiscologue* 2012, liv. 1306, 5-6 ; J. VAN DYCK, « Europees Hof kapittelt België over vrijstellingsregeling RV », *Fiscoloog* 2012, liv. 1306, 5-6.

sociétés étrangères, qui ne doivent pas être considérés comme des revenus visés aux articles 232 à 234 du CIR 92, l'impôt est égal au précompte qui s'y rapporte conformément à l'article 248, § 1^{er}, du CIR 92. Ainsi, en renonçant partiellement à la perception du précompte mobilier, l'article 106, § 6bis, en projet, de l'AR/CIR 92 vise à ce que la pression fiscale pour la société étrangère, qui résulte de cette imposition définitive, corresponde à la pression fiscale à laquelle est soumise une société actionnaire résidente bénéficiant d'un même revenu de dividendes, à savoir 1,6995 % (soit 5 % de 33,99 %) ². L'article 106, § 6bis, en projet, de l'AR/CIR 92 vise donc essentiellement à instaurer une exonération fiscale (partielle) ³.

FONDEMENT JURIDIQUE

3. Selon la référence figurant dans le préambule du projet, le fondement juridique est recherché dans l'article 266 du 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.

Dès lors 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.

Invité à réagir à la lumière de ces éléments, le délégué a fait la déclaration suivante :

« Le principe de légalité est respecté dans la mesure où l'article 266, CIR 92 donne délégation au Roi pour renoncer totalement ou partiellement (ici partiellement) à la perception du précompte mobilier aux conditions et dans les limites qu'il détermine pour autant qu'il s'agisse de revenus recueillis par des bénéficiaires qui peuvent être identifiés. Dans le cadre de l'application du traité de fonctionnement de l'Union européenne, particulièrement de son article 63 qui n'a pas été respecté, la façon de rétablir une situation acceptable pour cet impôt qui est retenu à la source est d'instaurer, d'une façon similaire aux cas de dividendes versés à une société mère dans le respect de la Directive Mère-fille, une renonciation partielle à cet impôt à la source.

La renonciation *ad hoc* qui rétablit une égalité de traitement et met le droit interne en conformité avec le droit européen est une renonciation conditionnelle et partielle. Conditionnelle, si la société bénéficiaire des revenus mobiliers peut récupérer dans l'Etat de son établissement le précompte mobilier perçu, alors la renonciation sera limitée au surplus des revenus perçus sur le montant récupéré.

La renonciation proposée dans le présent projet est une renonciation sur ce qui excède 1,6995 % ».

² Voir l'article 106, § 6bis, alinéa 3, en projet, de l'AR/CIR 92 : « la renonciation au précompte mobilier [...] ne concerne que la partie de ce précompte qui dépasse 5 p.c. du taux [33 %] visé à l'article 215, alinéa 1^{er}, du [CIR 92], augmenté de la contribution complémentaire de crise [3 centimes additionnels], visée à l'article 463bis du [CIR 92] ».

³ Le précompte mobilier ne peut être considéré comme un impôt que s'il n'est ni imputable ni remboursable (Cass. 12 octobre 1995, F930120N, *Arr.Cass.* 1995, II, n° 433, pp. 882-884 – *Pas.* 1995, n° 433, pp. 914-916 ; Cass. 10 avril 2000, F980053F, *Arr.Cass.* 2000, I, n° 237, 750-753 – *Pas.* 2000, I, n° 237, pp. 743-746).

Le fait que le dispositif envisagé a pour objet d'éliminer une discrimination constatée par la Cour de Justice n'affecte en rien la constatation que, compte tenu du principe de légalité en matière fiscale ⁴, il ne peut pas trouver de fondement juridique dans l'article 266 du CIR 92. Le fait que la renonciation est conditionnelle ne change rien non plus à la constatation que d'un point de vue belge, il s'agit d'une renonciation à un impôt final.

À défaut de fondement juridique, l'article 4 du projet ne peut donc pas se concrétiser. Le Conseil d'État renonce donc à en poursuivre l'examen ⁵. En outre, la demande d'avis est prématurée en ce qui concerne l'article 5, 6°, corrélatif du projet (article 117, § 5bis, en projet de l'AR/CIR 92) : ce n'est que lorsque le législateur sera intervenu pour résoudre le problème de fondement juridique qu'une disposition en ce sens pourra être soumise pour avis à la section de législation.

La section de législation a donc limité son examen du texte du projet aux articles 1^{er} à 3 et 5, 1° à 5°. Ces dispositions ne donnent toutefois lieu à aucune observation.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS

Jo BAERT

⁴ Il résulte du principe de légalité en matière fiscale, consacré par les articles 170, § 1^{er}, et 172, alinéa 2, de la Constitution, que le législateur doit fixer lui-même tous les éléments essentiels permettant de déterminer la dette d'impôt des contribuables, tels que les catégories de contribuables, l'assiette de l'impôt, le taux d'imposition ou le tarif, ainsi que les exemptions ou réductions éventuelles. Il s'ensuit que toute délégation relative à la détermination d'un des éléments essentiels de l'impôt est en principe inconstitutionnelle. Voir sur le principe de légalité en matière fiscale notamment : W. GANSHOF VAN DER MEERSCH, « L'impôt et la loi », dans *En hommage à Victor Gothot*, Fac. dr. Liège, 1962, 257-320 ; B. PEETERS, « Het fiscaal legaliteitsbeginsel in de Belgische Grondwet: verstrakking of erosie? », dans B. PEETERS en J. VELAERS (eds.), *De Grondwet in groothoekperspectief. Liber amicorum discipulorumque Karel Rimanque*, Anvers, Intersentia, 2007, 509-562 ; V. SEPULCHRE, *Droits de l'homme et libertés fondamentales en droit fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2005, 27-62 ; J. THEUNIS, « Het fiscaal legaliteitsbeginsel. Een stand van zaken na 10 jaar rechtspraak van het Arbitragehof », *TFR* 2006, 79-96 ; S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Anvers, Biblo, 2013, 15-20 ; E. WILLEMART, *Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal*, Bruxelles, Bruylant, 1999, 91-134.

⁵ Observons d'ores et déjà que le Conseil d'État n'aperçoit pas clairement pourquoi, pour arriver à une pression fiscale identique pour les sociétés résidentes et étrangères, on prend uniquement en considération le taux standard (article 215, alinéa 1^{er}, du CIR 92 : 33 %), augmenté de la contribution complémentaire de crise (article 463bis du CIR 92 : 3 centimes additionnels ou 0,99 %) ni pourquoi il n'est pas tenu compte du tarif réduit progressif, prévu à l'article 215, alinéa 2, du CIR 92.