



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 59.659/1/V
van 29 juli 2016

avis 59.659/1/V
du 29 juillet 2016

over

sur

een voorontwerp van wet
‘houdende fiscale bepalingen’

un avant-projet de loi ‘portant
des dispositions fiscales’

Op 22 juni 2016 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen, van rechtswege verlengd tot 8 augustus 2016,^(*) een advies te verstrekken over een voorontwerp van wet ‘houdende fiscale bepalingen’.

Het voorontwerp is door de eerste vakantiekamer onderzocht op 19 juli 2016. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jan CLEMENT en Kaat LEUS, staatsraden, Johan PUT, assessor, en Annemie GOOSSENS, 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 Marnix VAN DAMME, kamervoorzitter.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 29 juli 2016.

*

Le 22 juin 2016, 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, prorogé de plein droit jusqu'au 8 août 2016^(**), sur un avant-projet de loi ‘portant des dispositions fiscales’.

L'avant-projet a été examiné par la première chambre des vacations le 19 juillet 2016. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jan CLEMENT et Kaat LEUS, conseillers d'État, Johan PUT, assesseur, Annemie GOOSSENS, griffier.

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 Marnix VAN DAMME, président de chambre.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 29 juillet 2016.

*

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

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

1. Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond¹, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.²

*

Hoofdstuk 1 – Algemene bepaling

2. Bij dit hoofdstuk zijn geen opmerkingen te maken.

Hoofdstuk 2 – Omzetting van moeder-dochterrichtlijnen³

Algemene bespreking

3. Artikel 1, 1), van richtlijn 2014/86/EU heeft artikel 4, lid 1, a), van richtlijn 2011/96/EU vervangen, zodat de EU-lidstaten zich moeten onthouden van het belasten van de winst “voor zover die winst niet aftrekbaar is bij de dochteronderneming van de moedermaatschappij, en deze winst [moeten] belasten voor zover die winst aftrekbaar is bij de dochteronderneming van de moedermaatschappij”. Hiermee wordt beoogd situaties van dubbele niet-belasting ten gevolge van incongruenties in de fiscale behandeling van winstuitkeringen door de lidstaten te vermijden.⁴ Deze bepaling wordt omgezet bij het ontworpen artikel 203, § 1, eerste lid, 6°, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) (artikel 3 van het ontwerp).

Artikel 1 van richtlijn 2015/121/EU voegt aan artikel 1 van richtlijn 2011/96/EU een lid 2 toe. Het gaat om een antimisbruikbepaling, op basis waarvan de lidstaten de voordelen van de richtlijn niet mogen toekennen aan een constructie “die is opgezet met als hoofddoel of

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

² Gelet op de toegemeten termijn, de rechtsvragen die het ontwerp doet rijzen, de vele andere aan termijnen gebonden adviesaanvragen, in tal van gevallen eveneens over complexe of omvangrijke ontwerpen, en op het geringe aantal magistraten die deel uitmaken van de afdeling Wetgeving, heeft de Raad van State niet op alle vlakken een diepgaand onderzoek van het ontwerp kunnen verrichten. Uit de vaststelling dat over een bepaling in dit advies niets wordt opgemerkt, mag niet zonder meer worden afgeleid dat er niets over kan worden opgemerkt en, indien er iets over wordt opgemerkt, dat er niets méér over op te merken valt. Het advies dient met dit voorbehoud te worden gelezen.

³ Het zou beter zijn als opschrift van dit hoofdstuk “Omzetting van wijzigingsrichtlijnen van de moeder-dochterrichtlijn” te gebruiken. Er is immers slechts één moeder-dochterrichtlijn, namelijk richtlijn 2011/96/EU van de Raad van 30 november 2011 ‘betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten’. Die richtlijn is onder meer gewijzigd bij richtlijn 2014/86/EU van de Raad van 8 juli 2014 ‘tot wijziging van Richtlijn 2011/96/EU betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten’ en richtlijn (EU) 2015/121 van de Raad van 27 januari 2015 ‘tot wijziging van Richtlijn 2011/96/EU betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten’ waarvan in de omzetting wordt voorzien (zie artikel 2 van het ontwerp). Deze richtlijnen dienden uiterlijk tegen 31 december 2015 te zijn omgezet.

⁴ Richtlijn 2014/86/EU, overweging 3.

een van de hoofddoelen een belastingvoordeel te verkrijgen dat het doel of de toepassing van deze richtlijn ondermijnt, en die, alle relevante feiten en omstandigheden in aanmerking genomen, kunstmatig is”. Hiermee wordt beoogd misbruik van de moeder-dochterrichtlijn te bestrijden en een consistentere toepassing in de verschillende lidstaten te bewerkstelligen.⁵ Deze bepaling wordt omgezet bij het ontworpen artikel 203, § 1, eerste lid, 7°, van het WIB 92 wat de vennootschapsbelasting betreft (artikel 3 van het ontwerp) en bij het ontworpen artikel 266, vierde lid, van het WIB 92 wat de roerende voorheffing betreft (artikel 4 van het ontwerp).

4. Enkele weken nadat het ontwerp om advies was voorgelegd, is in het *Publicatieblad van de Europese Unie* van 19 juli 2016 richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad van 12 juli 2016 ‘tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt’ (hierna ook: richtlijn anti-belastingontwijkingspraktijken) bekendgemaakt. Die richtlijn treedt in werking op 8 augustus 2016 (zie artikel 12 van de richtlijn) en bevat onder meer de verplichting voor de lidstaten om een algemene antimisbruikregel in het kader van de vennootschapsbelasting in te voeren (artikel 6, lid 1, van de richtlijn: “Voor de berekening van de verschuldigde vennootschapsbelasting laten de lidstaten een constructie of een reeks van constructies buiten beschouwing die is opgezet met als hoofddoel of een van de hoofddoelen een belastingvoordeel te verkrijgen dat het doel of de toepassing van het toepasselijke belastingrecht ondermijnt, en die, alle relevante feiten en omstandigheden in aanmerking genomen, kunstmatig is. Een constructie kan uit verscheidene stappen of onderdelen bestaan”). Dat onderdeel van de richtlijn moet zijn omgezet tegen 31 december 2018 en de tekst van de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen die worden vastgesteld om eraan te voldoen, moet onverwijld aan de Europese Commissie worden medegedeeld (artikel 11, lid 1, van de richtlijn).

De bekendmaking van de nieuwe richtlijn heeft een aantal gevolgen voor het ontwerp. Vermits hoofdstuk 2 van het ontwerp ontegensprekelijk ook de omzetting vormt van de richtlijn anti-belastingontwijkingspraktijken, zal in artikel 2 ook een verwijzing naar de nieuwe richtlijn moeten worden toegevoegd. Het WIB 92 moet pas tegen 31 december 2018 helemaal in overeenstemming zijn met de nieuwe richtlijn. Vermits het ontwerp om advies is voorgelegd vooraleer de richtlijn anti-belastingontwijkingspraktijken officieel is bekendgemaakt en de stellers ervan er nog niet ten volle rekening mee hebben kunnen houden, heeft de afdeling Wetgeving niet nagegaan of met de ontworpen bepalingen de richtlijn anti-belastingontwijkingspraktijken volkomen wordt omgezet. Het staat aan de regering om nog na te gaan of het WIB 92 geen verdere aanpassing behoeft in het licht van de nieuwe richtlijn en daartoe eventueel de nodige initiatieven te nemen.

Het ontwerp is derhalve in hoofdzaak getoetst aan de bepalingen van de moeder-dochterrichtlijn (hierna ook: de richtlijn).

Artikel 3

5. Er is niet geopteerd voor een letterlijke overname van de bewoordingen van de richtlijn.

⁵ Richtlijn (EU) 2015/121, overweging 5.

In het algemeen verdient het nochtans aanbeveling de in een richtlijn gebruikte terminologie over te nemen in het nationale recht, behoudens indien in de nationale rechtsorde een andere, meer tot het courante taalgebruik behorende term wordt gebruikt waarvan de betekenis samenvalt met die van de term uit de richtlijn. In de andere gevallen bestaat er kans op verwarring als de terminologie van de richtlijn niet letterlijk wordt overgenomen. Het gebruik van een andere term is in principe ook mogelijk wanneer die een bredere betekenis heeft dan de in de richtlijn gebezigde term en de bepalingen van de richtlijn zich daar niet tegen verzetten. In dat geval is de nationale regeling breder dan de bij de richtlijn beoogde regeling.

6. Waar van de terminologie van de richtlijn wordt afgeweken, dient te worden nagegaan of dit verantwoord is.

6.1. Het begrip “constructie” uit de richtlijn is niet overgenomen in de Nederlandse tekst van het ontwerp om verwarring te vermijden met het bepaalde in artikel 2, § 1, 13°, van het WIB 92, waarin dat begrip weliswaar wordt gedefinieerd, doch in een totaal andere context. Er is geopteerd in de Nederlandse en de Franse teksten voor de in het WIB 92 meer gangbare begrippen “rechtshandelingen of een geheel van rechtshandelingen” (“acte juridique ou ensemble d’actes juridiques”), die bijvoorbeeld voorkomen in de algemene antimisbruikbepaling van artikel 344, § 1, van het WIB 92. Deze keuze kan worden aanvaard.

6.2. Een centraal begrip in artikel 1, lid 2, van de moeder-dochterrichtlijn is het woord “kunstmatig”. In overweging 6 van richtlijn (EU) 2015/121 blijkt dat deze bepaling “specifiek gericht [moet] zijn op het aanpakken van een constructie of een reeks van constructies die kunstmatig is, met andere woorden, die de economische realiteit niet weerspiegelt”.

Ook in de memorie van toelichting bij het ontwerp wordt geregeld verwezen naar het begrip “kunstmatig”. Desalniettemin hebben de stellers van het ontwerp er bewust voor geopteerd om dat begrip in de tekst van de wet niet te gebruiken. Daarvoor geven zij de volgende verantwoording:

“Uit de overwegingen evenals uit artikel 1 van de voormelde Richtlijn blijkt dat de kunstmatigheid van de constructie evenwel wordt afgemeten door de aan of aanwezigheid van zakelijke redenen die de economische realiteit weerspiegelen. Hierdoor is het niet noodzakelijk om het woord ‘kunstmatig’ in de wettelijke bepalingen op te nemen.”

Toch is het de vraag of het voor een correcte interpretatie en toepassing van de antimisbruikbepaling niet beter is om de kwalificatie van een rechtshandeling of een geheel van rechtshandelingen als zijnde “kunstmatig”, expliciet op te nemen in de tekst van de wet.

In artikel 1, lid 3, van de moeder-dochterrichtlijn wordt het kunstmatig karakter als volgt omschreven:

“Voor de toepassing van lid 2 wordt een constructie of een reeks van constructies als kunstmatig beschouwd voor zover zij niet is opgezet op grond van geldige zakelijke redenen die de economische realiteit weerspiegelen.”⁶

⁶ Vgl. met artikel 6, lid 2, van de richtlijn anti-belastingontwijkingspraktijken.

In het ontworpen artikel 203, § 1, eerste lid, 7°, van het WIB 92 luidt het als volgt:

“(…) handeling [die] of (…) geheel van handelingen [dat] niet is opgezet op grond van zakelijke redenen die de economische realiteit weerspiegelen”.

In de memorie van toelichting wordt aangegeven dat het niet de bedoeling is om de woorden “zakelijke redenen” te nauw te interpreteren; ook economische redenen die geen commerciële redenen in de enge zin zijn, zouden in aanmerking komen.

In het licht daarvan is het raadzaam om – in lijn met de richtlijn en de stelregel die in opmerking 5 in herinnering is gebracht – het woord “kunstmatig” toch in de wettekst zelf op te nemen en ook melding te maken van “*geldige* zakelijke redenen” in plaats van (louter) “zakelijke redenen”. Ook in het licht van het legaliteitsbeginsel in fiscale aangelegenheden is het overigens nodig dat de wettekst van de antimisbruikbepaling zelf voldoende duidelijke aanwijzingen bevat over de wijze waarop concreet toepassing moet worden gemaakt van deze bepaling.

7. Inzake de bewijsregeling wordt in de memorie van toelichting aangegeven dat de initiële bewijslast bij de fiscale administratie ligt. Ook de bewoordingen van het ontworpen artikel 203, § 1, eerste lid, 7°, van het WIB 92 wijzen in die richting. De mogelijkheid voor de belastingplichtige om elementen van tegenbewijs aan te reiken (“alle door de belastingplichtige aangereikte relevante feiten en omstandigheden in aanmerking genomen”) is evenwel minder expliciet geformuleerd dan bijvoorbeeld het geval is in artikel 344, § 1, derde lid, van het WIB 92 (of in artikel 183*bis* van het WIB 92).

Uit de ontworpen bepaling blijkt dat veel belang wordt gehecht aan de meewerkplicht van de belastingplichtige. Uit de memorie van toelichting blijkt overigens de bedoeling om die verplichting erg ruim op te vatten:

- de belastingplichtige heeft “zelf de verantwoordelijkheid (...) om de elementen aan te reiken waaruit blijkt dat niet is voldaan aan de toepassingsvoorwaarden van de antimisbruikbepalingen”;

- “Ook hier wordt verondersteld dat deze andere doelen afwezig zijn, indien deze niet worden aangereikt door de belastingplichtige.”

Een en ander zou duidelijker tot uiting moeten worden gebracht in de ontworpen bepaling zelf, terwijl meer expliciet de mogelijkheid van het tegenbewijs door de belastingplichtige zou moeten worden vermeld. De meewerkplicht van de belastingplichtige bij de initiële bewijslast van de administratie mag immers niet leiden tot het weglaten van de mogelijkheid voor de belastingplichtige het tegenbewijs te leveren dat de verrichting niet kunstmatig is.⁷

⁷ In dit verband kan onder meer worden gewezen op de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie dat bij belastingmaatregelen ter voorkoming en bestrijding van fraude het evenredigheidsbeginsel vereist dat de belastingplichtige in de gelegenheid wordt gesteld het tegenbewijs te leveren (zie bv.: HvJ 19 september 2000, C-177/99 en C-181/99, *Ampafrance*, 62; HvJ 12 september 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*, 70).

Artikel 4

8. De opmerkingen die bij artikel 3 zijn gemaakt, gelden evenzeer voor artikel 4 van het ontwerp.

Artikel 5

9. Luidens artikel 5 van het ontwerp zijn de artikelen 3 en 4 ervan van toepassing op de inkomsten die zijn verleend, toegekend of betaalbaar gesteld vanaf 1 januari 2016.

In de memorie van toelichting wordt dit als volgt verantwoord:

“Aangezien deze richtlijn laattijdig in wet wordt omgezet past het om de bepalingen van deze wet zo snel mogelijk in werking te laten treden. Hierdoor zullen de wijzigingen aan artikel 203, § 1, WIB 92 worden toegepast op de inkomsten die worden toegekend of betaalbaar gesteld vanaf 1 januari 2016.

Deze inwerkingtreding heeft tot gevolg dat de in artikelen 3 en 4 opgenomen wijzigingsbepalingen mogelijk van toepassing zijn met terugwerkende kracht. De retroactiviteit van deze bepalingen kan evenwel worden verantwoord op basis van artikel 2, eerste lid, van Richtlijn 2015/121/EU en het rechtsbeginsel van de voorrang van regels van internationaal recht boven de regels van nationaal recht dat recent werd bevestigd door het Hof van Cassatie in zijn arrest van 14 januari 2016 (F.14.0015.N).

De retroactiviteit kan vervolgens ook verantwoord worden op basis van het ‘fair balance’ beginsel. Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens oordeelde immers in zijn arrest van 13 januari 2015, nr. 50131/12, dat de opname van een antimisbruikbepaling in de fiscale regelgeving, die tot 6 jaar kan terugwerken in de tijd en die tot doel heeft om kunstmatige constructies te bestrijden, de grondrechten die gewaarborgd worden door het Europees Verdrag tot Bescherming van de Rechten van de Mens en de Fundamentele Vrijheden niet schendt.”

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.⁸

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.⁹ Inzake inkomstenbelastingen ontstaat de belastingschuld definitief op de datum van afsluiting van de periode waarin de inkomsten verworven zijn die de belastingsbasis uitmaken.¹⁰

⁸ 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.

⁹ GwH 7 mei 2015, nr. 54/2015, B.11.1.

¹⁰ GwH 16 november 2000, nr. 115/2000, B.7.1.

9.1. Het ontworpen artikel 203, § 1, eerste lid, 6°, van het WIB 92 betreft een wezenlijk kenmerk van de belasting, aangezien bepaalde bedragen worden uitgesloten van de aftrek bedoeld in artikel 202, § 1, 1° en 2°, van het WIB 92, terwijl dat voorheen niet het geval was. Die wettelijke bepaling is derhalve noodzakelijk om de aftrek voortaan onmogelijk te maken. Deze bepaling lijkt ook niet te kunnen worden beschouwd als een zuivere antimisbruikbepaling, namelijk een bepaling die louter tot doel heeft om kunstmatige constructies te bestrijden.

Er is geen sprake van retroactiviteit bij de toepassing van het ontworpen artikel 203, § 1, eerste lid, 6°, van het WIB 92 op inkomsten die zijn verleend, toegekend of betaalbaar gesteld vanaf 1 januari 2016, in zoverre het gaat om handelingen die nog niet definitief voltrokken zijn, dat wil zeggen als het boekjaar waarin de inkomsten verworven zijn die de belastingsbasis uitmaken nog niet definitief is afgesloten. Er zal echter wel sprake zijn van retroactiviteit indien het boekjaar van de betrokken vennootschap is afgesloten na 31 januari 2015 en vóór de bekendmaking van de wetbepaling, bijvoorbeeld indien het boekjaar loopt van 1 april 2015 tot 31 maart 2016.

Hieromtrent ondervraagd verklaarde de gemachtigde:

“Wat [betreft] het ontworpen artikel 203, § 1, eerste lid, 6°, WIB 92, zijn we het er mee eens dat hier de klassieke regels wel moeten worden gevolg[d] en in dat geval zal er een uitzondering op de inwerkingtreding moeten worden voorzien in het geval het boekjaar wordt afgesloten tussen 01/01/2016 en de dag van publicatie van het ontwerp.”

Daarmee kan worden ingestemd.

9.2. Wat het ontworpen artikel 203, § 1, eerste lid, 7°, en het ontworpen artikel 266, vierde lid, van het WIB 92 betreft, lijkt de retroactiviteit een probleem te stellen voor zover het gaat om regels inzake de roerende voorheffing (artikel 266 van het WIB 92). De roerende voorheffing is immers definitief verschuldigd op de datum van de toekenning of betaalbaarstelling van de uitkeringen waarop de heffing is verschuldigd,¹¹ en de vraag is wat de gevolgen zijn voor zij die vanaf 1 januari 2016 de nieuwe regels niet hebben gevolgd en dividenden hebben uitgekeerd met vrijstelling van roerende voorheffing.

Aan de gemachtigde is daarover om uitleg gevraagd. Hij antwoordde het volgende:

“In de memorie van toelichting wordt aan de hand van rechtspraak van het Hof van Cassatie en het EVRM uitgelegd waarom de toepassing van deze antimisbruikbepaling op de inkomsten die vanaf 01/01/2016 worden verleend, toegekend of betaalbaar gesteld, toch verantwoordbaar is en niet onevenredig de rechten van de belastingplichtige zou schenden. Gelet op de inwerkingtredingsdatum van de richtlijn en gelet op het feit dat het hier een algemene antimisbruikbepaling betreft, die tot doel heeft om de verhouding tussen de ‘juridische realiteit’ en de ‘economische realiteit’ beter op elkaar af te stemmen, en die dus geen nieuwe voorwaarden invoert, zijn we van oordeel dat deze inwerkingtredingbepaling verantwoordbaar is.

Elke fiscale controle gebeurt *post factum*. Indien bij een latere controle een misbruik kan worden bewezen, dan zal inderdaad roerende voorheffing die ten onrechte

¹¹ GwH 23 juni 2004, nr. 109/2004, B.12.

niet ingehouden en betaald is, nagevorderd worden. Deze zal inderdaad gebruteerd worden overeenkomstig artikel 268 WIB'92.”

Het klopt dat het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM) in een beslissing van 13 januari 2015 heeft geoordeeld dat retroactieve fiscale wetgeving in het specifieke geval dat het Hof diende te beoordelen, geen schending uitmaakte van artikel 1 van het Europees Verdrag over de rechten van de mens.¹² Het EHRM heeft evenwel ook “the wide margin of appreciation which the States have in taxation matters” benadrukt.¹³ Gelet op het legaliteitsbeginsel in fiscale zaken, neergelegd in de artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet, lijkt er dan ook niet zomaar besloten te kunnen worden op basis van deze beslissing van het EHRM dat de terugwerkende kracht van de ontworpen antimisbruikbepaling in de Belgische context aanvaardbaar is.

De datum van inwerkingtreding van een richtlijn van de Europese Unie is evenmin een rechtvaardigingsgrond voor retroactiviteit. Uit haar aard vereist een richtlijn immers een omzetting in het nationale recht.¹⁴

9.3. Gelet op wat hiervoor is uiteengezet, kan de terugwerkende kracht niet zonder meer in alle beoogde gevallen worden aanvaard. In die gevallen waarin de retroactiviteit een probleem stelt, zal er derhalve moeten worden van afgezien, tenzij voor die gevallen een verantwoording kan worden geboden.

Hoofdstuk 3 – Invoering van de keuze tussen de onmiddellijke betaling of de gespreide betaling van de exitheffing inzake inkomstenbelastingen

Algemene bespreking

10. Exitheffingen zorgen ervoor dat wanneer een belastingplichtige activa of zijn fiscale woonplaats buiten het fiscale rechtsgebied van een staat brengt, de economische waarde van vermogenswinsten die op het grondgebied van die staat zijn gecreëerd, daar in de heffing worden betrokken, ook als deze winsten op het tijdstip van vertrek nog niet gerealiseerd werden.

De ontworpen bepalingen van hoofdstuk 3 van het ontwerp strekken ertoe de invordering van exitheffingen die in België in het kader van de directe belastingen worden geheven bij herstructureringen of bij de overdracht van de zetel of de vestiging naar een andere EU-lidstaat of naar Noorwegen of IJsland en wanneer de betrokken activa niet worden behouden, noch worden toegewezen aan een vestiging gelegen in België, in overeenstemming te brengen met de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ 29 november 2011, C-371/10, *National Grid Indus*; HvJ 23 januari 2014, C-164/12, *DMC*).

¹² EHRM 13 januari 2015, Robert Huitson v. Verenigd Koninkrijk.

¹³ *Idem*, § 35.

¹⁴ Artikel 288, derde alinea, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie.

De belastingschuldige wordt de keuze gelaten tussen de onmiddellijke betaling of de gespreide betaling van de exitheffing in vijf termijnen. Aan de regels inzake de vestiging van de exitheffing wordt niet geraakt.

11. De richtlijn anti-belastingontwijkingpraktijken bevat regels voor exitheffingen (artikel 5 van de richtlijn). Dat onderdeel van de richtlijn moet zijn omgezet tegen 31 december 2019; ook hier geldt een mededelingsplicht (artikel 11, lid 5, van de richtlijn).

Voor 1 januari 2020 zullen de bepalingen van het WIB 92 derhalve in overeenstemming moeten worden gebracht met artikel 5 van de richtlijn anti-belastingontwijkingpraktijken. Vermits de ontworpen bepalingen van hoofdstuk 3 van het ontwerp reeds ten dele voorzien in de omzetting van de richtlijn, zal aan het hoofdstuk een artikel moeten worden toegevoegd waarin daarvan melding wordt gemaakt.

Artikel 7

12. Het ontworpen artikel 413/1 van het WIB 92 legt vast hoe de exitheffing (“het resterend verschuldigd gedeelte van de inkomstenbelastingen”) wordt berekend (paragraaf 1) en moet worden betaald (paragrafen 2 en 3). Onder bepaalde voorwaarden wordt aan de belastingschuldige de keuze gelaten tussen de onmiddellijke betaling van de belasting of de spreiding ervan over vijf annuïteiten, die moeten worden gerespecteerd op straffe van de onmiddellijke opeisbaarheid van het saldo. Wie voor gespreide betaling kiest, is verplicht jaarlijks bepaalde inlichtingen mede te delen (paragraaf 4). Er wordt ook voorzien in de mogelijkheid een waarborg te eisen in geval van gespreide betaling (paragraaf 5).

13. Uit het ontworpen artikel 413/1, § 3, 2°, van het WIB 92 blijkt dat het resterend verschuldigd gedeelte van de belasting volledig moet worden voldaan van zodra er sprake is van de verkoop van alle of van zelfs maar een deel van de activa. Het is zeer de vraag of dit in het licht van het evenredigheidsbeginsel aanvaardbaar is en dus niet verder gaat dan noodzakelijk is ter verwezenlijking van het doel dat erin bestaat de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te vrijwaren.¹⁵ Het is immers niet duidelijk waarom er niet voor geopteerd werd om in die hypothese te voorzien in de opeisbaarheid van een deel van het resterend verschuldigd gedeelte van de belasting, in verhouding tot het deel van de activa dat wordt verkocht.

De gemachtigde reageerde hierop als volgt:

“Het randnummer 64 uit het geciteerde arrest zegt: Doordat de belastingplichtige de keuze wordt geboden tussen onmiddellijk invordering of spreiding van betaling over vijf jaarlijkse termijnen, gaat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling dus niet verder dan noodzakelijk is ter verwezenlijking van het doel dat erin bestaat, de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te vrijwaren.

Op zich lijkt de Belgische regeling dus in orde op dat punt.

Concernant la question, parallèlement à la cohérence susvisée par rapport aux autres règles du CIR, il y a lieu de noter qu’au plan de la proportionnalité par rapport aux

¹⁵ Vgl. met HvJ 23 januari 2014, C-164/2, DMC, 64.

libertés du TFUE, l'arrêt National Grid Indus a en effet abordé la question du suivi des actifs (pris individuellement). Exemple au § 78: 'Ladite directive permet donc à l'État membre d'origine d'obtenir de l'autorité compétente de l'État membre d'accueil des informations relatives à la réalisation ou non de certains éléments d'actifs d'une société qui a transféré son siège de direction effective dans ce dernier État membre, dans la mesure où celles-ci sont nécessaires aux fins de permettre à l'État membre d'origine de recouvrer une créance fiscale qui est née au moment du transfert dudit siège.'

Par contre, quant à la question de savoir s'il convient de scinder la dette globale en fonction de la partie transférée des actifs, il est difficile de se prononcer avec certitude car la CJUE n'a pas encore directement tranché une telle question.

A noter, au surplus, qu'au plan pratique, il ne paraît techniquement pas possible pour le receveur d'évaluer la partie de la dette qui se rattache précisément à la partie des actifs transférés.

Anderzijds lijkt de vraag ook te gaan omtrent het feit of een verkoop van een deel van de activa, een verplichte betaling van het totale openstaande saldo tot gevolg moet hebben. De RvS lijkt te suggereren dat een proportionele onmiddellijke heffing zou moeten worden overwogen. (art. 413/1, § 3, 2° de verkoop van alle of een deel van de activa;)

vb exitheffing betreft 3 activa; 1 activum wordt verkocht

huidige tekst: het volledige saldo is opeisbaar

suggestie RvS: enkel het saldo mbt het verkochte activum is opeisbaar.

De suggestie zal getoetst worden op haar praktische haalbaarheid, gelet op het feit dat de ontvanger zal moeten bepalen welke belastingschuld in verband staat met welke overdracht van activa. Een eerste onderzoek lijkt uit te wijzen dat dit niet zo eenvoudig is en dat er vele praktische problemen zijn.

Ten slotte wens ik te wijzen op het feit dat de regel in het WIB'92 altijd is dat bij niet-naleving van de voorwaarden, het voordeel volledig komt te vervallen, waarvan volgende voorbeelden:

Schending van de onaantastbaarheidsvoorwaarde voor 1 euro van een fiscaal vrijgestelde reserve, leidt tot volledige belastbaarheid van de reserve.

Het niet volledig naleven van de herbeleggingsvoorwaarde in het kader van gespreide belasting van de meerwaarde, zelfs 1 euro te weinig herbelegd, leidt tot verval van het voordeel en tot onmiddellijke taxatie van de meerwaarde.

Wanneer [men] het goed waarin men in toepassing van artikel 47 WIB'92 herbelegd heeft zou verkopen, leidt dit ook tot onmiddellijke belasting van het resterend gedeelte van de meerwaarde.

Het wetsontwerp met volledig verval van het voordeel was dan ook van uit deze optiek geschreven."

In de memorie van toelichting zal op deze kwestie dienen te worden ingegaan. In het licht van het aangekondigde verdere onderzoek zal moeten worden aangegeven waarom de uiteindelijk gekozen maatregel als proportioneel wordt beschouwd.

14. In het ontworpen artikel 413/1, § 5, van het WIB 92 wordt bepaald dat de adviseur-generaal van de administratie belast met de inning en de invordering van de

inkomstenbelastingen op elk moment “bij gemotiveerde beslissing”¹⁶ de keuze voor de gespreide betaling afhankelijk kan stellen van een zakelijke zekerheid of een persoonlijke borgstelling.

Het is echter niet duidelijk waaruit blijkt dat, vooraleer de bijkomende zakelijke zekerheid of persoonlijke borgstelling op te leggen, voorafgaandelijk een evaluatie moet zijn gebeurd van het risico op niet-invordering, zoals het Hof van Justitie vereist gelet op de belemmerende werking.¹⁷ De gemachtigde verklaarde daarover het volgende:

“La disposition au § 5 est conforme à la jurisprudence de la CJUE permettant de demander une garantie moyennant une évaluation préalable du risque réel de non-recouvrement. La disposition n’instaure donc pas une garantie de principe et systématique dans tous les cas. La Belgique décide donc de suivre la CJUE et exige en plus que la décision de demander une garantie soit motivée.

De beslissing van de adviseur-generaal dient gemotiveerd te zijn. Het lijkt ons duidelijk dat vooraleer men een gemotiveerde beslissing neemt dit een voorafgaandelijk onderzoek impliceert.”

Dat laatste blijkt echter niet duidelijk uit de ontworpen bepaling. In de tekst ervan zal daarom expliciet moeten worden opgenomen dat de motivering betrekking dient te hebben op “het werkelijke risico van niet-invordering”.

15. Het ontworpen artikel 413/1, § 6, van het WIB 92 kan worden geschrapt. Die bepaling voegt immers niets toe aan de algemene uitvoeringsbevoegdheid die de Koning ontleent aan artikel 108 van de Grondwet.

Artikel 10

16. Aan de gemachtigde is gevraagd wat wordt bedoeld met de term “verrichtingen” in artikel 10 van het ontwerp en welke criteria bepalend zijn voor de datum van de verrichtingen. Het antwoord luidt:

“De verrichtingen zijn bepaald in art. 413/1 paragraaf 1. De datum is de datum die van toepassing is in het gemeen recht (burgerlijk of vennootschapsrecht), tenzij het WIB 92 een andere datum zou bepalen (*lex specialis*).”

Gelet op het gegeven dat de aanpassing van de wetgeving het gevolg is van een ingebrekestelling door de Europese Commissie, kunnen de artikelen 6 tot 9 van het ontwerp beter volgens de normale regels in werking worden gesteld (zijnde tien dagen na de bekendmaking in het Belgisch Staatsblad), in plaats van de inwerkingtreding te koppelen aan het aanslagjaar 2017.

*

¹⁶ Het opleggen van een dergelijke motiveringsplicht is overbodig en misleidend. Het is overbodig omdat de beslissing onder de toepassing valt van de wet van 29 juli 1991 ‘betreffende de uitdrukkelijke motivering van de bestuurshandelingen’ en de verplichting tot formele motivering reeds uit die wet voortvloeit. Het is misleidend omdat dergelijke bepalingen ten onrechte de indruk wekken dat de formele motiveringsverplichting niet bestaat zonder dat zulks erin uitdrukkelijk wordt voorgeschreven. Vermits een verdergaande motiveringsplicht wordt beoogd dan diegene die voortvloeit uit de wet van 29 juli 1991, dient de draagwijdte ervan duidelijker te worden omschreven.

¹⁷ HvJ 23 januari 2014, C-164/12, *DMC*, §§ 65-69. Vgl. met artikel 5, lid 3, tweede alinea, richtlijn anti-belastingontwijkingspraktijken.

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 ².

*

Chapitre 1^{er} – Disposition générale

2. Ce chapitre n'appelle aucune observation.

Chapitre 2 – Transposition de directives mère-fille ³

Discussion générale

3. L'article 1^{er}, 1), de la directive 2014/86/UE a remplacé l'article 4, paragraphe 1, a), de la directive 2011/96/UE, de sorte que les États membres doivent s'abstenir d'imposer les bénéfices « dans la mesure où ces derniers ne sont pas déductibles par la filiale, et les impose[r] dans la mesure où ils sont déductibles par la filiale ». Ce remplacement tend à éviter des situations de double non-imposition découlant de l'asymétrie du traitement fiscal appliqué aux distributions de bénéfices entre États membres ⁴. Cette disposition est transposée par l'article 203, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 6^o, en projet, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) (article 3 du projet).

L'article 1^{er} de la directive 2015/121/UE ajoute un paragraphe 2 à l'article 1^{er} de la directive 2011/96/UE. Il s'agit d'une disposition anti-abus, en vertu de laquelle les États membres ne peuvent pas accorder les avantages de la directive à un montage « qui, ayant été mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité de la présente directive, n'est pas authentique compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents ». Cette disposition vise à éviter

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

² Eu égard au délai imparti, aux questions juridiques que le projet soulève, au grand nombre d'autres demandes d'avis soumises à un délai, qui souvent portent également sur des projets complexes et volumineux, et au nombre restreint de magistrats affectés à la section de législation, le Conseil d'État n'a pas pu examiner tous les aspects du projet d'une manière approfondie. La circonstance qu'une disposition du projet ne fasse l'objet d'aucune observation dans le présent avis ne peut nullement signifier qu'il n'y a rien à observer à ce sujet, et si une observation est formulée, cela n'implique pas qu'elle est exhaustive. Il convient de lire l'avis sous cette réserve.

³ Il serait préférable que ce chapitre soit intitulé « Transposition de directives modificatives de la directive mère-fille ». En effet, il n'existe qu'une seule directive mère-fille, à savoir 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'. Cette directive a notamment été modifiée par la directive 2014/86/UE du Conseil du 8 juillet 2014 'modifiant la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents' et par la directive (UE) 2015/121 du Conseil du 27 janvier 2015 'modifiant la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et aux filiales d'États membres différents', que le projet transpose (voir l'article 2 du projet). Ces directives devaient être transposées pour le 31 décembre 2015 au plus tard.

⁴ Directive 2014/86/UE, considérant 3.

tout usage abusif de la directive mère-fille et à faire en sorte qu'elle soit appliquée de façon plus cohérente dans les différents États membres⁵. Elle est transposée par l'article 203, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 7°, en projet, du CIR 92 en ce qui concerne l'impôt des sociétés (article 3 du projet) et par l'article 266, alinéa 4, en projet, du CIR 92 en ce qui concerne le précompte mobilier (article 4 du projet).

4. Quelques semaines après la soumission du projet pour avis, la directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 'établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur' (ci-après également : directive contre les pratiques d'évasion fiscale) a été publiée au *Journal officiel de l'Union européenne* du 19 juillet 2016. Cette directive entre en vigueur le 8 août 2016 (voir l'article 12 de la directive) et oblige notamment les États membres à instaurer une clause anti-abus générale dans le cadre de l'impôt des sociétés (article 6, paragraphe 1, de la directive : « Aux fins du calcul de la charge fiscale des sociétés, les États membres ne prennent pas en compte un montage ou une série de montages qui, ayant été mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable, ne sont pas authentiques compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents. Un montage peut comprendre plusieurs étapes ou parties »). Cette disposition de la directive doit être transposée pour le 31 décembre 2018 et le texte des dispositions législatives, réglementaires et administratives qui sont arrêtées pour s'y conformer doit être communiqué immédiatement à la Commission européenne (article 11, paragraphe 1, de la directive).

La publication de la nouvelle directive entraîne un certain nombre de conséquences pour le projet. Dès lors qu'il est incontestable que le chapitre 2 du projet transpose aussi la directive contre les pratiques d'évasion fiscale, il faudra également ajouter dans l'article 2, une référence à la nouvelle directive. Le CIR 92 ne doit être parfaitement conforme à la nouvelle directive que pour le 31 décembre 2018. Le projet ayant été soumis pour avis avant la publication officielle de la directive contre les pratiques d'évasion fiscale et ses auteurs n'ayant pas encore pu en tenir compte pleinement, la section de législation n'a pas examiné si les dispositions en projet transposent intégralement cette directive. Il appartiendra au gouvernement de vérifier s'il ne faut pas encore adapter le CIR 92 au regard de la nouvelle directive et de prendre les éventuelles initiatives nécessaires à cet effet.

Le projet a donc été examiné principalement au regard des dispositions de la directive mère-fille (ci-après également : la directive).

Article 3

5. Les auteurs n'ont pas choisi de reproduire littéralement les termes de la directive.

D'une manière générale, il est néanmoins recommandé de reproduire en droit interne la terminologie utilisée dans une directive, sauf si l'ordre juridique national utilise un

⁵ Directive (UE) 2015/121, considérant 5.

autre terme qui relève davantage de l'usage courant et dont la signification correspond à celle du terme de la directive. Dans les autres cas, l'utilisation d'une terminologie qui ne correspondrait pas littéralement à celle de la directive peut être source de confusion. En principe, l'utilisation d'un autre terme est également possible lorsque celui-ci a une signification plus large que le terme utilisé dans la directive et que les dispositions de celle-ci ne s'y opposent pas. Dans ce cas, la réglementation nationale sera plus large que celle visée par la directive.

6. Il convient de vérifier si les écarts par rapport à la terminologie de la directive sont justifiés.

6.1. La notion de « constructie » de la directive n'a pas été reproduite dans le texte néerlandais du projet afin d'éviter toute confusion avec l'article 2, § 1^{er}, 13°, du CIR 92, qui, s'il définit cette notion, le fait dans un contexte totalement différent. Il a été décidé d'utiliser dans les textes français et néerlandais les notions, plus courantes dans le CIR 92, d'« acte juridique ou ensemble d'actes juridiques » (« rechtshandelingen of een geheel van rechtshandelingen »), qui apparaissent par exemple dans la disposition générale anti-abus de l'article 344, § 1^{er}, du CIR 92. Ce choix peut être admis.

6.2. Les mots « pas authentique » constituent une notion essentielle dans l'article 1^{er}, paragraphe 2, de la directive mère-fille. Il ressort du considérant 6 de la directive (UE) 2015/121 que cette disposition doit « avoir pour objectif spécifique de lutter contre un montage ou une série de montages non authentique, c'est-à-dire qui ne reflète pas la réalité économique ».

L'exposé des motifs du projet fait aussi régulièrement référence à la notion d'« artificiel » ou « non authentique ». Or, les auteurs du projet ont délibérément choisi de ne pas utiliser cette notion dans le texte législatif. Ils justifient ce choix de la manière suivante :

« Il apparaît tant dans les considérants qu'à l'article premier de la directive précitée que le caractère artificiel de la construction se mesure cependant par la présence ou par l'absence de motifs commerciaux qui reflètent la réalité économique. Il n'est par conséquent pas nécessaire d'inclure le mot 'artificiel' dans les dispositions légales ».

La question se pose néanmoins de savoir si, pour interpréter et appliquer correctement la disposition anti-abus, il ne vaudrait pas mieux que le texte législatif détermine explicitement la qualification « non authentique » d'un acte juridique ou un ensemble d'actes juridiques.

L'article 1^{er}, paragraphe 3, de la directive mère-fille définit le caractère non authentique comme suit :

« Aux fins du paragraphe 2, un montage ou une série de montages est considéré comme non authentique dans la mesure où ce montage ou cette série de montages n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique »⁶.

⁶ Comparer avec l'article 6, paragraphe 2, de la directive contre les pratiques d'évasion fiscale.

L'article 203, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 7°, en projet, du CIR 92 le définit comme suit :

« (...) acte ou (...) ensemble d'actes [qui] n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux qui reflètent la réalité économique ».

L'exposé des motifs indique que le but n'est pas d'interpréter de manière trop restrictive les mots « motifs commerciaux »; des motifs économiques qui ne sont pas des motifs commerciaux au sens strict ne seraient pas non plus exclus.

Compte tenu de ce qui précède, il est conseillé – en conformité avec la directive et la règle à suivre rappelée dans l'observation 5 – de reproduire néanmoins les mots « non authentique » dans le texte législatif proprement dit et de faire également mention de « motifs commerciaux *valables* » plutôt que (simplement) de « motifs commerciaux ». En outre, au regard du principe de légalité en matière fiscale, il est du reste nécessaire que le texte législatif de la disposition anti-abus même indique avec suffisamment de clarté la manière dont celle-ci doit être appliquée concrètement.

7. Concernant régime de la preuve, l'exposé des motifs précise que la charge de la preuve initiale incombe à l'administration fiscale. La formulation de l'article 203, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 7°, en projet, du CIR 92 va également dans ce sens. Toutefois, la possibilité pour le contribuable de fournir des éléments de preuve contraire (« compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents fourni par le contribuable ») est formulée de manière moins explicite que, par exemple, dans l'article 344, § 1^{er}, alinéa 3, du CIR 92 (ou dans l'article 183*bis* du CIR 92).

Il ressort de la disposition en projet qu'une grande importance est accordée à l'obligation de coopération du contribuable. Au demeurant, il découle de l'exposé des motifs que l'intention est d'interpréter très largement cette obligation :

- le contribuable a « lui-même la responsabilité de fournir les éléments démontrant que les conditions d'application des dispositions anti-abus ne sont pas remplies » ;
- « Il est également supposé ici que ces autres objectifs sont absents, s'ils ne sont pas fournis par le contribuable ».

La disposition en projet proprement dite devrait l'exprimer plus clairement, tandis que la possibilité pour le contribuable de fournir la preuve contraire devrait être mentionnée de manière plus explicite. En effet, l'obligation de coopération du contribuable en ce qui concerne la charge de la preuve initiale de l'administration ne peut pas entraîner la suppression de la possibilité pour le contribuable de fournir la preuve contraire que l'opération n'est pas authentique⁷.

⁷ À cet égard, on peut se reporter notamment à la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union européenne selon laquelle, en cas de mesures fiscales de prévention et de lutte contre la fraude, le principe de proportionnalité requiert que le contribuable soit mis en mesure de produire la preuve contraire (voir par exemple : CJ, 19 septembre 2000, C-177/99 et C-181/99, *Ampafrance*, 62 ; CJ, 12 septembre 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*, 70).

Article 4

8. Les observations formulées à propos de l'article 3 s'appliquent dans la même mesure à l'article 4 du projet.

Article 5

9. Selon l'article 5 du projet, ses articles 3 et 4 s'appliquent aux revenus qui sont alloués, attribués ou mis en paiement à partir du 1^{er} janvier 2016.

Dans l'exposé des motifs, cette mesure est justifiée comme suit :

« Étant donné que cette directive est transposée tardivement dans une loi, il convient de faire entrer en vigueur les dispositions de la présente loi le plus rapidement possible. C'est pourquoi les modifications à l'article 203, § 1^{er}, CIR 92, seront appliquées aux revenus qui sont attribués ou mis en paiement à partir du 1^{er} janvier 2016.

Cette entrée en vigueur a comme conséquence que les dispositions modificatives reprises aux articles 3 et 4 puissent s'appliquer avec effet rétroactif. La rétroactivité de ces dispositions peut toutefois être justifiée sur la base de l'article 2, alinéa 1^{er}, de la Directive 2015/121/UE et du principe juridique de primauté des règles de droit international sur les règles de droit national, qui a été confirmé récemment par la Cour de cassation dans son arrêt du 14 janvier 2016 (F.14.0015.N).

La rétroactivité peut ensuite être justifiée également sur la base du principe 'fair balance'. La Cour européenne des droits de l'homme a en effet jugé, dans son arrêt du 13 janvier 2015, n° 50131/12, que l'introduction d'une mesure anti-abus dans la législation fiscale, qui est susceptible de s'appliquer de manière rétroactive sur une période de 6 années et qui a pour but de combattre des montages artificiels, ne viole pas les droits fondamentaux qui sont garantis par la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ».

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, à un degré raisonnable, les conséquences d'un acte 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 général⁸.

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 publiée⁹. 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 acquis¹⁰.

⁸ 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.

⁹ C.C., 7 mai 2015, n° 54/2015, B.11.1.

¹⁰ C.C., 16 novembre 2000, n° 115/2000, B.7.1.

9.1. L'article 203, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 6°, en projet, du CIR 92 concerne un élément essentiel de l'impôt, dès lors que certains montants sont exclus de la déduction visée à l'article 202, § 1^{er}, 1° et 2°, du CIR 92, alors que ce n'était pas le cas auparavant. Cette disposition légale est dès lors nécessaire pour rendre la déduction impossible à l'avenir. Cette disposition ne paraît pas non plus pouvoir être considérée comme une pure mesure anti-abus, à savoir une disposition qui a pour seul but de lutter contre les montages artificiels.

Il ne saurait être question de rétroactivité pour l'application de l'article 203, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 6°, en projet, du CIR 92 sur des revenus qui sont alloués, attribués ou mis en paiement à partir du 1^{er} janvier 2016, dans la mesure où il s'agit d'actes qui ne sont pas encore définitifs, c'est-à-dire si l'exercice comptable au cours duquel les revenus qui constituent la base d'imposition sont acquis n'est pas encore clôturé de manière définitive. Il sera cependant bien question de rétroactivité si l'exercice comptable de la société concernée est clôturé après le 31 janvier 2015 et avant la publication de la disposition légale, par exemple si l'exercice comptable couvre la période du 1^{er} avril 2015 au 31 mars 2016.

Interrogé à ce sujet, le délégué a déclaré ce qui suit :

« Wat [betreft] het ontworpen artikel 203, § 1, eerste lid, 6°, WIB 92, zijn we het er mee eens dat hier de klassieke regels wel moeten worden gevolgd en in dat geval zal er een uitzondering op de inwerkingtreding moeten worden voorzien in het geval het boekjaar wordt afgesloten tussen 01/01/2016 en de dag van publicatie van het ontwerp ».

On peut se rallier à ce point de vue.

9.2. En ce qui concerne l'article 203, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 7°, en projet et l'article 266, alinéa 4, en projet, du CIR 92, la rétroactivité semble poser problème dans la mesure où il s'agit de règles relatives au précompte mobilier (article 266 du CIR 92). En effet, 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 due¹¹ et 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} janvier 2016 et qui ont distribué des dividendes en exonération du précompte mobilier.

Invité à fournir des précisions à ce sujet, le délégué a donné la réponse suivante :

« In de memorie van toelichting wordt aan de hand van rechtspraak van het Hof van Cassatie en het EVRM uitgelegd waarom de toepassing van deze antimisbruikbepaling op de inkomsten die vanaf 01/01/2016 worden verleend, toegekend of betaalbaar gesteld, toch verantwoordbaar is en niet onevenredig de rechten van de belastingplichtige zou schenden. Gelet op de inwerkingtredingsdatum van de richtlijn en gelet op het feit dat het hier een algemene antimisbruikbepaling betreft, die tot doel heeft om de verhouding tussen de 'juridische realiteit' en de 'economische realiteit' beter op elkaar af te stemmen, en die dus geen nieuwe voorwaarden invoert, zijn we van oordeel dat deze inwerkingtredingbepaling verantwoordbaar is.

Elke fiscale controle gebeurt *post factum*. Indien bij een latere controle een misbruik kan worden bewezen, dan zal inderdaad roerende voorheffing die ten onrechte

¹¹ C.C., 23 juin 2004, n° 109/2004, B.12.

niet ingehouden en betaald is, nagevorderd worden. Deze zal inderdaad gebruteerd worden overeenkomstig artikel 268 WIB'92 ».

Il est exact que la Cour européenne des droits de l'homme (Cour eur. D.H.), dans une décision du 13 janvier 2015, a jugé que la législation fiscale rétroactive, dans le cas spécifique qu'elle était amenée à juger, ne violait pas l'article 1^{er} de la Convention européenne des droits de l'homme¹². La Cour eur. D.H. a toutefois également insisté sur « the wide margin of appreciation which the States have in taxation matters »¹³. Eu égard au principe de légalité en matière fiscale, consacré par les articles 170, § 1^{er}, et 172, alinéa 2, de la Constitution, il semble que l'on ne puisse donc pas simplement décider, sur la base de cette décision de la Cour eur. D.H., que la rétroactivité de la mesure anti-abus en projet est admissible dans le contexte belge.

La date d'entrée en vigueur d'une directive de l'Union européenne ne constitue pas davantage un motif pour justifier la rétroactivité. En effet, de par sa nature, une directive exige une transposition en droit interne¹⁴.

9.3. Compte tenu de ce qui a été exposé ci-dessus, la rétroactivité ne peut pas être admise purement et simplement dans tous les cas envisagés. Dans les cas où la rétroactivité pose problème, il faudra dès lors y renoncer, sauf si une justification peut être avancée pour ces cas.

Chapitre 3 – Introduction du choix entre le paiement immédiat et le paiement étalé de l'impôt à la sortie en matière d'impôts sur les revenus

Discussion générale

10. Lorsqu'un contribuable transfère des actifs ou son domicile fiscal en dehors de la juridiction fiscale d'un État, les taxes à la sortie assurent que la valeur économique des plus-values générées sur le territoire de cet État, y soit imposée, même si ces plus-values n'avaient pas encore été réalisées au moment du départ.

Les dispositions en projet du chapitre 3 visent à aligner sur la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne (C.J., 29 novembre 2011, C-371/10, *National Grid Indus* ; C.J., 23 janvier 2014, C-164/12, *DMC*), le recouvrement des impôts à la sortie qui sont perçus en Belgique dans le cadre des impôts directs lors d'opérations de réorganisation ou de transfert du siège ou de l'établissement vers un autre État membre de l'Union européenne ou vers la Norvège ou l'Islande et lorsque les actifs concernés ne sont ni maintenus ni affectés dans un établissement situé en Belgique.

Le redevable a le choix entre le paiement immédiat ou le paiement échelonné de l'impôt à la sortie sur cinq annuités. Il n'est pas touché aux règles d'établissement de l'impôt à la sortie.

¹² Cour eur. D.H., 13 janvier 2015, *Robert Huitson c. Royaume-Uni*.

¹³ *Idem*, § 35.

¹⁴ Article 288, troisième alinéa, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

11. La directive contre les pratiques d'évasion fiscale contient des règles concernant les impôts à la sortie (article 5 de la directive). Cet article de la directive doit être transposé pour le 31 décembre 2019 ; ici aussi, une obligation de communication s'applique (article 11, paragraphe 5, de la directive).

Les dispositions du CIR 92 devront dès lors être mises en conformité avec l'article 5 de la directive contre les pratiques d'évasion fiscale avant le 1^{er} janvier 2020. Étant donné que les dispositions en projet du chapitre 3 transposant déjà en partie la directive, il conviendra d'ajouter au chapitre un article qui en fait mention.

Article 7

12. L'article 413/1 en projet du CIR 92 fixe les modalités de calcul (paragraphe 1^{er}) et de paiement (paragraphe 2 et 3) de l'impôt à la sortie (« la quotité restant due de l'impôt sur les revenus »). Sous certaines conditions, le choix est laissé au redevable entre le paiement immédiat de l'impôt ou son étalement sur cinq annuités, qui doivent être respectées sous peine d'exigibilité immédiate du solde. Celui qui opte pour un paiement étalé est tenu de communiquer chaque année certains renseignements (paragraphe 4). La possibilité d'exiger une garantie en cas de paiement étalé est également prévue (paragraphe 5).

13. Il ressort de l'article 413/1, § 3, 2°, en projet, du CIR 92 que la quotité restant due de l'impôt doit être intégralement acquittée dès qu'il est question de cession totale ou même partielle des actifs. On peut sérieusement se demander si cette mesure est admissible au regard du principe de proportionnalité et ne va donc pas au-delà de ce qui est nécessaire pour réaliser l'objectif de la préservation de la répartition du pouvoir d'imposition entre les États membres¹⁵. En effet, on n'aperçoit pas pourquoi il n'a pas été choisi de prévoir dans cette hypothèse l'exigibilité d'une partie de la quotité restant due de l'impôt, en fonction de la partie des actifs qui est cédée.

À ce propos, le délégué a répondu comme suit :

« Het randnummer 64 uit het geciteerde arrest zegt : Doordat de belastingplichtige de keuze wordt geboden tussen onmiddellijk invordering of spreiding van betaling over vijf jaarlijkse termijnen, gaat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling dus niet verder dan noodzakelijk is ter verwezenlijking van het doel dat erin bestaat, de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te vrijwaren.

Op zich lijkt de Belgische regeling dus in orde op dat punt.

Concernant la question, parallèlement à la cohérence susvisée par rapport aux autres règles du CIR, il y a lieu de noter qu'au plan de la proportionnalité par rapport aux libertés du TFUE, l'arrêt National Grid Indus a en effet abordé la question du suivi des actifs (pris individuellement). Exemple au § 78: 'Ladite directive permet donc à l'État membre d'origine d'obtenir de l'autorité compétente de l'État membre d'accueil des informations relatives à la réalisation ou non de certains éléments d'actifs d'une société qui a transféré son siège de direction effective dans ce dernier État membre, dans la

¹⁵ Comparer avec C.J., 23 janvier 2014, C-164/2, DMC, 64.

mesure où celles-ci sont nécessaires aux fins de permettre à l'État membre d'origine de recouvrer une créance fiscale qui est née au moment du transfert dudit siège.'

Par contre, quant à la question de savoir s'il convient de scinder la dette globale en fonction de la partie transférée des actifs, il est difficile de se prononcer avec certitude car la CJUE n'a pas encore directement tranché une telle question.

À noter, au surplus, qu'au plan pratique, il ne paraît techniquement pas possible pour le receveur d'évaluer la partie de la dette qui se rattache précisément à la partie des actifs transférés.

Anderzijds lijkt de vraag ook te gaan omtrent het feit of een verkoop van een deel van de activa, een verplichte betaling van het totale openstaande saldo tot gevolg moet hebben. De RvS lijkt te suggereren dat een proportionele onmiddellijke heffing zou moeten worden overwogen. (art. 413/1, § 3, 2° de verkoop van alle of een deel van de activa;)

vb exitheffing betreft 3 activa; 1 activum wordt verkocht

huidige tekst: het volledige saldo is opeisbaar

suggestie RvS: enkel het saldo mbt het verkochte activum is opeisbaar.

De suggestie zal getoetst worden op haar praktische haalbaarheid, gelet op het feit dat de ontvanger zal moeten bepalen welke belastingschuld in verband staat met welke overdracht van activa. Een eerste onderzoek lijkt uit te wijzen dat dit niet zo eenvoudig is en dat er vele praktische problemen zijn.

Ten slotte wens ik te wijzen op het feit dat de regel in het WIB'92 altijd is dat bij niet-naleving van de voorwaarden, het voordeel volledig komt te vervallen, waarvan volgende voorbeelden:

Schending van de onaantastbaarheidsvoorwaarde voor 1 euro van een fiscaal vrijgestelde reserve, leidt tot volledige belastbaarheid van de reserve.

Het niet volledig naleven van de herbeleggingsvoorwaarde in het kader van gespreide belasting van de meerwaarde, zelfs 1 euro te weinig herbelegd, leidt tot verval van het voordeel en tot onmiddellijke taxatie van de meerwaarde.

Wanneer [men] het goed waarin men in toepassing van artikel 47 WIB'92 herbelegd heeft zou verkopen, leidt dit ook tot onmiddellijke belasting van het resterend gedeelte van de meerwaarde.

Het wetsontwerp met volledig verval van het voordeel was dan ook van uit deze optiek geschreven ».

L'exposé des motifs devra traiter cette question plus à fond. À la lumière de l'examen plus approfondi annoncé, il faudra indiquer pourquoi la mesure finalement choisie est considérée comme proportionnée.

14. L'article 413/1, § 5, en projet, du CIR 92 dispose que le conseiller général de l'administration en charge de la perception et du recouvrement des impôts sur les revenus peut, à tout moment, « par décision motivée »¹⁶, assortir le choix du paiement étalé visé d'une garantie réelle ou d'une caution personnelle.

¹⁶ L'imposition d'une telle obligation de motivation est superflue et ambiguë. Elle est superflue parce que la décision tombe dans le champ d'application de la loi du 29 juillet 1991 'relative à la motivation formelle des actes

Le texte ne fait pas clairement apparaître qu'avant d'imposer la garantie réelle ou caution personnelle supplémentaire, une évaluation préalable du risque de non-recouvrement doit avoir été réalisée, comme l'exige la Cour de justice compte tenu de l'effet restrictif¹⁷. À ce sujet, le délégué a déclaré ce qui suit :

« La disposition au § 5 est conforme à la jurisprudence de la CJUE permettant de demander une garantie moyennant une évaluation préalable du risque réel de non-recouvrement. La disposition n'instaure donc pas une garantie de principe et systématique dans tous les cas. La Belgique décide donc de suivre la CJUE et exige en plus que la décision de demander une garantie soit motivée.

De beslissing van de adviseur-generaal dient gemotiveerd te zijn. Het lijkt ons duidelijk dat vooraleer men een gemotiveerde beslissing neemt dit een voorafgaandelijk onderzoek impliceert ».

Cette dernière précision n'apparaît toutefois pas clairement dans la disposition en projet. C'est pourquoi il faudra mentionner explicitement dans son texte que la motivation doit porter sur « le risque réel de non-recouvrement ».

15. L'article 413/1, § 6, en projet, du CIR 92 peut être supprimé. En effet, cette disposition n'ajoute rien au pouvoir général d'exécution que tire le Roi de l'article 108 de la Constitution.

Article 10

16. Il a été demandé au délégué ce qu'il faut entendre par le mot « opérations » visé à l'article 10 du projet et quels critères sont déterminants pour la date des opérations. Il a répondu comme suit :

« De verrichtingen zijn bepaald in art. 413/1 paragraaf 1. De datum is de datum die van toepassing is in het gemeen recht (burgerlijk of vennootschapsrecht), tenzij het WIB 92 een andere datum zou bepalen (*lex specialis*) ».

administratifs' et que l'obligation de motivation formelle découle déjà de cette loi. Elle est ambiguë parce que de telles dispositions donnent erronément à penser que l'obligation de motivation formelle n'existe pas si elle n'est pas expressément prescrite. Une obligation de motivation plus étendue que celle qui découle de la loi du 29 juillet 1991 étant visée, il faudra en préciser plus clairement la portée.

¹⁷ C.J., 23 janvier 2014, C-164/12, *DMC*, §§ 65-69. Comparer avec l'article 5, paragraphe 3, deuxième alinéa, de la directive contre les pratiques d'évasion fiscale.

Compte tenu du fait que l'adaptation de la législation résulte d'une mise en demeure par la Commission européenne, il vaudrait mieux que les articles 6 à 9 du projet soient mis en vigueur selon les règles usuelles (à savoir le dixième jour suivant la publication au Moniteur belge) au lieu de lier l'entrée en vigueur à l'exercice d'imposition 2017.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS

Jo BAERT