



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 64.341/3
van 31 oktober 2018

avis 64.341/3
du 31 octobre 2018

over

sur

een voorontwerp van wet
'houdende maatregelen van
bestrijding van de
belastingfraude en -ontwijking
inzake roerende voorheffing'

un avant-projet de loi 'portant
des mesures de lutte contre la
fraude et l'évasion fiscales en
matière de précompte mobilier'

Op 1 oktober 2018 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 voorontwerp van wet ‘houdende maatregelen van bestrijding van de belastingfraude en -ontwijking inzake roerende voorheffing’.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 23 oktober 2018. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Peter SOURBRON, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Astrid TRUYENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Jonas RIEMSLAGH, 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 31 oktober 2018.

*

Le 1^{er} octobre 2018, 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 avant-projet de loi ‘portant des mesures de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales en matière de précompte mobilier’.

L'avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 23 octobre 2018. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Peter SOURBRON, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Astrid TRUYENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Jonas RIEMSLAGH, 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 31 octobre 2018.

*

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 VOORONTWERP

2. Het om advies voorgelegde voorontwerp van wet bevat maatregelen inzake de roerende voorheffing. Het gaat om wijzigingen aan het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92).

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 3

3. Aan de antimisbruikbepaling² van artikel 266, vierde lid, van het WIB 92 wordt bij artikel 3 van het voorontwerp de regel toegevoegd dat de rechtshandeling, of het geheel van rechtshandelingen waarmee de dividenden verbonden zijn, kunstmatig is wanneer een pensioenfonds “de effecten waaruit de dividenden voortkomen niet gedurende een ononderbroken periode van ten minste 60 dagen in volle eigendom heeft behouden”.

Uit de memorie van toelichting blijkt dat de stellers van het voorontwerp daarmee een verschillende behandeling van korte- en langetermijnparticipaties nastreven. Op de vraag waarom precies voor een termijn van zestig dagen wordt geopteerd, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Bij de totstandkoming van de wettekst werd een periode van 60 dagen beschouwd als enerzijds voldoende lang om de constructies te omvatten die door deze maatregelen worden gevisieerd en anderzijds als voldoende kort om niet tot een ongebreidelde omkering van de bewijslast te komen.”

De ontworpen regeling wijkt af van de enigszins vergelijkbare regeling in artikel 280 van het WIB 92. Gevraagd naar een verantwoording voor die verschillende behandeling, luidde het antwoord van de gemachtigde:

“De ingevoerde maatregelen bouwen voort op de reeds bestaande wetgeving. Zo gold de weigering van de verzaking al in de gevallen waar de administratie kon aantonen dat er sprake was van een kunstmatige constructie met als hoofddoel of één van de hoofddoelen het bekomen van deze verzaking. Het enige nieuwe aan deze regeling is dat

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

² *Parl.St.* Kamer 2015-16, nr. 54-2052/1, 5. Deze bepaling vormt de omzetting van artikel 1, lid 2 en 3, van richtlijn 2011/96/EU van de Raad van 30 november 2011 ‘betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten’, zoals gewijzigd bij richtlijn (EU) 2015/121.

in hoofde van pensioenfondsen de bewijslast wordt omgedraaid wanneer zij de onderliggende effecten minder dan 60 dagen in volle eigendom heeft aangehouden.

Daarnaast vormt de *pro rata temporis* regeling uit artikel 280 WIB 92 het spiegelbeeld van de artikelen 19, § 2, en 362bis, eerste lid, WIB 92, die respectievelijk de boven de uitgifteprijs uitbetaalde sommen en de verlopen intrestgedeelten slechts als belastbare inkomsten beschouwen in verhouding tot de bezitsduur van de onderliggende effecten. De boeking en het in-resultaat-nemen van bruto-dividenden en eventueel ingehouden roerende voorheffing gebeurt op het moment dat de dividenden ontvangen worden. De regeling van verhoudingsgewijze verrekening van roerende voorheffing voorzien in artikel 280 WIB 92 kan dan ook niet zomaar gekopieerd worden.”

4. Met het oog op de rechtszekerheid verdient het aanbeveling om in de tekst van het ontworpen artikel 266, vierde lid, laatste zin, van het WIB 92 uitdrukkelijk te laten blijken dat het een weerlegbaar vermoeden betreft. Een wettelijk vermoeden is weliswaar in beginsel steeds weerlegbaar, zodat dat in principe niet uitdrukkelijk hoeft te worden bepaald, maar in dit geval wordt dat beter wel gedaan om een *a contrario*-redenering te vermijden op grond van het ontworpen artikel 281/1 van het WIB 92 (zie artikel 5 van het voorontwerp), waaruit blijkt dat het tegenbewijs kan worden geleverd.

Artikel 6³

5. Artikel 6 van het voorontwerp bepaalt dat de “artikelen 3 tot 5 (...) in werking [treden] op 1 november 2018 en (...) van toepassing [zijn] op de dividenden die vanaf 1 november 2018 zijn toegekend of betaalbaar gesteld”.

Voor de artikelen 1 en 2 wordt niet voorzien in een specifieke regeling van inwerkingtreding. Die bepalingen treden bijgevolg in werking de tiende dag na de bekendmaking van de wet.

5.1. Vooreerst rijst de vraag waarom er niet eveneens in een afwijkende datum van inwerkingtreding wordt voorzien voor artikel 2 van het voorontwerp. Zoals blijkt uit de memorie van toelichting houdt die bepaling (en in het bijzonder artikel 2, 2°, van het voorontwerp) immers nauw verband met de artikelen 3 en 5 van het voorontwerp, zodat normaal te verwachten is dat ze op hetzelfde ogenblik in werking treden.

Het zesde artikel van het voorontwerp zal in het licht hiervan aan een nieuw onderzoek onderworpen moeten worden.

5.2. De aanneming van het voorontwerp door de Kamer van volksvertegenwoordigers en de afkondiging, bekrachtiging en bekendmaking van de nieuwe wet kan niet afgerond zijn tegen 1 november 2018, zodat de wet terugwerkende kracht zou kunnen krijgen.

³ Het laatste artikel van het voorontwerp, waarin de inwerkingtreding wordt geregeld, wordt ten onrechte aangeduid als “Art. 5”, terwijl het om het zesde artikel gaat. De nummering moet worden aangepast.

De niet-retroactiviteit van wetten is een waarborg ter voorkoming van rechtsonzekerheid. Die waarborg vereist dat de inhoud van het recht voorzienbaar en toegankelijk is, zodat de rechtzoekende in redelijke mate de gevolgen van een bepaalde handeling kan voorzien op het tijdstip dat die handeling wordt verricht. De terugwerkende kracht kan enkel worden verantwoord wanneer ze onontbeerlijk is voor de verwezenlijking van een doelstelling van algemeen belang.⁴

Een fiscaalrechtelijke regel wordt slechts als retroactief beschouwd wanneer hij van toepassing is op feiten, handelingen en toestanden die definitief waren voltrokken op het ogenblik dat hij wordt bekendgemaakt.⁵ Inzake inkomstenbelastingen ontstaat de belastingschuld definitief op de datum van afsluiting van de periode waarin de inkomsten verworven zijn die de belastingsbasis uitmaken.⁶ De roerende voorheffing is definitief verschuldigd op de datum van de toekenning of betaalbaarstelling van de uitkeringen waarop de heffing is verschuldigd.⁷

Vermits het om regels inzake de roerende voorheffing gaat, lijkt de retroactiviteit problematisch. De vraag is wat de gevolgen zijn voor zij die vanaf 1 november 2018 de nieuwe regels niet hebben gevolgd en dividenden hebben uitgekeerd met vrijstelling van roerende voorheffing.

De gemachtigde heeft verklaard dat de datum van inwerkingtreding zal worden herbekeken.

*

⁴ Vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof, zie o.m.: GwH 21 november 2013, nr. 158/2013, B.24.2; GwH 19 december 2013, nr. 172/2013, B.22; GwH 29 januari 2014, nr. 18/2014, B.10; GwH 9 oktober 2014, nr. 146/2014, B.10.1; GwH 22 januari 2015, nr. 1/2015, B.4; GwH 7 mei 2015, nr. 54/2015, B.12.

⁵ GwH 7 mei 2015, nr. 54/2015, B.11.1.

⁶ GwH 16 november 2000, nr. 115/2000, B.7.1.

⁷ GwH 23 juni 2004, nr. 109/2004, B.12.

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 L'AVANT-PROJET

2. L'avant-projet de loi soumis pour avis comporte des mesures en matière de précompte mobilier. Il s'agit de modifications au Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92).

EXAMEN DU TEXTE

Article 3

3. L'article 3 de l'avant-projet ajoute à la disposition anti-abus ² de l'article 266, alinéa 4, du CIR 92 la règle selon laquelle l'acte juridique ou l'ensemble des actes juridiques auquel les dividendes sont liés n'est pas authentique lorsqu'un fonds de pension « n'a pas détenu en pleine propriété pendant une période ininterrompue d'au moins 60 jours les titres qui produisent des dividendes ».

Il ressort de l'exposé des motifs que les auteurs de l'avant-projet visent ainsi à soumettre à un traitement différent les participations à court et à long terme. Interrogé sur le point de savoir pourquoi on avait précisément choisi un délai de soixante jours, le délégué a répondu ce qui suit :

« Bij de totstandkoming van de wettekst werd een periode van 60 dagen beschouwd als enerzijds voldoende lang om de constructies te omvatten die door deze maatregelen worden gevisieerd en anderzijds als voldoende kort om niet tot een ongebreidelde omkering van de bewijslast te komen ».

Le dispositif en projet déroge à celui quelque peu comparable de l'article 280 du CIR 92. Invité à justifier cette différence de traitement, le délégué a répondu ce qui suit :

« De ingevoerde maatregelen bouwen voort op de reeds bestaande wetgeving. Zo gold de weigering van de verzaking al in de gevallen waar de administratie kon aantonen dat er sprake was van een kunstmatige constructie met als hoofddoel of één van de hoofddoelen het bekomen van deze verzaking. Het enige nieuwe aan deze regeling is dat in hoofde van pensioenfondsen de bewijslast wordt omgedraaid wanneer zij de onderliggende effecten minder dan 60 dagen in volle eigendom heeft aangehouden.

¹ S'agissant d'un avant-projet de loi, il y a lieu d'entendre par « fondement juridique » la conformité avec les normes supérieures.

² *Doc. parl.*, Chambre 2015-16, n° 54-2052/1, 5. Cette disposition transpose l'article 1^{er}, paragraphes 2 et 3, de la 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', modifiée par la directive (UE) 2015/121.

Daarnaast vormt de pro rata temporis regeling uit artikel 280 WIB 92 het spiegelbeeld van de artikelen 19, § 2, en 362bis, eerste lid, WIB 92, die respectievelijk de boven de uitgifteprijs uitbetaalde sommen en de verlopen intrestgedeelten slechts als belastbare inkomsten beschouwen in verhouding tot de bezitsduur van de onderliggende effecten. De boeking en het in-resultaat-nemen van bruto-dividenden en eventueel ingehouden roerende voorheffing gebeurt op het moment dat de dividenden ontvangen worden. De regeling van verhoudingsgewijze verrekening van roerende voorheffing voorzien in artikel 280 WIB 92 kan dan ook niet zomaar gekopieerd worden ».

4. Dans un souci de sécurité juridique, il est recommandé d'indiquer expressément dans le texte de l'article 266, alinéa 4, dernière phrase, en projet du CIR 92 qu'il s'agit d'une présomption réfragable. Il est vrai qu'une présomption légale peut, en principe, toujours être renversée, de sorte qu'il n'est normalement pas nécessaire de le préciser expressément, mais il est en l'occurrence préférable de le faire pour éviter un raisonnement *a contrario* s'appuyant sur l'article 281/1, en projet, du CIR 92 (voir l'article 5 du projet), dont il ressort que la preuve contraire peut être apportée.

Article 6³

5. L'article 6 de l'avant-projet dispose que les « articles 3 à 5 entrent en vigueur le 1^{er} novembre 2018 et sont applicables aux dividendes attribués ou mis en paiement à partir du 1^{er} novembre 2018 ».

Pour les articles 1^{er} et 2, aucun régime spécifique d'entrée en vigueur n'est prévu. Ces dispositions entrent par conséquent en vigueur le dixième jour après la publication de la loi.

5.1. Tout d'abord, la question se pose de savoir pourquoi une date d'entrée en vigueur dérogatoire n'est pas également prévue pour l'article 2 de l'avant-projet. Comme l'indique l'exposé des motifs, cette disposition (et en particulier, l'article 2, 2°, de l'avant-projet) est en effet étroitement liée aux articles 3 et 5 de l'avant-projet, de sorte qu'on peut logiquement s'attendre à ce qu'elles entrent en vigueur au même moment.

Ces considérations imposent de soumettre l'article 6 de l'avant-projet à un nouvel examen.

5.2. L'adoption de l'avant-projet par la Chambre des représentants, ainsi que la sanction, la promulgation et la publication du nouveau texte ne peuvent pas être menés à terme pour le 1^{er} novembre 2018, de sorte que la loi pourrait se voir conférer un effet rétroactif.

La non-rétroactivité des lois est une garantie ayant pour but de prévenir l'insécurité juridique. Cette garantie exige que le contenu du droit soit prévisible et accessible, de sorte que le justiciable puisse prévoir, dans une mesure raisonnable, les conséquences d'un acte

³ Le dernier article de l'avant-projet, qui règle l'entrée en vigueur, est erronément désigné comme « Art. 5 », alors qu'il s'agit de l'article 6. La numérotation doit être adaptée.

déterminé au moment où cet acte est accompli. La rétroactivité peut uniquement être justifiée lorsqu'elle est indispensable à la réalisation d'un objectif d'intérêt général ⁴.

Une règle de droit fiscal n'est considérée comme rétroactive que si elle s'applique à des faits, actes et situations qui étaient définitifs au moment où elle est publiée ⁵. 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 ⁶. Le précompte mobilier est définitivement dû à la date de l'attribution ou de la mise en paiement des sommes sur lesquelles la perception est due ⁷.

S'agissant de règles relatives au précompte mobilier, la rétroactivité paraît problématique. La question se pose de savoir quelles sont les conséquences pour ceux qui n'ont pas suivi les nouvelles règles à partir du 1^{er} novembre 2018 et ont distribué des dividendes en exonération du précompte mobilier.

Le délégué a déclaré que la date d'entrée en vigueur sera revue.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Astrid TRUYENS

Jo BAERT

⁴ Jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle, voir notamment : C.C., 21 novembre 2013, n° 158/2013, B.24.2 ; C.C., 19 décembre 2013, n° 172/2013, B.22 ; C.C., 29 janvier 2014, n° 18/2014, B.10 ; C.C., 9 octobre 2014, n° 146/2014, B.10.1 ; C.C., 22 janvier 2015, n° 1/2015, B.4 ; C.C., 7 mai 2015, n° 54/2015, B.12.

⁵ C.C., 7 mai 2015, n° 54/2015, B.11.1.

⁶ C.C., 16 novembre 2000, n° 115/2000, B.7.1.

⁷ C.C., 23 juin 2004, n° 109/2004, B.12.