



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 66.458/1/V
van 19 september 2019

avis 66.458/1/V
du 19 septembre 2019

over

sur

een ontwerp van koninklijk
besluit 'tot wijziging van het
KB/WIB 92 teneinde de
inhoud vast te leggen van de
individuele fiches die
pensioeninstellingen in
toepassing van artikel 321*ter*,
van het Wetboek van de
inkomstenbelastingen 1992 via
elektronische weg aan de
fiscale administratie moeten
bezorgen'

un projet d'arrêté royal
'modifiant l'AR/CIR 92 afin de
déterminer le contenu des
fiches individuelles que les
institutions de pension doivent
remettre par voie électronique
à l'administration fiscale en
application de l'article 321*ter*
du Code des impôts sur les
revenus 1992'

Op 19 juli 2019 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van zestig dagen een advies te verstrekken over een ontwerp van koninklijk besluit ‘tot wijziging van het KB/WIB 92 teneinde de inhoud vast te leggen van de individuele fiches die pensioeninstellingen in toepassing van artikel 321ter, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 via elektronische weg aan de fiscale administratie moeten bezorgen’.

Het ontwerp is door de eerste vakantiekamer onderzocht op 10 september 2019. De kamer was samengesteld uit Eric BREWAEYS, kamervoorzitter, Wouter PAS en Koen MUYLLE, staatsraden, Johan PUT, assessor, en Annemie GOOSSENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Frédéric VANNESTE, eerste auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Koen MUYLLE, staatsraad.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 19 september 2019.

*

Le 19 juillet 2019, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis, dans un délai de soixante jours, sur un projet d'arrêté royal ‘modifiant l'AR/CIR 92 afin de déterminer le contenu des fiches individuelles que les institutions de pension doivent remettre par voie électronique à l'administration fiscale en application de l'article 321ter du Code des impôts sur les revenus 1992’.

Le projet a été examiné par la première chambre des vacations le 10 septembre 2019. La chambre était composée de Eric BREWAEYS, président de chambre, Wouter PAS et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Johan PUT, assesseur, et Annemie GOOSSENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Frédéric VANNESTE, premier auditeur.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Koen MUYLLE, conseiller d'État.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 19 septembre 2019.

*

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 rechtsgrond, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

VOORAFGAANDE OPMERKING

2. 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 verordeningen noodzakelijk is.

STREKKING VAN HET ONTWERP

3. Het voor advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit strekt ertoe te bepalen welke gegevens moeten worden vermeld op de individuele fiches die de pensioeninstellingen bedoeld in de boeken II en III van de wet van 13 maart 2016 ‘op het statuut van en het toezicht op de verzekerings- of herverzekeringsondernemingen’ of in artikel 2, 1°, van de wet van 27 oktober 2006 ‘betreffende het toezicht op de instellingen voor bedrijfspensioenvoorziening’ krachtens artikel 321ter van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) overmaken aan de fiscale administratie.

RECHTSGROND

4.1. Het ontworpen besluit vindt in beginsel rechtsgrond in het voormelde artikel 321ter, eerste lid, van het WIB 92, waarin de Koning wordt gemachtigd om de inhoud van de voormelde fiches te bepalen.

4.2. In het ontworpen artikel 181/0/2, § 2, van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 ‘tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992’ (hierna: KB/WIB 92) wordt de Minister van Financiën (lees: de minister bevoegd voor financiën) gemachtigd om de modaliteiten (lees: de nadere regels) te bepalen van de elektronische indiening van de attesten. Hiervoor kan een beroep worden gedaan op de algemene uitvoeringsbevoegdheid van de Koning (artikel 108 van de Grondwet), in samenhang gelezen met artikel 321ter van het WIB 92.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Aanhef

5. Voor het eerste lid van de aanhef moet een nieuw lid worden ingevoegd waarin wordt verwezen naar artikel 108 van de Grondwet.

Artikel 1

6. Artikel 1 van het ontwerp strekt tot invoeging van een afdeling IX/0/2 ('Plichten van pensioeninstellingen'), dat een artikel 181/0/2 bevat, in hoofdstuk 3 van het KB/WIB 92.

Hoofdstuk 3 van het KB/WIB 92 bevat evenwel nog geen afdeling IX/0/1 en eveneens geen artikel 181/0/1. Bijgevolg moet de ontworpen afdeling en het ontworpen artikel minstens worden hernummerd.

Evenwel moet worden vastgesteld dat de in het ontwerp gehanteerde nummering voor de in te voegen afdeling en het in te voegen artikel niet strookt met de nummering die thans wordt gehanteerd in het KB/WIB 92, waarbij met *bis* en *ter*-nummers wordt gewerkt. Het strekt dan ook tot aanbeveling om de ontworpen regeling veeleer in te voegen als afdeling 9*ter* van hoofdstuk 3 van het KB/WIB 92, dat uit een artikel 181*ter* zou bestaan.¹

7. In de Franse tekst van het ontworpen artikel 181/0/2, § 1, 3°, van het KB/WIB 92 wordt gewag gemaakt van "l'adresse et le domicile fiscal" terwijl de Nederlandse tekst van die bepaling het heeft over "het adres van de fiscale woonplaats". Gevraagd welke versie juist is, heeft de gemachtigde geantwoord dat het "gaat om het adres van de fiscale woonplaats. De Franse tekst zal in die zin worden aangepast".

Artikel 2

8.1. Naar luid van artikel 2 van het ontwerp is het te nemen besluit van toepassing op de fiches die worden opgemaakt voor de pensioenen die worden betaald of toegekend vanaf 1 januari 2017, hetgeen zou betekenen dat het uitwerking heeft met terugwerkende kracht.

Het verlenen van terugwerkende kracht aan besluiten is enkel toelaatbaar ingeval voor de retroactiviteit een wettelijke grondslag bestaat, de retroactiviteit betrekking heeft op een regeling waarbij, met inachtneming van het gelijkheidsbeginsel, voordelen worden toegekend of in zoverre de retroactiviteit noodzakelijk is voor de continuïteit of de goede werking van het bestuur en daardoor, in beginsel, geen verkregen situaties worden aangetast. Enkel indien de retroactiviteit van de ontworpen regeling in één van de opgesomde gevallen valt in te passen, kan deze worden gebillijkt.

¹ Indien het de bedoeling zou zijn de ontworpen regeling in te voegen onmiddellijk na afdeling 9 van hoofdstuk 3 van het KB/WIB 92 als een afdeling 9*bis*, moeten de bestaande afdeling 9*bis* en het artikel 181*bis* dat het bevat, worden hernummerd.

8.2. Gevraagd hoe de terugwerkende kracht kan worden verantwoord in het licht van het voorgaande, heeft de gemachtigde het volgende geantwoord:

“Het is aangewezen om de gegevens met betrekking tot de pensioenen die op grond van artikel 230, eerste lid, 4^o*bis*, WIB 92 werden vrijgesteld en voor 1 januari 2019 werden uitgekeerd alsnog aan de woonstaat van de betrokken belastingplichtigen te kunnen bezorgen. Er zal een aangepaste termijn worden voorzien voor het indienen van de fiches voor de pensioenuitkeringen die vóór 1 januari 2019 hebben plaatsgevonden.”

8.3. Vermits de fiches in kwestie vereist zijn om te voldoen aan de verplichting tot uitwisseling van bepaalde gegevens in het kader van het “uitwisselingsschema pensioenen” dat is vastgesteld in uitvoering van artikel 8, lid 1, d), van richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 ‘betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG’, kan ermee worden ingestemd dat alsnog wordt vereist dat fiches worden opgesteld voor de pensioenen die werden betaald of toegekend vanaf 1 januari 2017.

8.4. In artikel 321*ter*, eerste lid, van het WIB 92 wordt evenwel bepaald dat de fiches moeten worden overgemaakt “op het einde van de derde maand van het jaar volgend op dat waarin die pensioenen werden betaald of toegekend”. Het is duidelijk dat de instellingen die deze pensioenen hebben betaald of toegekend in 2017 en 2018 niet aan deze verplichting zullen kunnen voldoen.

Er moet derhalve in een overgangsregeling worden voorzien voor het indienen van de fiches die betrekking hebben op de pensioenuitkeringen van vóór 1 januari 2019. Aangezien die overgangsregeling evenwel afwijkt van de termijn bepaald in artikel 321*ter*, eerste lid, van het WIB 92, zal deze wettelijk moeten worden geregeld.

*

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 et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

OBSERVATION PRÉLIMINAIRE

2. 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

3. Le projet d'arrêté royal soumis pour avis a pour objet de déterminer les informations qui doivent être mentionnées sur les fiches individuelles que les institutions de pension, visées aux livres II et III de la loi du 13 mars 2016 'relative au statut et au contrôle des entreprises d'assurance ou de réassurance' ou à l'article 2, 1^o, de la loi du 27 octobre 2006 'relative au contrôle des institutions de retraite professionnelle', transmettent à l'administration fiscale en vertu de l'article 321^{ter} du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92).

FONDEMENT JURIDIQUE

4.1. L'arrêté en projet trouve en principe un fondement juridique dans l'article 321^{ter}, alinéa 1^{er}, précité, du CIR 92, qui donne pouvoir au Roi de déterminer le contenu des fiches précitées.

4.2. L'article 181/0/2, § 2, en projet, de l'arrêté royal du 27 août 1993 'd'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992' (ci-après : AR/CIR 92), charge le Ministre des Finances (lire : le Ministre qui a les Finances dans ses attributions) de déterminer les modalités pratiques de l'envoi électronique des attestations. Il est permis à cet effet d'invoquer le pouvoir général d'exécution du Roi (article 108 de la Constitution), combiné avec l'article 321^{ter} du CIR 92.

EXAMEN DU TEXTE

Préambule

5. Il y a lieu d'insérer, avant le premier alinéa du préambule, un nouvel alinéa visant l'article 108 de la Constitution.

Article 1^{er}

6. L'article 1^{er} du projet vise à insérer dans le chapitre 3 de l'AR/CIR 92 une section IX/0/2 ('Obligations des institutions de pension'), qui comporte un article 181/0/2.

Le chapitre 3 de l'AR/CIR 92 ne comporte toutefois pas encore de section IX/01, ni un article 181/01. Il s'ensuit que la section et l'article en projet doivent à tout le moins être renumérotés.

Force est toutefois de constater que la numérotation utilisée pour la section et l'article à insérer dans le projet n'est pas conforme à celle actuellement utilisée dans l'AR/CIR 92, qui fait usage de numéros *bis* et *ter*. Il est dès lors recommandé d'insérer le dispositif en projet plutôt sous la forme d'une section *9ter* du chapitre 3 de l'AR/CIR 92, qui se composerait d'un article *181ter*¹.

7. Le texte français de l'article 181/0/2, § 1^{er}, 3^o, en projet, de l'AR/CIR 92 vise « l'adresse et le domicile fiscal » tandis que le texte néerlandais de cette disposition mentionne « het adres van de fiscale woonplaats ». À la question de savoir quelle version est correcte, le délégué a répondu que « [het] gaat om het adres van de fiscale woonplaats. De franse tekst zal in die zin worden aangepast ».

Article 2

8.1. Selon l'article 2 du projet, l'arrêté envisagé est applicable aux fiches établies pour les pensions payées ou attribuées à partir du 1^{er} janvier 2017, ce qui signifierait qu'il produit ses effets avec effet rétroactif.

L'attribution d'un effet rétroactif aux arrêtés n'est admissible que dans les cas où la rétroactivité repose sur une base légale, où elle concerne une règle qui confère des avantages dans le respect du principe de l'égalité, ou dans la mesure où elle s'impose pour assurer la continuité ou le bon fonctionnement de l'administration, et ne porte pas atteinte, en principe, à des situations acquises. Ce n'est que si la rétroactivité du régime en projet s'inscrit dans l'une des hypothèses énumérées qu'elle pourra être admise.

¹ Si l'intention est d'insérer le dispositif en projet immédiatement après la section 9 du chapitre 3 de l'AR/CIR en tant que section *9bis*, il faudra renuméroter la section *9bis* existante et l'article *181bis* existant qui y figure.

8.2. Interrogé sur le point de savoir comment la rétroactivité peut être justifiée au regard de ce qui précède, le délégué a répondu ce qui suit :

« Het is aangewezen om de gegevens met betrekking tot de pensioenen die op grond van artikel 230, eerste lid, 4^obis, WIB 92 werden vrijgesteld en voor 1 januari 2019 werden uitgekeerd alsnog aan de woonstaat van de betrokken belastingplichtigen te kunnen bezorgen. Er zal een aangepaste termijn worden voorzien voor het indienen van de fiches voor de pensioenuitkeringen die vóór 1 januari 2019 hebben plaatsgevonden ».

8.3. Dès lors que les fiches en question sont requises pour satisfaire à l'obligation d'échange de certaines informations dans le cadre du « schéma d'échange des pension » qui a été établi en exécution de l'article 8, paragraphe 1, d), de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 'relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE', il peut être admis que l'on exige encore que des fiches soient établies pour les pensions qui ont été payées ou attribuées à partir du 1^{er} janvier 2017.

8.4. L'article 321^{ter}, alinéa 1^{er}, du CIR 92 dispose cependant que les fiches doivent être remises « à l'expiration du troisième mois de l'année qui suit l'année au cours de laquelle ces pensions ont été payées ou attribuées ». Il est évident que les organismes qui ont payé ou attribué ces pensions en 2017 et 2018 ne pourront pas satisfaire à cette obligation.

Il faut dès lors prévoir un régime transitoire pour l'envoi des fiches qui concernent les prestations de pension antérieures au 1^{er} janvier 2019. Ce régime transitoire dérogeant au délai fixé à l'article 321^{ter}, alinéa 1^{er}, du CIR 92, c'est au législateur qu'il appartient de le régler.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS

Eric BREWAEYS