



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 58.637/3
van 17 december 2015

avis 58.637/3
du 17 décembre 2015

over

sur

een ontwerp van koninklijk
besluit 'tot uitvoering van
artikel 2, § 1, 13°, b), tweede
lid, van het Wetboek van de
inkomstenbelastingen 1992'

un projet d'arrêté royal
'd'exécution de
l'article 2, § 1^{er}, 13°, b),
alinéa 2, du Code des impôts
sur les revenus 1992'

Op 10 december 2015 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van vijf werkdagen een advies te verstrekken over een ontwerp van koninklijk besluit 'tot uitvoering van artikel 2, § 1, 13°, b), tweede lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992'.

Het ontwerp is door de derde kamer onderzocht op 15 december 2015. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jan SMETS en Jeroen VAN NIEUWENHOVE, staatsraden, Jan VELAERS en Johan PUT, assessoren, en Annemie GOOSSENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Kristine BAMS, eerste 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 17 december 2015.

*

Le 10 décembre 2015, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis, dans un délai de cinq jours ouvrables, sur un projet d'arrêté royal 'd'exécution de l'article 2, § 1^{er}, 13°, b), alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992'.

Le projet a été examiné par la troisième chambre le 15 décembre 2015. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jan SMETS et Jeroen VAN NIEUWENHOVE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Johan PUT, assesseurs, et Annemie GOOSSENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Kristine BAMS, premier 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 17 décembre 2015.

*

1. Volgens artikel 84, § 1, eerste lid, 3°, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, moeten in de adviesaanvraag de redenen worden opgegeven tot staving van het spoedeisende karakter ervan.

In het onderhavige geval wordt het verzoek om spoedbehandeling gemotiveerd door

“- het feit dat het belastbaar tijdperk waarin de inkomsten die vanaf 1 januari 2015 werden verkregen, toegekend of betaalbaar gesteld, weldra ten einde loopt. Het is de wil van de Federale Regering dat de bepalingen van dit amendement worden toegepast op deze inkomsten en op de aangifte van deze inkomsten die in 2016 zal plaatsvinden;

- de noodzaak om de in dit ontwerp voorziene bepalingen snel in werking te laten treden, zodat effectief kan worden ingespeeld op een snel veranderend internationaal fiscaal landschap”.

*

2. In de begeleidende brief verzoekt de Minister van Financiën de afdeling Wetgeving ook “te onderzoeken welk de meest aangewezen legistieke methode is om de in het voorliggend besluit opgenomen lijst te integreren in het KB/WIB 92, gelet op de plaats van de rechtsgrond van dit besluit in het WIB 92, waardoor deze lijst zou moeten worden geïntegreerd voor het vigerende artikel 1 van het KB/WIB 92”.

Overeenkomstig artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, moet de afdeling Wetgeving zich evenwel beperken tot het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond, alsmede van de vraag of aan de voorgeschreven vormvereisten is voldaan. Vragen van louter wetgevingstechnische aard zoals degene die in de adviesaanvraag wordt geformuleerd, kunnen dan ook niet in dat onderzoek betrokken worden, gegeven de keuze van de adviesaanvrager zelf om de spoedeisendheid in te roepen.

*

STREKKING EN RECHTSGROND VAN HET ONTWERP

3. Het om advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit strekt ertoe om, gebruik makend van de bevoegdheid die aan de Koning is toegekend bij artikel 2, § 1, 13°, b), tweede lid, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92), de rechtsvormen voor rechtspersonen die gevestigd zijn in een staat die of in een rechtsgebied dat behoort tot de Europese Economische Ruimte te bepalen die te beschouwen zijn als juridische constructies, en bijgevolg onderworpen zijn aan de zgn. Kaaimantaks.

ALGEMENE OPMERKINGEN

4. Krachtens het vierde lid van artikel 2, § 1, 13°, b), van het WIB 92 dienen op grond van het tweede lid van datzelfde artikel onderdeel genomen besluiten te worden bekrachtigd door de wetgever. Nadat het ontworpen besluit is vastgesteld, zal derhalve onmiddellijk een ontwerp

van wet tot bekrachtiging ervan bij de Kamer van volksvertegenwoordigers moeten worden ingediend.

5. Om terugwerkende kracht te vermijden, zal het ontworpen besluit nog dit kalenderjaar moeten worden bekendgemaakt.¹

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 1

6. In artikel 1, 1°, van het ontwerp wordt verwezen naar “artikel 2, § 1, 13°/1, tweede lid” van het WIB 92. Een amendement tot invoeging van die bepaling in het WIB 92 is eveneens om advies aan de Raad van State voorgelegd.² Uiteraard kan artikel 1, 1°, van het ontwerp slechts doorgang vinden op voorwaarde dat de betrokken bepaling effectief in het WIB 92 wordt opgenomen.

7. Op de vraag waarom in artikel 1, 2°, van het ontwerp enkel gewag wordt gemaakt van vennootschappen, en welke vennootschappen dan wel zijn bedoeld, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Aangezien koninklijk besluit het WIB 92 uitvoert, zullen de in het WIB 92 opgenomen definities van kracht zijn.

Het begrip ‘vennootschap’ wordt gedefinieerd in artikel 2, § 1, 5, WIB 92, zijnde: ‘enigerlei vennootschap, vereniging, inrichting of instelling die, regelmatig is opgericht, rechtspersoonlijkheid bezit en een onderneming exploiteert of zich bezighoudt met verrichtingen van winstgevende aard.’

Er zijn bij de administratie vooralsnog geen gevallen bekend van hybride verenigingen. Het probleem kan zich bij verenigingen ook niet zo scherp stellen aangezien roerende inkomsten van Belgische oorsprong via voorheffingen worden belast. Onroerende inkomsten behoren toe tot het land waar het onroerend goed is gelegen (België). Het probleem betreft dus voornamelijk beroepsinkomsten en deze behoren verenigingen niet te verkrijgen.”

8. Zoals ook door de gemachtigde is bevestigd, is de wettelijke regeling inzake de “Fondation Patrimoniale” in het Groothertogdom Luxemburg nog niet aangenomen.³ Het is dan ook niet duidelijk waarom van die rechtsvorm reeds melding wordt gemaakt in het ontworpen besluit, dat luidens zijn artikel 3 “van toepassing [is] op de inkomsten die vanaf 1 januari 2015

¹ Een fiscaalrechtelijke regel kan slechts als retroactief worden aangemerkt indien hij van toepassing is op feiten, handelingen en situaties die definitief waren op het ogenblik dat hij is bekendgemaakt (GwH 17 juli 2014, nr. 106/2014, B.17.2). Inzake inkomstenbelastingen ontstaat de belastingschuld definitief op de datum van afsluiting van de periode waarin de inkomsten verworven zijn die de belastingsbasis uitmaken (GwH 16 november 2000, nr. 115/2000, B.7.1).

² Adv.RvS 58.628/3 van 17 december 2015 over amendementen op het voorontwerp van wet ‘houdende bepalingen ter versterking van de jobcreatie en de koopkracht’.

³ Zie de website van de *Chambre des députés du Grand-Duché de Luxembourg*: <http://www.chd.lu>, dossier nr. 6595. Het commissieverslag (document nr. 6595/04) dateert van 20 november 2014. Sedertdien zijn er blijkbaar geen verdere stappen meer gezet.

werden verkregen, toegekend of betaalbaar gesteld door een juridische constructie”. Daarover om toelichting verzocht, verduidelijkte de gemachtigde het volgende:

“Uit de ontwerpteksten kan wel al zeer veel worden afgeleid. Zo kan onder meer worden verwezen naar artikel 33 van het ontwerp, dat werd aangepast via amendement, waarin wordt vastgesteld dat de roerende inkomsten principieel worden vrijgesteld van inkomstenbelasting. Het is de bedoeling om reeds voor de inwerkingtreding van de wettelijke bepalingen van deze rechtsvorm aan de Belgische belastingplichtigen te verduidelijken welk fiscaal regime de Belgische fiscus zal toepassen in het geval zij zouden overwegen hun activa in deze structuur onder te brengen.”

De Raad van State kan begrip opbrengen voor de wenselijkheid om nu reeds in te spelen op die toekomstige wettelijke regeling, maar hij kan deze potentieel zeer rechtsonzekere werkwijze toch niet aanraden.

Artikel 3

9. De inwerkingtreding wordt niet op rechtszekere wijze bepaald.

Ter wille van de duidelijkheid zou een onderscheid moeten worden gemaakt tussen, enerzijds, het bepalen van het tijdstip vanaf wanneer de nieuwe regels zullen gelden en, anderzijds, het eventueel voorzien in een overgangsregeling.⁴

Luidens artikel 3 van het ontwerp treedt de nieuwe regeling, wat de gevolgen op het vlak van roerende voorheffing of bedrijfsvoorheffing betreft, in werking de eerste dag van de maand na die waarin het te nemen besluit in het Belgisch Staatsblad is bekendgemaakt. Een dergelijke regeling van inwerkingtreding heeft evenwel het nadeel dat, indien de bekendmaking op het einde van de maand gebeurt, de bestemmelingen ervan zelfs niet over de normale termijn van tien dagen zullen beschikken om zich aan de regeling aan te passen. Vooral indien hen slechts een zeer korte termijn wordt gelaten, wordt afbreuk gedaan aan de rechtszekerheid.

*

⁴ Zo is bv. onduidelijk wanneer de opheffing van het koninklijk besluit van 23 augustus 2015 ‘tot uitvoering van artikel 2, § 1, 13°, b, tweede lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992’ (artikel 2 van het ontwerp) in werking dient te treden.

1. Selon l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3^o, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la demande d'avis doit indiquer les motifs qui en justifient le caractère urgent.

En l'occurrence, l'urgence est motivée par :

« - het feit dat het belastbaar tijdperk waarin de inkomsten die vanaf 1 januari 2015 werden verkregen, toegekend of betaalbaar gesteld, weldra ten einde loopt. Het is de wil van de Federale Regering dat de bepalingen van dit amendement worden toegepast op deze inkomsten en op de aangifte van deze inkomsten die in 2016 zal plaatsvinden ;

- de noodzaak om de in dit ontwerp voorziene bepalingen snel in werking te laten treden, zodat effectief kan worden ingespeeld op een snel veranderend internationaal fiscaal landschap ».

*

2. Dans la lettre d'accompagnement, le Ministre des Finances demande à la section de législation d'également examiner quelle méthode légistique serait la plus appropriée pour intégrer dans l'AR/CIR 92 la liste qui figure dans l'arrêté en projet, eu égard à la place qu'occupe le fondement juridique de cet arrêté dans le CIR 92 et qui devrait commander l'intégration de cette liste avant l'article 1^{er}, actuellement en vigueur, de l'AR/CIR 92.

En application de l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État, la section de législation doit toutefois se limiter à l'examen de la compétence de l'auteur de l'acte, du fondement juridique et de l'accomplissement des formalités prescrites. Des questions de nature purement légistique, comme celle qui est formulée dans la demande d'avis, ne peuvent dès lors pas être abordées dans le présent examen, l'auteur de la demande d'avis ayant lui-même choisi d'invoquer l'urgence.

*

PORTÉE ET FONDEMENT JURIDIQUE DU PROJET

3. Faisant usage du pouvoir que l'article 2, § 1^{er}, 13^o, b), alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) confère au Roi, le projet d'arrêté royal soumis pour avis a pour objet de déterminer les formes juridiques pour les personnes morales établies dans un État ou une juridiction qui fait partie de l'Espace économique européen, qui doivent être considérées comme des constructions juridiques et qui sont par conséquent soumises à la « taxe Caïman ».

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

4. En vertu de l'alinéa 4, de l'article 2, § 1^{er}, 13^o, b, du CIR 92, les arrêtés pris sur le fondement de l'alinéa 2 de cette même division de l'article doivent être confirmés par le législateur. Après que l'arrêté en projet a été pris, il faudra par conséquent saisir immédiatement la Chambre des représentants d'un projet de loi de confirmation de celui-ci.

5. Afin d'éviter la rétroactivité, l'arrêté en projet devra encore être publié pendant l'année civile en cours ¹.

EXAMEN DU TEXTE

Article 1^{er}

6. L'article 1^{er}, 1^o, du projet fait référence à « l'article 2, § 1, 13^o/1, alinéa 2 » du CIR 92. Un amendement visant à insérer cette disposition dans le CIR 92 a également été soumis pour avis au Conseil d'État ². L'article 1^{er}, 1^o, du projet ne pourra évidemment se concrétiser que si la disposition concernée est effectivement inscrite dans le CIR 92.

7. À la question de savoir pourquoi l'article 1^{er}, 2^o, du projet ne fait état que de sociétés, et quelles sont alors les sociétés qui sont visées, le délégué a répondu ce qui suit :

« Aangezien koninklijk besluit het WIB 92 uitvoert, zullen de in het WIB 92 opgenomen definities van kracht zijn.

Het begrip 'vennootschap' wordt gedefinieerd in artikel 2, § 1, 5, WIB 92, zijnde : 'enigerlei vennootschap, vereniging, inrichting of instelling die, regelmatig is opgericht, rechtspersoonlijkheid bezit en een onderneming exploiteert of zich bezighoudt met verrichtingen van winstgevende aard.'

Er zijn bij de administratie vooralsnog geen gevallen bekend van hybride verenigingen. Het probleem kan zich bij verenigingen ook niet zo scherp stellen aangezien roerende inkomsten van Belgische oorsprong via voorheffingen worden belast. Onroerende inkomsten behoren toe tot het land waar het onroerend goed is gelegen (België). Het probleem betreft dus voornamelijk beroepsinkomsten en deze behoren verenigingen niet te verkrijgen ».

8. Ainsi que l'a également confirmé le délégué, le dispositif législatif relatif à la « Fondation Patrimoniale » n'a pas encore été adopté au Grand-Duché de Luxembourg ³. On n'aperçoit dès lors pas pourquoi il est déjà fait mention de cette forme juridique dans l'arrêté en projet qui, selon son article 3, « est applicable aux revenus perçus, attribués ou mis en paiement par une construction juridique à partir du 1^{er} janvier 2015 ». Invité à fournir des précisions à ce sujet, le délégué a déclaré ce qui suit :

« Uit de ontwerpteksten kan wel al zeer veel worden afgeleid. Zo kan onder meer worden verwezen naar artikel 33 van het ontwerp, dat werd aangepast via amendement, waarin wordt vastgesteld dat de roerende inkomsten principieel worden vrijgesteld van

¹ Une règle de droit fiscal ne peut être qualifiée de rétroactive que si elle s'applique à des faits, actes et situations qui étaient définitifs au moment où elle est entrée en vigueur (C.C., 17 juillet 2014, n° 106/2014, B.17.2). En matière d'impôts sur les revenus, la dette d'impôt naît définitivement à la date de clôture de la période au cours de laquelle les revenus qui constituent la base d'imposition ont été acquis (C.C., 16 novembre 2000, n° 115/2000, B.7.1).

² Avis du C.E. 58.638/3 du 17 décembre 2015 sur des amendements au projet de loi 'portant des dispositions destinées à renforcer la création d'emplois et le pouvoir d'achat'.

³ Voir le site internet de la *Chambre des députés du Grand-Duché de Luxembourg* : <http://www.chd.lu>, dossier n° 6595. Le rapport de la Commission (document n° 6595/04) date du 20 novembre 2014. Depuis, il n'y a apparemment plus eu d'autres développements.

inkomstenbelasting. Het is de bedoeling om reeds voor de inwerkingtreding van de wettelijke bepalingen van deze rechtsvorm aan de Belgische belastingplichtigen te verduidelijken welk fiscaal regime de Belgische fiscus zal toepassen in het geval zij zouden overwegen hun activa in deze structuur onder te brengen ».

Le Conseil d'État peut comprendre le souhait de tenir compte d'ores et déjà de ce dispositif législatif futur, mais il ne peut néanmoins pas recommander ce procédé qui peut être une source importante d'insécurité juridique.

Article 3

9. L'entrée en vigueur n'est pas fixée avec un degré de sécurité juridique suffisant.

Par souci de clarté, il faudrait opérer une distinction entre, d'une part, la détermination du moment à partir duquel les nouvelles règles s'appliqueront et, d'autre part, l'établissement éventuel d'un régime transitoire⁴.

Selon l'article 3 du projet, en ce qui concerne les effets en matière de précompte mobilier ou de précompte professionnel, le nouveau dispositif entre en vigueur le premier jour du mois qui suit la publication de l'arrêté envisagé au Moniteur belge. Pareil régime d'entrée en vigueur présente toutefois l'inconvénient que si la publication intervient à la fin du mois, ses destinataires ne disposeront même pas du délai usuel de dix jours pour s'adapter à la réglementation. La sécurité juridique en est mise à mal, surtout si le délai qui leur est laissé est très court.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS

Jo BAERT

⁴ C'est ainsi, par exemple, que l'on n'aperçoit pas quand doit entrer en vigueur l'abrogation de l'arrêté royal du 23 août 2015 'd'exécution de l'article 2, § 1^{er}, 13°, b, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992' (article 2 du projet).