



CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

avis 59.496/2/3
du 6 juin 2016

sur

un avant-projet 'de
loi-programme (II)'

RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

advies 59.496/2/3
van 6 juni 2016

over

een voorontwerp van
'programmawet (II)'

Le 30 mai 2016, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances, chargé de la Lutte contre la fraude fiscale à communiquer un avis, dans un délai de cinq jours ouvrables, sur un avant-projet de 'loi-programme (II)'.

Le titre I^{er}, titre II, chapitres I^{er} et II de l'avant-projet ont été examinés par la deuxième chambre le 6 juin 2016. La chambre était composée de Pierre VANDERNOOT, président de chambre, Luc DETROUX et Wanda VOGEL, conseillers d'État, Christian BEHRENDT et Marianne DONY, assesseurs, et Bernadette VIGNERON, greffier.

Le rapport a été présenté par Jean-Luc PAQUET, premier auditeur.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise a été vérifiée sous le contrôle de Pierre VANDERNOOT.

Le titre I^{er}, titre II, chapitres III à V de l'avant-projet ont été examinés par la troisième chambre le 2 juin 2016. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jan SMETS et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Johan PUT, assesseur, et Annemie GOOSSENS, greffier.

Les rapports ont été présentés par Dries VAN EECKHOUTTE et Tim CORTHAUT, auditeurs.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise a été vérifiée sous le contrôle de Jo BAERT

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 6 juin 2016.

*

Op 30 mei 2016 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën, belast met Bestrijding van de fiscale fraude verzocht binnen een termijn van vijf werkdagen een advies te verstrekken over een voorontwerp van 'programmawet (II)'.

Titel I, titel II, hoofdstukken I en II van het voorontwerp zijn door de tweede kamer onderzocht op 6 juni 2016. De kamer was samengesteld uit Pierre VANDERNOOT, kamervoorzitter, Luc DETROUX en Wanda VOGEL, staatsraden, Christian BEHRENDT en Marianne DONY, assessoren, en Bernadette VIGNERON, griffier.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Pierre VANDERNOOT.

Het verslag is uitgebracht door Jean-Luc PAQUET, eerste auditeur.

Titel I, titel II, hoofdstukken III tot V van het voorontwerp zijn door de derde kamer onderzocht op 2 juni 2016. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jan SMETS en Koen MUYLLE, staatsraden, Johan PUT, assessor, en Annemie GOOSSENS, griffier.

De verslagen zijn uitgebracht door Dries VAN EECKHOUTTE, Tim CORTHAUT, auditeurs.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Jo BAERT.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 6 juni 2016.

*

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 :

« L'urgence est motivée par le fait qu'il s'agit d'une loi-programme, exécutant des dispositions budgétaires.

Le présent avant-projet contient en effet des dispositions fiscales importantes qui devront garantir des entrées financières. Ainsi, le Gouvernement souhaite que les mesures fiscales concernant les sociétés immobilières réglementées et les fonds d'investissement immobilier spécialisés soient applicables dès l'exercice d'imposition 2016 pour les opérations effectuées et les revenus attribués ou mis en paiement à partir du 1^{er} juillet 2016. Dans un souci de cohérence, il est donc important que les dispositions réglementant ces deux entités soient aussi adoptées en urgence.

En ce qui concerne la mesure en matière de versements anticipés, elle vise à s'appliquer dès le 1^{er} janvier 2017, et donc pour le calcul des versements effectués au cours de la période imposable 2016 ».

S'agissant des articles 2 à 43 de l'avant-projet, qui ne sont pas des dispositions fiscales, la seule motivation avancée de l'urgence est la suivante :

« Dans un souci de cohérence, il est donc important que les dispositions réglementant [les sociétés immobilières réglementées et les fonds d'investissement immobilier spécialisés] soient aussi adoptées en urgence ».

Cette motivation, particulièrement sommaire, ne fait pas apparaître quelle est la cohérence qui existerait entre, d'une part, les chapitres III à V de l'avant-projet, qui contiennent des dispositions fiscales, et, d'autre part, le chapitre II, qui contient des dispositions de droit financier, du titre II de l'avant-projet.

Au contraire, ainsi que l'énonce lui-même l'exposé des motifs sous les « Considérations générales » formulées sous la section 1^{re} du chapitre III,

« Les articles 44 à 57 soumettent les fonds d'investissement immobiliers spécialisés au même régime fiscal que celui applicable aux sociétés immobilières réglementées (SIRs) »,

ce qui implique qu'il existe déjà un régime fiscal applicable aux sociétés immobilières réglementées,

Ceci vaut également pour les autres sections de ce chapitre et pour les chapitres IV et V.

Il en résulte donc ce qui suit : alors que le chapitre II traite spécifiquement de modifications apportées au régime juridique des sociétés immobilières réglementées, les chapitres III à V ne portent pas sur le régime fiscal applicable à ces sociétés mais se bornent à aligner le régime fiscal des fonds d'investissement immobilier spécialisés sur celui applicable aux sociétés immobilières réglementées.

Il semble en résulter que, sauf explications complémentaires dont le Conseil d'État ne dispose pas, que les chapitres III à V peuvent être adoptés sans que les modifications envisagées par le chapitre II soient nécessairement adoptées de manière simultanée.

En revanche, compte tenu notamment du lien que fait l'article 2, § 1^{er}, 5°, h), du CIR 1992, en projet à l'article 44, avec l'article 286 de la loi du 19 avril 2014 'relative aux organismes de placement collectif alternatifs et à leurs gestionnaires', en projet à l'article 2, cette cohérence ne peut être tenue pour établie que pour cette dernière disposition, ainsi que pour les articles 3 et 4 de l'avant-projet.

La demande d'avis est donc irrecevable en tant qu'elle concerne le chapitre II de l'avant-projet.

*

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 ¹ et de l'accomplissement des formalités prescrites.

*

FORMALITÉS

Le 27 mai 2016, le Conseil des ministres a décidé qu'après que l'avis du Conseil d'État a été recueilli, l'avant-projet devra à nouveau être soumis au Conseil des ministres. Dans l'attente de cette deuxième lecture, le Ministre de l'Économie et le Ministre des Finances ont été chargés d'élaborer le contrôle du respect des dispositions à adopter par les fonds d'investissement immobilier spécialisés, le Ministre des Finances a été chargé de réexaminer les dispositions en projet en matière de TVA, de droits et taxes divers et de droits de succession et de proposer, le cas échéant, des adaptations et le même ministre a enfin encore été chargé d'examiner, en concertation avec le Ministre de l'Économie, l'Autorité des services et marchés financiers (FSMA) et le secteur et sur la base de l'input du secteur, un régime fiscal pour les sociétés coopératives à finalité sociale actives dans le secteur immobilier, aligné sur celui des sociétés immobilières réglementées.

Il est donc très probable que, dès lors, le projet subisse encore des modifications. Dans ce cas, les dispositions modifiées ou ajoutées devront être soumises à la section de législation conformément à la règle énoncée à l'article 3, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État.

¹ S'agissant d'un avant-projet de loi, on entend par « fondement juridique » la conformité avec les normes supérieures.

EXAMEN DU TEXTE

TITRE I^{ER} – DISPOSITION GÉNÉRALE

Article 1^{er}

Cet article n'appelle aucune observation.

TITRE II – FINANCES

Chapitre I^{er} – Dispositions modificatives de la loi du 19 avril 2014 relative aux organismes de placement collectif alternatifs et à leurs gestionnaires

Article 3

Il est contradictoire d'envisager la possibilité d'autoriser les sociétés d'investissement à nombre fixe de parts institutionnelles à être constituées sous d'autres formes sociales que celles prévues par l'article 195, alinéa 1^{er}, de la loi du 19 avril 2014 'relative aux organismes de placement collectif alternatifs et à leurs gestionnaires' et d'entamer la rédaction de la disposition en projet comme suit : « Sans préjudice de l'article 195, alinéa 1^{er} ».

La rédaction du texte sera revue.

Chapitre III – Dispositions fiscales relatives aux sociétés immobilières réglementées et fonds d'investissement immobilier spécialisés

Observation générale

Parmi les dispositions en projet (voir les articles 44 et 49, 3^o, du projet)², certaines se réfèrent à des articles spécifiques de « l'arrêté royal relatif aux fonds d'investissement immobiliers spécialisés pris en exécution de l'article 286, § 1^{er} de la loi du 19 avril 2014 relative aux organismes de placement collectif alternatifs et à leurs gestionnaires » alors que cet arrêté royal n'existe pas encore.

Il résulte du principe de légalité en matière fiscale, consacré par les articles 170, § 1^{er}, et 172, alinéa 2, de la Constitution, que le législateur doit fixer lui-même tous les éléments essentiels permettant de déterminer la dette d'impôt des contribuables, tels que les catégories de contribuables, l'assiette de l'impôt, le taux d'imposition ou le tarif, et les exemptions ou réductions éventuelles. Il s'ensuit que toute délégation relative à la détermination d'un des éléments essentiels de l'impôt est en principe inconstitutionnelle. Les dispositions constitutionnelles précitées ne vont toutefois pas jusqu'à obliger le législateur à régler lui-même chacun des aspects d'un impôt ou d'une exemption. L'attribution d'une compétence à une autre autorité n'est pas contraire au principe de légalité pour autant que la délégation soit définie de

² Voir toutefois également les articles 58 et 61, 2^o, du projet, où il est fait mention de « l'arrêté royal relatif aux fonds d'investissement immobiliers spécialisés ».

manière suffisamment précise et qu'elle porte sur l'exécution de mesures dont les éléments essentiels ont été fixés préalablement par le législateur³.

S'agissant de la détermination des conditions auxquelles un fonds d'investissement immobilier spécialisé doit satisfaire pour être soumis au même régime fiscal que les sociétés immobilières réglementées, la délégation ne peut être admise au regard du principe de légalité en matière fiscale. En effet, en faisant référence à des dispositions réglementaires qui ne sont pas encore adoptées, la possibilité est donnée au Roi de déterminer le champ d'application du régime fiscal des fonds d'investissement immobiliers spécialisés (voir les articles 44, 58 et 61, 2°, du projet) et de préciser les conditions d'une réduction d'impôt (voir l'article 49, 3°, du projet).

Afin de pallier ce problème, on insérera les dispositions visées dans la loi elle-même au lieu de renvoyer à un arrêté devant encore être pris. Une autre possibilité consiste à finaliser d'abord l'arrêté royal, afin que lors de l'adoption des dispositions en projet, le législateur connaisse la teneur précise des règles qu'il édicte⁴.

Section 1^{re} – Impôts sur les revenus

Article 49

1. L'article 203, § 1^{er}, 2°bis, en projet, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) (article 49, 1°, du projet) est difficilement compréhensible, notamment en raison de sa structure inhabituelle. Dans un souci de sécurité juridique, cette disposition sera reformulée de manière à ce que la règle soit exprimée plus clairement.

2. Il ressort de l'article 203, § 2, alinéa 2, en projet, du CIR 92 (article 49, 2°, du projet) qu'en ce qui concerne les sociétés d'investissement mentionnées à l'article 203, § 1^{er}, 2°bis, la distribution d'au moins 80% (au lieu de 90%) des revenus recueillis suffit. On n'aperçoit pas l'explication justifiant cette différence de traitement. Eu égard au principe constitutionnel d'égalité et de non-discrimination, il est souhaitable d'insérer dans l'exposé des motifs une telle justification.

Articles 54 et 56

Interrogé sur la question de savoir si les références faites dans les articles 217, alinéa 1^{er}, 1°, deuxième tiret, en projet et 246, alinéa 2, deuxième tiret, en projet, du CIR 92 sont bien correctes, le délégué a fait savoir qu'il convient de lire : « ... dans une société d'investissement à capital fixe [telle que] visée aux articles 195 et 286 de la loi du 19 avril 2014 ... ».

On peut se rallier à cette proposition.

³ Voir, par exemple, C.C., 16 juin 2011, n° 103/2011, B.5.1 à B.5.3.

⁴ Dans ce cas, la norme législative doit être interprétée en ce sens qu'il est fait référence à l'arrêté royal tel qu'il était applicable à la date de la sanction et de la promulgation par le Roi du texte de loi adopté par le Parlement (C.C., 1^{er} septembre 2008, n° 126/2008, B.6 ; C.C., 20 novembre 2008, n° 159/2008, B.4.2).

Article 57

Comme l'indique l'exposé des motifs, il existe une controverse sur la question de savoir si le boni de liquidation résultant de la liquidation fictive doit être soumis ou non au précompte mobilier. Ce joint fait toutefois l'objet de discussions non seulement en cas d'agrément par la FSMA ou d'inscription auprès de celle-ci au sens de l'article 210, § 1^{er}, 5° et 6°, du CIR 92, mais également, par exemple, en cas de liquidation fictive lors du transfert à l'étranger du siège social, du principal établissement ou du siège de direction ou d'administration (c'est-à-dire en cas d'immigration et d'émigration de sociétés)⁵. Une liquidation fictive soulève généralement la question de savoir s'il peut effectivement être question de l'attribution ou de la mise en paiement de dividendes. Comme il n'y a pas de distribution effective, l'idée est défendue qu'aucun précompte mobilier n'est dû⁶.

Avec l'article 57, les auteurs du projet semblent vouloir éviter toute discussion en ce qui concerne la retenue ou non du précompte mobilier. On n'aperçoit cependant pas clairement pourquoi l'imprécision susvisée est uniquement éliminée pour les opérations visées à l'article 210, § 1^{er}, 5° ou 6°, du CIR 92 et non pour les autres cas cités à l'article 210 du CIR 92.

Section 2 – TVA

Cette section n'appelle aucune observation.

⁵ Voir notamment : C. CHEVALIER, *Vademecum vennootschapsbelasting*, 2016, Larcier, Gand, 2016, p. 1646 ; N. DE BEULE, *Roerende voorheffing en herstructurering. Praktische benadering van de 10%-heffing*, CED Samsom, 2003, 74-75 ; P. HAUPTIENNE et T. AFSCHRIFT, « La réforme de l'impôt des sociétés par la loi du 24 décembre 2002 », *JT*, 2003, n° 6098, 400 ; P. SMET, *Handboek roerende voorheffing*, Biblo, Kalmthout, 2003, p. 97, n°s 205 et 206. L. PINTE, S. PEETERS et M. POSSOZ, « Zetelverplaatsing van vennootschappen naar België : spanningsveld tussen boekhoudkundige continuïteit en fiscale discontinuïteit », *TRV*, 2016, 234-252.

⁶ Voir par exemple une décision du Service des décisions anticipées qui, dans le cadre d'un transfert de siège (en l'espèce, une immigration), a, concernant cette problématique, décidé ce qui suit (décision n° 2013.404 du 12 novembre 2013, n°s 14 et 15) :

« B. De roerende voorheffing wordt niet opeisbaar naar aanleiding van een eventuele fictieve vereffening

14. In artikel 267 WIB92, eerste lid wordt duidelijk gesteld dat de toekenning of de betaalbaarstelling van de inkomsten de opeisbaarheid van de Roerende Voorheffing tot gevolg heeft. In de volgende paragrafen van artikel 267 WIB92 wordt onder meer voorzien in fictieve toekenningen of betaalbaarstellingen. Geen van deze is toepasbaar in het geval van een zetelverplaatsing, daar er ingevolge 18, eerste lid, 2°ter WIB92 geen belastbare inkomsten voor handen is.

15. Immers, aangezien de zetelverplaatsing zou gebeuren met vennootschapsrechtelijke en boekhoudkundige continuïteit, is er geen sprake van een vennootschapsrechtelijke verdeling van het maatschappelijk vermogen van X zoals bedoeld in artikel 209 WIB92.

16. Bijgevolg kan er geen sprake zijn van een toekenning of betaalbaarstelling van een inkomen welke de opeisbaarheid van de roerende voorheffing conform artikel 267 WIB92 met zich zou kunnen meebrengen ».

Section 3 – Droits et taxes divers

Article 60

Son attention ayant été attirée sur le fait que la modification de l'article 126/1, 3°, du Code des droits et taxes divers qui fait l'objet de l'article 60 du projet, concerne apparemment une autre disposition, le délégué a fourni la précision suivante :

« Het is wel degelijk de bedoeling artikel 126/1, 3° te wijzigen, maar de correctie van artikel 60 is onvolledig doorgevoerd. De correcte versie van artikel 60 is:

'In artikel 126/1, 3°, van hetzelfde Wetboek, hersteld bij de wet van 27 december 2006, worden de woorden ', van een institutionele gereguleerde vastgoedvennootschap of van gespecialiseerd vastgoedbeleggingsfonds' ingevoegd na de woorden 'van een institutionele instelling voor collectieve belegging'.'

De memorie van toelichting is reeds correct aangepast.

Enkel institutionele instellingen worden beoogd, daarom dat artikel 126/1, 3°, wordt gewijzigd en niet artikel 126/1, 2° ».

On peut se rallier à cette proposition.

Section 4 – Droits de succession

Cette section n'appelle aucune observation.

Chapitre IV – Versements anticipés

Articles 62 à 64

1. Le chapitre IV du projet comporte des articles modifiant les articles 161 à 163 du CIR 92.

L'article 62 du projet vise à compléter l'article 161 du CIR 92 par un membre de phrase garantissant que le taux de référence n'est jamais inférieur à 1%, même si la Banque centrale européenne (BCE) utilise un taux de référence inférieur.

L'article 63 du projet entend supprimer la possibilité inscrite à l'article 162, alinéa 1^{er}, du CIR 92 de fixer – après consultation des organismes professionnels intéressés – pour certains groupes de contribuables un taux de référence qui s'écarte du taux de référence visé à l'article 161 du CIR 92. Après la modification concernée, la possibilité subsistera pour le Roi de fixer un taux de référence divergent pour l'ensemble des contribuables, « [l]orsque les taux pratiqués sur les marchés financiers le justifient ».

L'article 64 du projet vise à modifier les seuils inscrits à l'article 163 du CIR 92 lorsqu'une majoration d'impôt est due en cas d'absence ou d'insuffisance de versement anticipé. Le montant absolu est porté de 25 euros à 50 euros ; le pourcentage relatif passe de 1% à 0,5%.

Selon l'article 65, alinéa 2, du projet, les articles 62 à 64 de la loi à adopter entrent en vigueur « à partir du 1^{er} janvier 2017 ».

2. Comme cela a été exposé ci-dessus, la modification en projet confère à la délégation accordée au Roi à l'article 162, alinéa 1^{er}, du CIR 92, une portée plus étendue. En effet, d'une manière générale, le Roi peut déterminer un pourcentage de majoration d'impôt supérieur ou inférieur s'il estime que les taux pratiqués sur les marchés financiers le justifient. Ainsi, il peut déroger aux règles légales fixées dans les articles 159 à 161 du CIR 92, avec pour seule restriction qu'il doit pouvoir justifier cette dérogation au regard des taux pratiqués sur les marchés.

Une majoration relève également des éléments essentiels de l'impôt puisqu'il s'agit d'un des éléments essentiels permettant de déterminer la dette d'impôt des contribuables. Dès lors, les règles relatives à la majoration doivent en principe être fixées par le législateur.

Une délégation conférée au Roi est toutefois possible aux conditions fixées par la Cour constitutionnelle pour autant que la délégation soit définie de manière suffisamment précise et qu'elle porte sur l'exécution de mesures dont les éléments essentiels ont été établis préalablement par le législateur⁷. Dans ce cas, il est néanmoins recommandé d'explicitier, dans la disposition en projet, l'écart minimum avant de pouvoir procéder à l'exercice de cette délégation⁸. Mais même dans cette hypothèse, un tel arrêté royal devra dès que possible être confirmé par le législateur. En effet, il s'agit de la détermination de l'importance d'une majoration et donc d'un élément de la dette fiscale.

Chapitre V — Entrée en vigueur

Article 65

1. L'entrée en vigueur des articles 44 à 57 de la loi à adopter est fixée de manière imprécise à l'article 65, alinéa 1^{er}, du projet.

⁷ La Cour constitutionnelle admet que l'on puisse, dans certaines circonstances, avoir recours à un tel mécanisme permettant que, nonobstant le principe de légalité en matière fiscale, des éléments essentiels de l'impôt soient néanmoins fixés par le pouvoir exécutif. Tel sera le cas lorsque le législateur se trouve dans l'impossibilité d'établir lui-même tous les éléments essentiels d'un impôt parce que le respect de la procédure parlementaire ne lui permettrait pas d'agir avec la promptitude voulue pour réaliser un objectif d'intérêt général. Voir à cet égard par exemple : C.C., 17 juillet 2003, n° 100/2003, B.11.2 ; C.C., 13 mars 2008, n° 54/2008, B.16 ; C.C., 27 mai 2008, n° 83/2008, B.5.2.

⁸ Par exemple en prévoyant à l'article 162, alinéa 1^{er}, du CIR 92 que le Roi ne peut user de cette compétence que si la différence entre le taux d'intérêt de la facilité de prêt marginal de la BCE et les taux d'intérêt réels appliqués sur le marché des rentes à l'égard des titres belges, excède un certain niveau.

Dans un souci de sécurité juridique, une distinction devrait être opérée entre, d'une part, la fixation de la date à partir de laquelle les nouvelles règles s'appliqueront (par exemple entrée en vigueur à partir du 1^{er} juillet 2016) et, d'autre part, l'instauration éventuelle de mesures transitoires (par exemple les opérations effectuées avant le 1^{er} juillet 2016 et les revenus attribués avant cette date, ne relèvent pas des nouvelles mesures qui font l'objet des articles 44 à 57 du projet).

2. Le second alinéa de l'article 65 du projet dispose que les nouvelles règles en matière de majoration d'impôt en cas d'absence ou d'insuffisance de versements anticipés, entrent en vigueur le 1^{er} janvier 2017. Eu égard à la circonstance que les mesures en vigueur dès l'année prochaine sont moins favorables, on s'attend à ce que cet élément incite les contribuables à effectuer davantage de versements anticipés.

Les versements anticipés doivent s'effectuer avant les 10 mars, 10 juillet, 10 octobre ou 20 décembre (voir l'article 177 du CIR 92 et l'article 66 de l'arrêté royal du 27 août 1993 'd'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992'). Pour autant que la nouvelle loi soit publiée pour le début du mois de juillet 2016, cet élément peut encore inciter les contribuables à effectuer des versements anticipés suffisants avant le 10 juillet 2016. Si la loi est publiée ultérieurement, cette publication tardive n'aura une incidence que pour les versements anticipés des deux derniers trimestres de 2016.

Eu égard au délai très court imparti pour rendre son avis et eu égard à la circonstance qu'il a dû encore traiter simultanément un certain nombre d'autres demandes urgentes, le Conseil d'État n'a pas pu examiner plus avant les conséquences des nouvelles dispositions à l'égard des contribuables qui, ignorant les nouvelles mesures en projet, n'ont pas effectué de versements anticipés, ou pas suffisamment, pour le 10 avril 2016 et éventuellement aussi pour le 10 juillet 2016. Si les dispositions en projet revenaient à ce que la majoration d'impôt soit, dans ces cas, plus élevée que ce que les contribuables pouvaient présumer, il est porté atteinte à la sécurité juridique. Dans ce cas, les auteurs devront vérifier s'il existe une justification adéquate. Si tel n'est pas le cas, les nouvelles règles susceptibles d'avoir une incidence préjudiciable ne pourront s'appliquer qu'aux versements anticipés à venir.

*

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 als volgt gemotiveerd:

“L’urgence est motivée par le fait qu’il s’agit d’une loi-programme, exécutant des dispositions budgétaires.

Le présent avant-projet contient en effet des dispositions fiscales importantes qui devront garantir des entrées financières. Ainsi, le Gouvernement souhaite que les mesures fiscales concernant les sociétés immobilières réglementées et les fonds d’investissement immobilier spécialisés soient applicables dès l’exercice d’imposition 2016 pour les opérations effectuées et les revenus attribués ou mis en paiement à partir du 1^{er} juillet 2016. Dans un souci de cohérence, il est donc important que les dispositions réglementant ces deux entités soient aussi adoptées en urgence.

En ce qui concerne la mesure en matière de versements anticipés, elle vise à s’appliquer dès le 1^{er} janvier 2017, et donc pour le calcul des versements effectués au cours de la période imposable 2016.”

Wat betreft de artikelen 2 tot 43 van het voorontwerp, die geen fiscale bepalingen zijn, is de enige reden voor de aangevoerde spoedeisendheid de volgende:

“Dans un souci de cohérence, il est donc important que les dispositions réglementant [les sociétés immobilières réglementées et les fonds d’investissement immobilier spécialisés] soient aussi adoptées en urgence.”

Uit die erg summiere motivering blijkt niet wat de samenhang is tussen enerzijds de hoofdstukken III tot V van het voorontwerp, die fiscale bepalingen bevatten, en anderzijds hoofdstuk II van titel II van het voorontwerp, dat bepalingen van financieel recht bevat.

Integendeel, zoals in de memorie van toelichting zelf te lezen staat onder de “Algemene overwegingen” die worden geformuleerd onder afdeling 1 van hoofdstuk III,

“[onderwerpen] [d]e artikelen 44 tot 57 (...) het gespecialiseerd vastgoedbeleggingsfonds aan hetzelfde fiscaal regime als dat van toepassing op de gereglementeerde vastgoedvennootschappen (GVV’s).”

Dat houdt in dat er reeds een fiscale regeling bestaat die op de gereglementeerde vastgoedvennootschappen van toepassing is.

Dat geldt eveneens voor de andere afdelingen van dat hoofdstuk en voor hoofdstukken IV en V.

Dat betekent dus dat, waar hoofdstuk II specifiek handelt over wijzigingen die worden aangebracht in de rechtsregels die gelden voor gereglementeerde vastgoedvennootschappen, de hoofdstukken III tot V geen betrekking hebben op de fiscale regeling die van toepassing is op die vennootschappen, maar zich ertoe beperken de fiscale regeling voor gespecialiseerde vastgoedbeleggingsfondsen in overeenstemming te brengen met de fiscale regeling die van toepassing is op gereglementeerde vastgoedvennootschappen.

Daaruit lijkt te kunnen worden opgemaakt dat, behoudens bijkomende uitleg waarover de Raad van State niet beschikt, de hoofdstukken III tot V kunnen worden aangenomen zonder dat de in hoofdstuk II voorgestelde wijzigingen noodzakelijkerwijs gelijktijdig moeten worden aangenomen.

Er kan daarentegen, gelet meer bepaald op het verband dat in het in artikel 44 ontworpen artikel 2, § 1, 5°, h), van het WIB 1992 wordt gelegd met het in artikel 2 ontworpen artikel 286 van de wet van 19 april 2014 ‘betreffende de alternatieve instellingen voor collectieve belegging en hun beheerders’, die wel worden aangenomen dat die samenhang vaststaat voor dat artikel 2 van het voorontwerp en voor de artikelen 3 en 4 van het voorontwerp.

De adviesaanvraag is bijgevolg niet-ontvankelijk in zoverre ze betrekking heeft op hoofdstuk II van het voorontwerp.

*

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 rechtsgrond¹, alsmede van de vraag of aan de voorgeschreven vormvereisten is voldaan.

*

VORMVEREISTEN

Op 27 mei 2016 besliste de Ministerraad dat het voorontwerp, na het inwinnen van het advies van de Raad van State, opnieuw aan de Ministerraad dient te worden voorgelegd. In afwachting van die tweede lezing werden de Minister van Economie en de Minister van Financiën ermee belast om het toezicht op de naleving door de gespecialiseerde vastgoedbeleggingsfondsen van de aan te nemen bepalingen uit te werken, werd de Minister van Financiën ermee belast om de ontworpen bepalingen inzake btw, diverse rechten en taksen, en successierechten opnieuw te onderzoeken en om, in voorkomend geval, aanpassingen voor te stellen, en werd de Minister van Financiën er tot slot nog mee belast om, in overleg met de Minister van Economie, de Autoriteit voor Financiële Diensten en Markten (FSMA) en de sector, op basis van input vanuit de sector een fiscaal regime voor coöperatieve vennootschappen met sociaal oogmerk actief in de vastgoedsector te onderzoeken, dat afgestemd is op dat van de gereguleerde vastgoedvennootschappen.

Het is derhalve zeer wel mogelijk dat het ontwerp als gevolg hiervan nog wijzigingen ondergaat. In dat geval moeten de gewijzigde of toegevoegde bepalingen, ter inachtneming van het voorschrift van artikel 3, § 1, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, aan de afdeling Wetgeving worden voorgelegd.

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

ONDERZOEK VAN DE TEKST

TITEL I - ALGEMENE BEPALING

Artikel 1

Bij dit artikel zijn geen opmerkingen te maken.

TITEL II – FINANCIËN

Hoofdstuk I – Bepalingen tot wijziging van de wet van 19 april 2014 met betrekking tot de alternatieve instellingen voor collectieve belegging en hun beheerders.

Artikel 3

Het is tegenstrijdig om institutionele beleggingsvennootschappen met een vast aantal rechten van deelneming de mogelijkheid te bieden opgericht te worden in andere rechtsvormen dan de vormen genoemd in artikel 195, eerste lid, van de wet van 19 april 2014 ‘betreffende de alternatieve instellingen voor collectieve belegging en hun beheerders’ en de ontworpen bepaling als volgt te laten beginnen: “Onverminderd artikel 195, eerste lid,”.

De bepaling dient te worden herzien.

Hoofdstuk III – Fiscale bepalingen met betrekking tot de gereguleerde vastgoedvennootschappen en gespecialiseerde vastgoedbeleggingsfondsen

Algemene opmerking

In een aantal van de ontworpen bepalingen (zie de artikelen 44 en 49, 3°, van het ontwerp)² wordt verwezen naar specifieke artikelen van “het koninklijk besluit met betrekking tot gespecialiseerde vastgoedbeleggingsfondsen dat werd aangenomen in uitvoering van artikel 286, § 1 van de wet van 19 april 2014 betreffende de alternatieve instellingen voor collectieve belegging en hun beheerders”, terwijl dat koninklijk besluit nog niet bestaat.

Uit het legaliteitsbeginsel inzake belastingen, neergelegd in de artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet, vloeit voort dat de wetgever zelf alle wezenlijke elementen dient vast te stellen aan de hand waarvan de belastingschuld van de belastingplichtigen kan worden bepaald, zoals de categorieën belastingplichtigen, de grondslag van de belasting, de aanslagvoet of het tarief, en de eventuele vrijstellingen en verminderingen. Daaruit volgt dat elke delegatie die betrekking heeft op het bepalen van één van de essentiële elementen van de belasting, in beginsel ongrondwettig is. De voormelde grondwetsbepalingen gaan evenwel niet zover dat ze de wetgever ertoe zouden verplichten elk aspect van een belasting of van een vrijstelling zelf te regelen. Een aan een andere overheid verleende bevoegdheid is niet in strijd

² Zie echter ook de artikelen 58 en 61, 2°, van het ontwerp, waarin melding wordt gemaakt van “het koninklijk besluit met betrekking tot gespecialiseerde vastgoedbeleggingsfondsen”.

met het wettigheidsbeginsel voor zover de machtiging voldoende nauwkeurig is omschreven en betrekking heeft op de tenuitvoerlegging van maatregelen waarvan de essentiële elementen voorafgaandelijk door de wetgever zijn vastgesteld.³

Vermits het gaat om het vaststellen van de voorwaarden waaraan een gespecialiseerd vastgoedbeleggingsfonds dient te voldoen om te worden onderworpen aan hetzelfde fiscale regime als de gereglementeerde vastgoedvennootschappen, gaat het om een delegatie die in het licht van het legaliteitsbeginsel inzake belastingen niet kan worden aanvaard. Immers, door te verwijzen naar nog niet aangenomen reglementaire bepalingen wordt aan de Koning de mogelijkheid gegeven om het toepassingsgebied van het belastingstelsel voor de gespecialiseerde vastgoedbeleggingsfondsen te bepalen (zie de artikelen 44, 58 en 61, 2°, van het ontwerp) en om de voorwaarden voor een belastingvermindering nader te regelen (zie artikel 49, 3°, van het ontwerp).

Om dit euvel te verhelpen, dienen de bedoelde bepalingen in de wet zelf te worden opgenomen, in plaats van te verwijzen naar een nog te nemen besluit. Een andere mogelijkheid bestaat erin eerst het koninklijk besluit tot stand te brengen, zodat de wetgever bij het aannemen van de ontworpen bepalingen weet wat de regels die hij aanneemt, precies inhouden.⁴

Afdeling 1 – Inkomstenbelastingen

Artikel 49

1. Het ontworpen artikel 203, § 1, 2°bis, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) (artikel 49, 1°, van het ontwerp) valt, onder meer wegens zijn ongebruikelijke structuur, moeilijk te begrijpen. Ter wille van de rechtszekerheid dient die bepaling zo te worden geherformuleerd dat duidelijker tot uiting komt wat ermee wordt bedoeld.

2. Uit het ontworpen artikel 203, § 2, tweede lid, van het WIB 92 (artikel 49, 2°, van het ontwerp) blijkt dat voor de in artikel 203, § 1, 2°bis, genoemde beleggingsvennootschappen wordt volstaan met het uitkeren van ten minste 80% (in plaats van 90%) van de verkregen inkomsten. Het is onduidelijk wat de verklaring is voor dat verschil in behandeling. Gelet op het grondwettelijke beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie is het wenselijk een verantwoording van dit verschil in de memorie van toelichting op te nemen.

³ Zie bv. GwH 16 juni 2011, nr. 103/2011, B.5.1 tot B.5.3.

⁴ In dat geval dient de wettelijke norm in die zin te worden gelezen dat wordt verwezen naar het koninklijk besluit zoals het van toepassing was op de datum van de bekrachtiging en de afkondiging door de Koning van de door het Parlement aangenomen wettekst (GwH 1 september 2008, nr. 126/2008, B.6; GwH 20 november 2008, nr. 159/2008, B.4.2).

Artikelen 54 en 56

Gevraagd of de verwijzingen in de ontworpen artikelen 217, eerste lid, 1°, tweede streepje, en 246, tweede lid, tweede streepje, van het WIB 92 wel correct zijn, liet de gemachtigde weten dat de correcte tekst luidt: "... in een beleggingsvennootschap met vast kapitaal [zoals] bedoeld [bij] de artikelen 195 en 286 van de wet van 19 april 2014 ...".

Daarmee kan worden ingestemd.

Artikel 57

Zoals in de memorie van toelichting wordt aangegeven, bestaat er onenigheid over de vraag of de liquidatiebonus uit een fictieve vereffening al dan niet onderworpen is aan de roerende voorheffing. Deze discussie bestaat echter niet enkel bij de erkenning door of de inschrijving bij de FSMA in de zin van artikel 210, § 1, 5° en 6°, van het WIB 92, doch bijvoorbeeld ook bij de fictieve vereffening bij het overbrengen van de maatschappelijke zetel, de voornaamste inrichting of de zetel van bestuur of beheer naar het buitenland (i.e. bij immigratie en emigratie van vennootschappen).⁵ In het kader van een fictieve vereffening rijst algemeen de vraag of wel gewag kan worden gemaakt van de toekenning of de betaalbaarstelling van dividenden. Aangezien er geen werkelijke uitkering plaatsvindt, wordt geargumenteed dat er geen roerende voorheffing verschuldigd is.⁶

Met artikel 57 lijken de stellers van het ontwerp elke discussie inzake de al dan niet inhouding van roerende voorheffing te willen vermijden. Het is echter niet duidelijk waarom de voormelde onduidelijkheid enkel weggewerkt wordt voor de in artikel 210, § 1, 5° of 6°, van het WIB 92 bedoelde verrichtingen en niet voor de andere in artikel 210 van het WIB 92 genoemde gevallen van fictieve vereffening.

⁵ Zie o.m.: C. CHEVALIER, *Vademecum vennootschapsbelasting*, 2016, Larcier, Gent, 2016, p. 1646; N. DE BEULE, *Roerende voorheffing en herstructurering. Praktische benadering van de 10%-heffing*, CED Samsom, 2003, 74-75; P. HAUPTIENNE en T. AFSCHRIFT, "La réforme de l'impôt des sociétés par la loi du 24 décembre, 2002", *JT* 2003, nr. 6098, 400; P. SMET, *Handboek roerende voorheffing*, Biblo, Kalmthout, 2003, p. 97, nrs. 205 en 206. L. PINTE, S. PEETERS en M. POSSOZ, "Zetelverplaatsing van vennootschappen naar België: spanningsveld tussen boekhoudkundige continuïteit en fiscale discontinuïteit", *TRV* 2016, 234-252.

⁶ Zie bv. een beslissing van de Dienst voor voorafgaande beslissingen, die in het raam van een zetelverplaatsing (i.c. immigratie) over deze problematiek het volgende heeft beslist (beslissing nr. 2013.404 van 12 november 2013, nrs. 14 en 15):

"B. De roerende voorheffing wordt niet opeisbaar naar aanleiding van een eventuele fictieve vereffening

14. In artikel 267 WIB92, eerste lid wordt duidelijk gesteld dat de toekenning of de betaalbaarstelling van de inkomsten de opeisbaarheid van de Roerende Voorheffing tot gevolg heeft. In de volgende paragrafen van artikel 267 WIB92 wordt onder meer voorzien in fictieve toekenningen of betaalbaarstellingen. Geen van deze is toepasbaar in het geval van een zetelverplaatsing, daar er ingevolge 18, eerste lid, 2°ter WIB92 geen belastbare inkomsten voor handen is.

15. Immers, aangezien de zetelverplaatsing zou gebeuren met vennootschapsrechtelijke en boekhoudkundige continuïteit, is er geen sprake van een vennootschapsrechtelijke verdeling van het maatschappelijk vermogen van X zoals bedoeld in artikel 209 WIB92.

16. Bijgevolg kan er geen sprake zijn van een toekenning of betaalbaarstelling van een inkomen welke de opeisbaarheid van de roerende voorheffing conform artikel 267 WIB92 met zich zou kunnen meebrengen."

Afdeling 2 – BTW

Bij deze afdeling zijn geen opmerkingen te maken.

Afdeling 3 – Diverse rechten en taken

Artikel 60

Erop gewezen dat de wijziging van artikel 126/1, 3°, van het Wetboek Diverse Rechten en Taken die het voorwerp is van artikel 60 van het ontwerp blijkbaar betrekking heeft op een andere bepaling, verstrekte de gemachtigde de volgende verduidelijking:

“Het is wel degelijk de bedoeling artikel 126/1, 3° te wijzigen, maar de correctie van artikel 60 is onvolledig doorgevoerd. De correcte versie van artikel 60 is:

‘In artikel 126/1, 3°, van hetzelfde Wetboek, hersteld bij de wet van 27 december 2006, worden de woorden ‘, van een institutionele gereguleerde vastgoedvennootschap of van gespecialiseerd vastgoedbeleggingsfonds’ ingevoegd na de woorden ‘van een institutionele instelling voor collectieve belegging’.’

De memorie van toelichting is reeds correct aangepast.

Enkel institutionele instellingen worden beoogd, daarom dat artikel 126/1, 3°, wordt gewijzigd en niet artikel 126/1, 2°.”

Hiermee kan worden ingestemd.

Afdeling 4 – Successierechten

Bij deze afdeling zijn geen opmerkingen te maken.

Hoofdstuk IV – Voorafbetalingen

Artikelen 62 tot 64

1. Hoofdstuk IV van het ontwerp bevat artikelen tot wijziging van de artikelen 161 tot 163 van het WIB 92.

Artikel 62 van het ontwerp strekt tot het toevoegen aan artikel 161 van het WIB 92 van een zinsnede waarbij wordt gewaarborgd dat de basisrentevoet nooit lager is dan 1%, ook al houdt de Europese Centrale Bank (ECB) er een nog lagere basisrente op na.

Artikel 63 van het ontwerp strekt tot het schrappen van de mogelijkheid in artikel 162, eerste lid, van het WIB 92 om – na raadpleging van de betrokken beroepsorganisaties – voor bepaalde groepen van belastingplichtigen een van de in artikel 161 van het WIB 92 bedoelde basisrentevoet afwijkende rentevoet vast te stellen. Wat na de betrokken wijziging overblijft, is de mogelijkheid voor de Koning om voor het geheel van de belastingplichtigen een afwijkende basisrentevoet vast te stellen, “wanneer zulks ingevolge de op de geldmarkt toegepaste rentevoeten verantwoord is”.

Artikel 64 van het ontwerp strekt tot wijziging van de drempelwaarden in artikel 163 van het WIB 92 voor het verschuldigd zijn van een belastingvermeerdering ingeval geen of ontoereikende voorafbetalingen zijn gedaan. Het absolute bedrag wordt opgetrokken van 25 euro tot 50 euro; het relatieve percentage wordt verlaagd van 1% naar 0,5%.

Volgens artikel 65, tweede lid, van het ontwerp treden de artikelen 62 tot 64 van de aan te nemen wet in werking “vanaf 1 januari 2017”.

2. Zoals hiervoor is uiteengezet, krijgt de delegatie aan de Koning vervat in artikel 162, eerste lid, van het WIB 92 een ruimere draagwijdte door de ontworpen wijziging. De Koning kan immers in het algemeen een hoger of lager percentage van belastingvermeerdering vaststellen, indien hij oordeelt dat zulks ingevolge de op de geldmarkt toegepaste rentevoeten verantwoord is. Aldus kan de Koning afwijken van de wettelijke regeling zoals vastgesteld bij de artikelen 159 tot 161 van het WIB 92, met als enige beperking dat hij dit moet kunnen verantwoorden in het licht van de marktrentevoeten.

Ook een belastingvermeerdering behoort tot de essentiële elementen van de belasting, vermits het gaat om een van de wezenlijke elementen aan de hand waarvan de belastingschuld van de belastingplichtigen wordt bepaald. De regels voor de vermeerdering dienen derhalve in principe door de wetgever vastgesteld te worden.

Een delegatie aan de Koning is onder de door het Grondwettelijk Hof bepaalde voorwaarden evenwel mogelijk voor zover de machtiging voldoende nauwkeurig is omschreven en betrekking heeft op de tenuitvoerlegging van maatregelen waarvan de essentiële elementen voorafgaandelijk door de wetgever zijn vastgesteld.⁷ Het verdient in dat geval niettemin aanbeveling om de minimumafwijking vooraleer tot uitoefening van die delegatie mag worden overgegaan, te expliciteren in de ontworpen bepaling.⁸ Doch ook in die hypothese zal een dergelijk koninklijk besluit zo spoedig mogelijk door de wetgever bekrachtigd dienen te worden. Het gaat immers om de bepaling van de omvang van een verhoging, en dus van een element van de belastingschuld.

⁷ Het Grondwettelijk Hof aanvaardt in welbepaalde omstandigheden dat met een dergelijk mechanisme wordt gewerkt, waarbij ondanks het legaliteitsbeginsel inzake belastingen essentiële elementen van de belasting toch door de uitvoerende macht worden bepaald. Dat is met name het geval wanneer de wetgever zich in de onmogelijkheid bevindt om zelf alle essentiële elementen van een belasting vast te stellen omdat de inachtneming van de parlementaire procedure hem niet zou in staat stellen om met de vereiste spoed te handelen om een doelstelling van algemeen belang te verwezenlijken. Zie in dit verband bv.: GwH 17 juli 2003, nr. 100/2003, B.11.2; GwH 13 maart 2008, nr. 54/2008, B.16; GwH 27 mei 2008, nr. 83/2008, B.5.2.

⁸ Bv. door in artikel 162, eerste lid, van het WIB 92 te bepalen dat de Koning die bevoegdheid enkel kan aanwenden indien het verschil tussen het rentetarief van de marginale beleningsfaciliteit van de ECB en de werkelijke, op de rentemarkt van toepassing zijnde rentevoeten ten aanzien van Belgisch schuldpapier een bepaald niveau overschrijdt.

Hoofdstuk V – Inwerkingtreding

Artikel 65

1. De inwerkingtreding van de artikelen 44 tot 57 van de aan te nemen wet wordt op onduidelijke wijze bepaald in artikel 65, eerste lid, van het ontwerp.

Ter wille van de rechtszekerheid zou een onderscheid moeten worden gemaakt tussen, enerzijds, het bepalen van het tijdstip vanaf wanneer de nieuwe regels zullen gelden (bv. in werking vanaf 1 juli 2016) en, anderzijds, het eventueel voorzien in een overgangsregeling (bv. de verrichtingen die voor 1 juli 2016 zijn gedaan en de inkomsten die voor die datum zijn toegekend, vallen niet onder de nieuwe regels die het voorwerp zijn van de artikelen 44 tot 57 van het ontwerp).

2. Het tweede lid van artikel 65 van het ontwerp bepaalt dat de nieuwe regels inzake vermeerdering van de belasting ingeval geen of ontoereikende voorafbetalingen zijn gedaan, in werking treden op 1 januari 2017. Gelet op het gegeven dat de vanaf volgend jaar geldende regeling minder gunstig is, wordt erop gerekend dat dit de belastingplichtigen zal aanzetten om meer voorafbetalingen te doen.

Voorafbetalingen dienen te gebeuren voor 10 maart, 10 juli, 10 oktober of 20 december (zie artikel 177 van het WIB 92 en artikel 66 van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 ‘tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992’). Voor zover de nieuwe wet tegen begin juli 2016 bekendgemaakt zou worden, kan dit de belastingplichtigen nog ertoe aanzetten om voor 10 juli 2016 een voldoende voorafbetaling te doen. Wordt de wet later bekendgemaakt, dat zal dit slechts een effect hebben voor de voorafbetalingen voor de laatste twee kwartalen van 2016.

De Raad van State heeft, gelet op de zeer korte termijn die hem voor zijn advies is gelaten en de omstandigheid dat hij tegelijk ook nog een aantal andere spoedeisende adviesaanvragen te behandelen kreeg, niet meer kunnen nagaan welke gevolgen de nieuwe regeling heeft voor de belastingplichtigen die, onwetend van de op komst zijnde nieuwe regels, geen of onvoldoende voorafbetalingen hebben gedaan voor 10 april 2016 en eventueel ook voor 10 juli 2016. Indien de ontworpen bepalingen erop zouden neerkomen dat de belastingvermeerdering in die gevallen hoger wordt dan de belastingplichtigen konden vermoeden, wordt afbreuk gedaan aan de rechtszekerheid. In dat geval zullen de stellers moeten nagaan of daarvoor een afdoende verantwoording bestaat. Is dat niet het geval, dan zullen de nieuwe regels die een nadelig effect kunnen hebben, maar mogen worden toegepast voor toekomstige voorafbetalingen.

LE GREFFIER – DE GRIFFIER

LE PRÉSIDENT – DE VOORZITTER

Bernadette VIGNERON

Pierre VANDERNOOT

LE GREFFIER – DE GRIFFIER

LE PRÉSIDENT – DE VOORZITTER

Annemie GOOSSENS

Jo BAERT