



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 65.744/3
van 29 maart 2019

avis 65.744/3
du 29 mars 2019

over

sur

een ontwerp van koninklijk
besluit 'tot invoering van een
optiestelsel voor verenigingen
zonder rechtspersoonlijkheid'

un projet d'arrêté royal
'introduisant un régime
d'option pour les associations
sans personnalité juridique'

Op 22 maart 2019 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van vijf werkdagen een advies te verstrekken over een ontwerp van koninklijk besluit ‘tot invoering van een optiestelsel voor verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid’.

Het ontwerp is door de derde kamer onderzocht op 26 maart 2019. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS, assessor, 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 29 maart 2019.

*

Le 22 mars 2019, 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 ‘introduisant un régime d'option pour les associations sans personnalité juridique’.

Le projet a été examiné par la troisième chambre le 26 mars 2019. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Jan VELAERS, assesseur, 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 29 mars 2019.

*

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 als volgt:

“Overwegende dat artikel 220, 4°, van het Wetboek van de inkomstenbelasting 1992 in werking is getreden op 1 januari 2018;

Overwegende dat vanaf 1 januari 2018 de roerende inkomsten die werden verkregen op een rekening op naam van een vereniging, die geen winsten of baten verkrijgt of die niet onderworpen is aan de vennootschapsbelasting of de rechtspersonenbelasting, belastbaar zijn in hoofde van de rijksinwoner die gemachtigd is deze rekening te beheren, alsof deze rijksinwoner deze inkomsten rechtstreeks zou hebben verkregen;

Overwegende dat artikel 220 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 werd aangevuld met een bepaling onder 4°, teneinde dergelijke verenigingen de mogelijkheid te geven om een aangifte in de [rechtspersonenbelasting] in te dienen;

Overwegende dat de inkomsten van het jaar 2018 binnenkort moeten zullen worden aangegeven en het dus voor de verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid noodzakelijk is om op zeer korte termijn te weten of er kan geopteerd worden voor de rechtspersonenbelasting”.

*

2. Overeenkomstig artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, heeft de afdeling Wetgeving zich moeten beperken tot 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.

*

3. Rekening houdend met het tijdstip waarop dit advies gegeven wordt, vestigt de Raad van State de aandacht op het feit dat, wegens het ontslag van de regering, de bevoegdheid van deze laatste beperkt is tot het afhandelen van de lopende zaken. Dit advies wordt evenwel gegeven zonder dat wordt nagegaan of dit ontwerp in die beperkte bevoegdheid kan worden ingepast, aangezien de afdeling Wetgeving geen kennis heeft van het geheel van de feitelijke gegevens welke de regering in aanmerking kan nemen als ze te oordelen heeft of het vaststellen of het wijzigen van een verordening noodzakelijk is.

*

STREKKING VAN HET ONTWERP

4. Volgens zijn opschrift strekt het om advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit ertoe om een optiestelsel voor verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid in te voeren.

Dat stelsel waarmee fiscale transparantie wordt beoogd ten aanzien van de roerende inkomsten verkregen door verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid, werd echter reeds ingevoerd bij de programmawet van 25 december 2017, meer bepaald bij de artikelen 88 en 92 ervan. Bij die artikelen zijn de artikelen 5/2 en 220 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) respectievelijk ingevoegd en aangevuld:

- artikel 5/2:

“De roerende inkomsten die werden verkregen op een rekening op naam van een vereniging, die geen winsten of baten verkrijgt of die niet onderworpen is aan de vennootschapsbelasting of de rechtspersonenbelasting, zijn belastbaar in hoofde van de rijksinwoner die gemachtigd is deze rekening te beheren, alsof deze rijksinwoner deze inkomsten rechtstreeks zou hebben verkregen.

In het geval de rekening wordt beheerd door meerdere personen is elke rijksinwoner belastbaar in verhouding tot het aantal personen dat gemachtigd is deze rekening te beheren.”;¹

- artikel 220:

“Aan de rechtspersonenbelasting zijn onderworpen:

(...)

4° de verenigingen die niet worden bedoeld door de voorgaande bepalingen, die niet onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting, die geen winsten of baten verkrijgen en die voor een termijn van ten minste zes opeenvolgende belastbare tijdperken *op de door de Koning bepaalde wijze* hebben geopteerd aan de rechtspersonenbelasting te worden onderworpen.”

Die bepalingen zijn in werking getreden op 1 januari 2018.²

RECHTSGROND

5. In zoverre het ontworpen besluit de wijze bepaalt waarop verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid kunnen opteren om aan de rechtspersonenbelasting te worden onderworpen, kan ervoor rechtsgrond worden gevonden in artikel 220, 4°, van het WIB 92.

¹ Deze regeling is in de praktijk slechts van toepassing op buitenlandse rekeningen, vermits voor binnenlandse rekeningen bevrijdende roerende voorheffing verschuldigd is.

² Artikel 100, tweede lid, van de programmawet van 25 december 2017. Gelet daarop zijn de nieuwe regels inzake belastbaarheid van toepassing op de roerende inkomsten verkregen vanaf 1 januari 2018. Het heeft dus geen zin om de toepasselijkheid ervan te herhalen in artikel 3 van het ontwerp. Dat artikel dient te worden beperkt tot de regeling van de inwerkingtreding. Omwille van de voorwaarde opgenomen in artikel 2 dat de brief voor 1 juli 2019 moet worden verstuurd, zal de bekendmaking van het te nemen besluit een voldoende tijd vóór die datum dienen te gebeuren.

6. Voor de overige bepalingen van het ontworpen besluit is er op het eerste gezicht geen rechtsgrond voorhanden. Het gaat om de volgende onderdelen:

- het ontworpen artikel 79/1 van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 ‘tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992’ (hierna: KB/WIB 92) (artikel 1 van het ontwerp) regelt niet enkel de wijze waarop kan worden geopteerd voor de onderworpenheid aan de rechtspersonenbelasting, maar bevat ook een aantal voorwaarden waaraan de vereniging moet voldoen om het optiestelsel te kunnen genieten;
- het ontworpen artikel 79/3 van het KB/WIB 92 (artikel 1 van het ontwerp) voorziet in de mogelijkheid voor de belastingadministratie om een vereniging ambtshalve uit te sluiten van het optiestelsel indien niet wordt voldaan aan de in artikel 79/1 bedoelde voorwaarden;
- de overgangsregeling voor de in 2018 verkregen inkomsten (artikel 2 van het ontwerp), voor zover daarin dezelfde voorwaarden en uitsluitingsgrond worden gehanteerd.

Tenzij ervoor alsnog een deugdelijke rechtsgrond kan worden gevonden of tot stand gebracht, dienen deze bepalingen uit het ontworpen besluit weggelaten te worden.

*

1. Conformément à 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 comme suit :

« Overwegende dat artikel 220, 4^o, van het Wetboek van de inkomstenbelasting 1992 in werking is getreden op 1 januari 2018;

Overwegende dat vanaf 1 januari 2018 de roerende inkomsten die werden verkregen op een rekening op naam van een vereniging, die geen winsten of baten verkrijgt of die niet onderworpen is aan de vennootschapsbelasting of de rechtspersonenbelasting, belastbaar zijn in hoofde van de rijksinwoner die gemachtigd is deze rekening te beheren, alsof deze rijksinwoner deze inkomsten rechtstreeks zou hebben verkregen;

Overwegende dat artikel 220 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 werd aangevuld met een bepaling onder 4^o, teneinde dergelijke verenigingen de mogelijkheid te geven om een aangifte in de [rechtspersonenbelasting] in te dienen;

Overwegende dat de inkomsten van het jaar 2018 binnenkort moeten zullen worden aangegeven en het dus voor de verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid noodzakelijk is om op zeer korte termijn te weten of er kan geopteerd worden voor de rechtspersonenbelasting ».

*

2. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État, la section de législation a dû se limiter à l'examen de la compétence de l'auteur de l'acte, du fondement juridique et de l'accomplissement des formalités prescrites.

*

3. Compte tenu du moment où le présent avis est donné, le Conseil d'État attire l'attention sur le fait qu'en raison de la démission du gouvernement, la compétence de celui-ci se trouve limitée à l'expédition des affaires courantes. Le présent avis est toutefois donné sans qu'il soit examiné si le projet relève bien de la compétence ainsi limitée, la section de législation n'ayant pas connaissance de l'ensemble des éléments de fait que le gouvernement peut prendre en considération lorsqu'il doit apprécier la nécessité d'arrêter ou de modifier des dispositions réglementaires.

*

PORTÉE DU PROJET

4. Selon son intitulé, le projet d'arrêté royal soumis pour avis vise à introduire un régime d'option pour les associations sans personnalité juridique.

Ce régime qui tend à une transparence fiscale à l'égard des revenus mobiliers acquis par les associations sans personnalité juridique, a cependant déjà été instauré par la loi-programme du 25 décembre 2017, plus particulièrement par ses articles 88 et 92. Ces articles ont inséré ou complété les articles 5/2 et 220 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) :

- article 5/2:

« Les revenus mobiliers recueillis sur un compte au nom d'une association, qui ne recueille pas de bénéfices ou profits ou qui n'est pas assujettie à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des personnes morales, sont imposables dans le chef de l'habitant du Royaume habilité à gérer ce compte, comme si cet habitant du Royaume les avait recueillis directement.

Dans le cas où le compte est géré par plusieurs personnes, chaque habitant du Royaume est imposable en proportion du nombre de personnes habilitées à gérer ce compte.»¹

- article 220:

« Sont assujettis à l'impôt des personnes morales:

(...)

4° les associations qui ne sont pas visées par les dispositions précédentes, qui ne sont pas assujetties à l'impôt des sociétés, qui ne recueillent pas de bénéfices ou profits et qui ont choisi pour un délai d'au moins six périodes imposables successives d'être assujetties à l'impôt des personnes morales *de la manière déterminée par le Roi.* »

Ces dispositions sont entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2018.²

¹ En pratique, ce dispositif ne s'applique qu'aux comptes à l'étranger, puisqu'un précompte mobilier libératoire est dû pour les comptes en Belgique.

² Article 100, alinéa 2, de la loi-programme du 25 décembre 2017. Dès lors, les nouvelles règles en matière d'imposabilité s'appliquent aux revenus mobiliers recueillis à partir du 1^{er} janvier 2018. Il est donc inutile d'en rappeler l'applicabilité dans l'article 3 du projet. Cet article doit se limiter à régler l'entrée en vigueur. Eu égard à la condition prévue à l'article 2 selon laquelle la lettre doit être envoyée avant le 1^{er} juillet 2019, l'arrêté envisagé devra être publié suffisamment de temps avant cette date.

FONDEMENT JURIDIQUE

5. Dans la mesure où l'arrêté en projet fixe la manière dont les associations sans personnalité juridique peuvent opter pour l'assujettissement à l'impôt des personnes morales, il peut trouver son fondement juridique dans l'article 220, 4°, du CIR 92.

6. Les autres dispositions de l'arrêté en projet n'ont, à première vue, pas de fondement juridique. Il s'agit des dispositions suivantes :

- l'article 79/1, en projet, de l'arrêté royal du 27 août 1993 'd'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992' (ci-après : AR/CIR92) (article 1^{er} du projet) ne règle pas seulement la manière dont il peut être opté pour l'assujettissement à l'impôt des personnes morales mais comporte également une série de conditions que l'association doit remplir pour pouvoir bénéficier du régime optionnel.

- l'article 79/3 en projet de l'AR/CIR 92 (article 1^{er} du projet) prévoit la possibilité pour l'administration fiscale d'exclure d'office une association du régime optionnel si elle ne remplit pas les conditions visées à l'article 79/1;

- la mesure transitoire prévue pour les revenus recueillis en 2018 (article 2 du projet), dans la mesure où il y est recouru aux mêmes conditions et motif d'exclusion.

Il y a lieu d'omettre ces dispositions de l'arrêté en projet, à moins qu'un fondement juridique adéquat ne puisse leur être trouvé ou être élaboré.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Astrid TRUYENS

Jo BAERT