



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 61.710/3
van 24 juli 2017

avis 61.710/3
du 24 juillet 2017

over

sur

een wetsvoorstel 'tot wijziging
van artikel 219ter van het
Wetboek van de
inkomstenbelastingen 1992,
teneinde de regeling voor de
fairness tax te verbeteren'
(*Parl.St.* Kamer 2016-17,
nr. 54-2250/001)

une proposition de loi
'modifiant l'article 219ter du
Code des impôts sur les
revenus 1992, en vue de
corriger le dispositif de la
fairness tax' (*Doc. Parl.*
Chambre 2016-17,
n° 54-2250/001)

Op 16 juni 2017 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Voorzitter van de Kamer van volksvertegenwoordigers verzocht binnen een termijn van dertig dagen, van rechtswege verlengd tot 2 augustus 2017,^(*) een advies te verstrekken over een wetsvoorstel 'tot wijziging van artikel 219^{ter} van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, teneinde de regeling voor de *fairness tax* te verbeteren' (*Parl.St.* Kamer 2016-17, nr. 54-2250/001).

Het voorstel is door de derde kamer onderzocht op 4 juli 2017. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jan SMETS en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Astrid TRUYENS, 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 24 juli 2017.

*

Le 16 juin 2017, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Président de la Chambre des représentants à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, prorogé de plein droit jusqu'au 2 août 2017^(**), sur une proposition de loi 'modifiant l'article 219^{ter} du Code des impôts sur les revenus 1992, en vue de corriger le dispositif de la *fairness tax*' (*Doc. Parl.* Chambre 2016-17, n° 54-2250/001).

La proposition a été examinée par la troisième chambre le 4 juillet 2017. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jan SMETS et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Astrid TRUYENS, 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 24 juillet 2017.

*

(*) Deze verlenging vloeit voort uit artikel 84, § 1, eerste lid, 2°, *in fine*, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, waarin wordt bepaald dat deze termijn van rechtswege wordt verlengd met vijftien dagen wanneer hij begint te lopen tussen 15 juli en 31 juli of wanneer hij verstrijkt tussen 15 juli en 15 augustus.

(**) Ce délai résulte de l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°, *in fine*, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, qui précise que ce délai est prolongé de plein droit de quinze jours lorsqu'il prend cours du 15 juillet au 31 juillet ou lorsqu'il expire entre le 15 juillet et le 15 août.

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 VOORSTEL EN DRAAGWIJDTE VAN HET ONDERZOEK

2. Het om advies voorgelegde wetsvoorstel strekt ertoe om de regeling inzake de *fairness tax*, dat wil zeggen de afzonderlijke aanslag als bedoeld in artikel 219^{ter} van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92), bij te stellen.

Met hun wetsvoorstel willen de indieners ervan tegemoet komen aan de kritiek inzake de overeenstemming van de huidige regeling van die aanslag met het recht van de Europese Unie die door advocaat-generaal Kokott van het Hof van Justitie van de Europese Unie is geformuleerd in haar conclusie van 17 november 2016 in de zaak C-68/15.

3. Sinds de indiening van het wetsvoorstel heeft het Hof van Justitie in de voormelde zaak de drie prejudiciële vragen beantwoord die het Grondwettelijk Hof had gesteld omtrent de verenigbaarheid van de *fairness tax* met het Unierecht.² Zoals de advocaat-generaal oordeelde ook het Hof dat het niet gaat om een verboden bronbelasting in de zin van de moederdochterrichtlijn³, maar stelde het tevens vast dat artikel 4, lid 1, a), van die richtlijn, gelezen in samenhang met lid 3 ervan, geschonden is voor zover de regeling in een geval waarin een moedermaatschappij de van haar dochteronderneming ontvangen winsten pas uitkeert na het jaar waarin zij deze heeft ontvangen, tot gevolg heeft dat die winsten voor een groter gedeelte worden belast dan het in die bepaling vastgestelde plafond van 5%.

4. De afdeling Wetgeving heeft het voorstel, in lijn met de bedoeling van de indieners ervan, louter vanuit die invalshoek onderzocht. Andere mogelijke issues zijn buiten beschouwing gelaten,⁴ omdat de indieners geen andere aanpassingen op het oog hebben.⁵

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

² HvJ 17 mei 2017, C-68/15, *X v. Ministerraad*.

³ Richtlijn 2011/96/EU van de Raad van 30 november 2011 ‘betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten’.

⁴ Zo sluit het Hof van Justitie bijvoorbeeld niet uit dat de regeling ook een schending van de vrijheid van vestiging kan inhouden (HvJ 17 mei 2017, C-68/15, punt 61; C. BUYSSE, “Fairness tax: HvJ ziet ook (mogelijke) schending vrijheid van vestiging”, *Fiscoloog*, nr. 1523, 9-11). Het komt echter aan het Grondwettelijk Hof toe om na te gaan of de wijze waarop de belastbare grondslag van de belasting wordt bepaald in de praktijk niet tot gevolg heeft dat niet-ingezeten vennootschappen ongunstiger worden behandeld dan ingezetene vennootschappen.

⁵ In de toelichting bij het voorstel geven de indieners aan niet te willen vooruitlopen op toekomstige beslissingen van het Hof van Justitie en van het Grondwettelijk Hof (*Parl.St.* Kamer 2016-17, nr. 54-2250/001, 7 en 12).

BESPREKING

5. In punt 49 van haar conclusie merkt de advocaat-generaal het volgende op:

“De partijen in het hoofdgeding strijden over de vraag welke situatie daadwerkelijk kan leiden tot een extra belasting van ontvangen dividend in het geval van dooruitdeling. Dit neemt niet weg dat zelfs uit het betoog van de Belgische regering valt op te maken dat een dergelijke extra belasting in ieder geval niet is uitgesloten. De reden daarvoor is dat bij de berekening van de heffingsgrondslag van de *fairness tax* wordt uitgegaan van het in een belastingtijdvak bruto uitgekeerde dividend. Er wordt geen onderscheid gemaakt naargelang de uitkering ook dividenden omvat die de uitkerende vennootschap zelf ontvangen heeft.”

Met de voorgestelde aanvulling van artikel 219ter, § 2,⁶ van het WIB 92 zou voor het vaststellen van de belastbare grondslag wel rekening worden gehouden met de dividenden die de vennootschap heeft ontvangen. Luidens die bepalingen moet de belastbare grondslag van de *fairness tax* immers worden verminderd met “het gedeelte van de heffing op de eerder belaste reserves met betrekking tot dividenden die tijdens een eerder belastbaar tijdperk zijn ontvangen dan dat waarin het dividend opnieuw wordt uitgekeerd, voor zover die heffing niet reeds in rekening is gebracht voor de vermindering van de belastbare grondslag overeenkomstig paragraaf 3 [van hetzelfde artikel], alsook met de dividenden die de vennootschap zelf heeft ontvangen en die ze nog tijdens hetzelfde belastbaar tijdperk opnieuw uitkeert”. Op het eerste gezicht lijkt zodoende aan het bezwaar van de advocaat-generaal tegemoet te worden gekomen.

6. Het Hof van Justitie formuleerde dat bezwaar evenwel anders. In punt 82 van het arrest werd in antwoord op de derde prejudiciële vraag gesteld “dat artikel 4, lid 1, onder a), van de moeder-dochterrichtlijn, gelezen in samenhang met lid 3 van dat artikel, aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale belastingregeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, voor zover deze regeling in een geval waarin een moedermaatschappij de van haar dochteronderneming ontvangen winsten pas uitkeert na het jaar waarin zij deze heeft ontvangen, tot gevolg heeft dat die winsten voor een groter gedeelte worden belast dan het in die bepaling vastgestelde plafond van 5%”.⁷

Met de voorgestelde bepalingen wordt niet uitdrukkelijk gewaarborgd dat de *fairness tax* wordt beperkt tot de 5%-grens van de moeder-dochterrichtlijn.⁸ Een aanvulling in die zin van artikel 219ter, § 4, van het WIB 92 is dan ook noodzakelijk.

⁶ Vermits de voorgestelde bepalingen een correctie op de belastbare grondslag vormen, zouden ze in de derde paragraaf van artikel 219ter opgenomen moeten worden.

⁷ De door het Grondwettelijk Hof geformuleerde prejudiciële vraag luidt: “Moet artikel 4, lid 3, van de [moeder-dochterrichtlijn] aldus worden geïnterpreteerd dat het zich verzet tegen een nationale regeling waarbij een belasting wordt geheven op de uitkering van dividenden, indien die regeling tot gevolg heeft dat indien een vennootschap een ontvangen dividend in een later jaar uitkeert dan het jaar waarin ze het zelf heeft ontvangen, ze belast wordt op een deel van het dividend dat de drempel bepaald in het vermelde artikel 4, lid 3, van de richtlijn overschrijdt, terwijl dat niet het geval is wanneer die vennootschap een dividend opnieuw uitkeert in het jaar waarin ze het ontvangt ?” (GwH 28 januari 2015, nr. 11/2015).

⁸ Het gegeven dat de 5%-grens in de voorbeelden opgenomen in de toelichting bij het wetsvoorstel niet wordt overschreden, garandeert niet dat dit in alle gevallen zo zal zijn. Bovendien lijkt de berekening van de *fairness tax* in het eerste voorbeeld niet te kloppen en lijkt de drempel in dat geval te worden overschreden.

7. De beide taalversies van het wetsvoorstel moeten beter op elkaar worden afgestemd en ook de formulering van de voorgestelde bepalingen is voor verbetering vatbaar.

Zo dient in de Nederlandse tekst van het nieuwe tweede lid van artikel 219^{ter}, § 2, van het WIB 92 in plaats van “De aldus gevestigde belastbare grondslag” te worden geschreven “De aldus *vastgestelde* belastbare grondslag” (vergelijk met de derde paragraaf van dezelfde bepaling: “La base imposable ainsi établie ...” en “De aldus vastgestelde belastbare grondslag ...”).

Voorts kan beter worden bepaald dat de “belastbare grondslag wordt (...) verminderd met het gedeelte van de *heffingsgrondslag dat verband houdt met* (niet: de heffing op) de eerder belaste reserves ...”.

*

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 ¹, et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DE LA PROPOSITION ET OBJET DE L'EXAMEN

2. La proposition de loi soumise pour avis a pour objet de corriger le dispositif de la *fairness tax*, à savoir la cotisation distincte visée à l'article 219^{ter} du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92).

Les auteurs de la proposition de loi entendent répondre à la critique portant sur la compatibilité de cet impôt, tel qu'il est actuellement réglé, avec le droit de l'Union européenne, que l'avocat général Kokott près la Cour de Justice de l'Union européenne Kokott a formulée dans ses conclusions du 17 novembre 2016 dans l'affaire C-68/15.

3. Depuis le dépôt de la proposition de loi, la Cour de Justice a répondu, dans l'affaire précitée, aux trois questions préjudicielles posées par la Cour constitutionnelle concernant la compatibilité de la *fairness tax* avec le droit de l'Union ². Comme l'a estimé l'avocat général, la Cour a également jugé qu'il ne s'agit pas d'une retenue à la source prohibée, au sens de l'article 5 de la directive mères-filiales ³, mais elle a en outre constaté que l'article 4, paragraphe 1, a), de cette directive, lu en combinaison avec le paragraphe 3 dudit article, est violé dans la mesure où le dispositif, dans une situation où des bénéfices perçus par une société mère de sa filiale sont distribués par cette société mère postérieurement à l'année au cours de laquelle ils ont été perçus, a pour conséquence de soumettre ces bénéfices à une imposition dépassant le plafond de 5 % prévu à ladite disposition.

4. La section de législation s'est bornée à examiner la proposition sous cet angle, conformément à l'intention de ses auteurs. D'éventuelles autres questions n'ont pas été abordées ⁴, dès lors que les auteurs n'envisagent pas d'autres adaptations ⁵.

¹ S'agissant d'une proposition de loi, on entend par « fondement juridique » la conformité avec les normes supérieures.

² CJUE, 17 mai 2017, C-68/15, *X c. Conseil des Ministres*.

³ Directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 'concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents'.

⁴ Ainsi, la Cour de Justice n'exclut par exemple pas que le dispositif puisse également avoir pour effet de méconnaître la liberté d'établissement (CJUE, 17 mai 2017, C-68/15, 61; C. Buysse, « Fairness tax: possible violation de la liberté d'établissement, selon la CJUE », *Fiscologue*, n° 1523, pp. 9-11). Il revient toutefois à la Cour constitutionnelle d'examiner si les modalités de détermination de la base imposable de l'impôt n'entraînent pas dans la pratique un traitement plus défavorable pour les sociétés non résidentes que pour les sociétés résidentes.

⁵ Dans les développements de la proposition, les auteurs indiquent ne pas vouloir préjuger des décisions à venir de la Cour de Justice de l'Union européenne et de la Cour constitutionnelle (*Doc. parl.*, Chambre, 2016-17, n° 54.2250/001, pp. 7 et 12).

DISCUSSION

5. Au point 49 de ses conclusions, l'avocat général observe ce qui suit :

« Les parties ne sont pas d'accord entre elles sur la question de savoir dans quelles circonstances les dividendes perçus peuvent effectivement faire l'objet d'une imposition supplémentaire en cas de redistribution de ces dividendes. Il se déduit toutefois même des observations du gouvernement belge qu'il se peut qu'une telle imposition supplémentaire intervienne. La cause de cette imposition supplémentaire peut être décelée dans le fait que le point de départ du calcul de la base d'imposition de la *fairness tax* est le dividende brut distribué dans une période d'imposition donnée. Il n'est fait aucune distinction selon que ladite base imposable couvre ou non des dividendes que la société qui les distribue a elle-même perçus ».

L'ajout proposé à l'article 219ter, § 2⁶, du CIR 92 permettrait en effet de tenir compte des dividendes que la société a perçus pour déterminer la base imposable. Selon ces dispositions, la base imposable de la *fairness tax* doit en effet être réduite « de la partie du prélèvement sur les réserves taxées antérieurement qui concerne des dividendes perçus au cours d'une période imposable antérieure à celle pour laquelle le dividende est redistribué dans la mesure où ce prélèvement n'a pas déjà été pris en compte pour la réduction de la base imposable conformément au paragraphe 3 [du même article], ainsi que la partie des dividendes que la société a elle-même perçus et qu'elle redistribue pour la même période imposable ». À première vue, il semble que l'on réponde ainsi à l'objection de l'avocat général.

6. La Cour de Justice a toutefois formulé autrement cette objection. Au point 82 de l'arrêt, en réponse à la troisième question préjudicielle, il est exposé « que l'article 4, paragraphe 1, sous a), de la directive mères-filiales, lu en combinaison avec le paragraphe 3 dudit article, doit être interprété en ce sens que cette disposition s'oppose à une législation fiscale nationale telle que celle en cause au principal, dans la mesure où cette législation, dans une situation où des bénéfices perçus par une société mère de sa filiale sont distribués par cette société mère postérieurement à l'année au cours de laquelle ils ont été perçus, a pour conséquence de soumettre ces bénéfices à une imposition dépassant le plafond de 5 % prévu à ladite disposition »⁷.

Les dispositions proposées ne garantissent pas expressément que la *fairness tax* est limitée au plafond de 5 % de la directive mères-filiales⁸. Il est dès lors nécessaire de compléter l'article 219ter, § 4, du CIR en ce sens.

⁶ Dès lors que les dispositions proposées apportent un correctif à la base imposable, elles devraient figurer dans le troisième paragraphe de l'article 219ter.

⁷ La question préjudicielle formulée par la Cour constitutionnelle est rédigée comme suit : « L'article 4, paragraphe 3, de la directive [mères-filiales] doit-il être interprété en ce sens qu'il s'oppose à un régime national prélevant un impôt sur la distribution de dividendes, si ce régime a pour conséquence que, lorsqu'un dividende perçu est distribué par une société au cours d'une année ultérieure à celle au cours de laquelle elle l'a elle-même perçu, elle est taxée sur une partie du dividende qui dépasse le seuil prévu à l'article 4, paragraphe 3, de cette directive, alors que tel n'est pas le cas lorsque cette société distribue à nouveau un dividende au cours de l'année où elle le perçoit ? » (CC., 28 janvier 2015, n° 11/2015).

⁸ Le fait que le plafond de 5 % n'est pas dépassé dans les exemples reproduits dans les développements ne garantit pas qu'il en sera ainsi dans tous les cas. En outre, dans le premier exemple, le calcul de la *fairness tax* ne semble pas correct et le seuil semble, dans ce cas, être dépassé.

7. Les deux versions linguistiques de la proposition de loi doivent être mieux harmonisées et la formulation des dispositions proposées est également perfectible.

Ainsi, dans le texte néerlandais du nouvel alinéa 2 de l'article 219^{ter}, § 2, du CIR 92, on écrira « De aldus *vastgestelde* belastbare grondslag » au lieu de « De aldus gevestigde belastbare grondslag » (comparer avec le troisième paragraphe de la même disposition : « La base imposable ainsi établie ... » et « De aldus *vastgestelde* belastbare grondslag ... »).

En outre, il est préférable de mentionner que la « base imposable (...) est (...) réduite de la partie de la *base d'imposition relative aux* (et non : du prélèvement sur les) réserves taxées antérieure ... ».

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Astrid TRUYENS

Jo BAERT