



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 63.716/3
van 4 juli 2018

avis 63.716/3
du 4 juillet 2018

over

sur

een ontwerp van koninklijk
besluit 'tot aanpassing van het
koninklijk besluit van
18 december 2015 tot
uitvoering van artikel 2, § 1,
13°, b), tweede lid, van het
Wetboek van de
inkomstenbelastingen 1992'

un projet d'arrêté royal 'portant
adaptation de l'arrêté royal du
18 décembre 2015 d'exécution
de l'article 2, § 1^{er}, 13°, b),
alinéa 2, du Code des impôts
sur les revenus 1992'

Op 11 juni 2018 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een ontwerp van koninklijk besluit ‘tot aanpassing van het koninklijk besluit van 18 december 2015 tot uitvoering van artikel 2, § 1, 13°, b), tweede lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992’.

Het ontwerp is door de derde kamer onderzocht op 26 juni 2018. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jan SMETS en Jeroen VAN NIEUWENHOVE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Greet VERBERCKMOES, 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 Jan SMETS, staatsraad.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 4 juli 2018.

*

Le 11 juin 2018, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur un projet d'arrêté royal ‘portant adaptation de l'arrêté royal du 18 décembre 2015 d'exécution de l'article 2, § 1^{er}, 13°, b), alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992’.

Le projet a été examiné par la troisième chambre le 26 juin 2018. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jan SMETS et Jeroen VAN NIEUWENHOVE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Greet VERBERCKMOES, greffier.

Le rapport a été présenté par Frédéric VANNESTE, auditeur.

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

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 4 juillet 2018.

*

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

*

STREKKING EN RECHTSGROND VAN HET ONTWERP

2. Het om advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit strekt ertoe artikel 1 van het koninklijk besluit van 18 december 2015 ‘tot uitvoering van artikel 2, § 1, 13°, b), tweede lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992’ te vervangen. In dat artikel worden de rechtsvormen omschreven van rechtspersonen die gevestigd zijn in een staat die, of in een rechtsgebied dat behoort tot de Europese Economische Ruimte, die te beschouwen zijn als juridische constructies, en die bijgevolg onderworpen zijn aan de zogenaamde Kaaimantaks.

3. De rechtsgrond voor het ontworpen besluit wordt terecht gezocht in artikel 2, § 1, 13°, b), tweede lid, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92), op grond waarvan de Koning, bij een besluit vastgesteld na overleg in de Ministerraad, de gevallen kan bepalen waarin de in het eerste lid van artikel 2, § 1, 13°, b), van het WIB 92 bedoelde rechtsvormen die zijn gevestigd in een Staat of rechtsgebied dat behoort tot de Europese Economische Ruimte, toch als een juridische constructie moeten worden beschouwd.

VORMVEREISTEN

4. Over het ontwerp is geen regelgevingsimpactanalyse als bedoeld bij artikel 5 van de wet van 15 december 2013 ‘houdende diverse bepalingen inzake administratieve vereenvoudiging’ verricht, terwijl het nochtans gaat om een ontwerp van besluit waarvoor overleg in de Ministerraad is voorgeschreven en waaromtrent derhalve dit vormvereiste diende te worden vervuld¹ nu geen van de uitzonderingen of vrijstellingen omschreven in artikel 8 van de genoemde wet van toepassing zijn. Er zal derhalve alsnog een regelgevingsimpactanalyse moeten worden uitgevoerd.

Indien de aan de Raad van State voorgelegde tekst als gevolg hiervan nog wijzigingen zou ondergaan, moeten de gewijzigde of de 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 Zie artikel 6, § 1, van de wet van 15 december 2013.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Aanhef

5. Aan de aanhef dient een lid te worden toegevoegd waarin gewag wordt gemaakt van de (nog te verrichten) regelgevingsimpactanalyse.

6. Het vijfde lid van de aanhef dient als volgt te worden geredigeerd:

“Gelet op advies 63.716/3 van de Raad van State, gegeven op 4 juli 2018, met toepassing van artikel 84, § 1, eerste lid, 2°, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973;”.

Artikel 1

7. De gemachtigde is het ermee eens dat in de inleidende zin van het ontworpen artikel 1, eerste lid, van het koninklijk besluit van 18 december 2015 beter wordt geschreven “Overeenkomstig” in plaats van “In afwijking van”. Aangezien de Koning gebruik maakt van de delegatie die hem bij artikel 2, § 1, 13°, b), tweede lid, van het WIB 92 wordt toegekend, houdt de ontworpen bepaling immers geen afwijking van die laatste bepaling in.

8. Dat de in artikel 2, § 1, 13/1°, van het WIB 92 bedoelde instellingen, entiteiten, vennootschappen en constructies geen juridische constructies zijn in de zin van artikel 2, § 1, 13°, b), van het WIB 92, blijkt reeds uit de eerstgenoemde wetsbepaling zelf en hoeft derhalve niet te worden herhaald in de inleidende zin van het ontworpen artikel 1, eerste lid, van het koninklijk besluit van 18 december 2015. De woorden “en met uitzondering van de gevallen bedoeld in artikel 2, § 1, 13/1 van hetzelfde Wetboek” kunnen derhalve vervallen.

9. In het eerste en tweede streepje (lees: a) en b)) van het ontworpen artikel 1, eerste lid, 1°, van het koninklijk besluit van 15 december 2015 schrijve men “staat die behoort tot de Europese Economische Ruimte” in plaats van “lidstaat van de Europese Economische Ruimte”.

10. De gemachtigde verschaft de volgende toelichting bij de in het ontworpen artikel 1, eerste lid, 1°, van het koninklijk besluit van 18 december 2015 voorkomende zinsnede “of die door deze richtlijn zou zijn bedoeld indien deze instelling zou zijn gevestigd in een lidstaat van de Europese Unie”:

“De bijkomende zinsnede wordt verklaard doordat het toepassingsgebied van richtlijn 2011/61/EU beperkt is tot instellingen die in de EU gevestigd zijn of die vanuit de EU worden beheerd. Een Noorse instelling bijvoorbeeld die vanuit Noorwegen wordt beheerd, zou anders per definitie van het toepassingsgebied worden uitgesloten.”

11. Gevraagd waarom de woorden “of het rechtsgebied waar hij gevestigd is”, in tegenstelling tot wat het geval is in onderdeel 3° van het ontworpen artikel 1, eerste lid, van het koninklijk besluit van 18 december 2015, niet voorkomen in onderdeel 2° van die bepaling, antwoordde de gemachtigde wat volgt:

“Dat is geen bewuste keuze. Het is de bedoeling om enkel vennootschappen te viseren waarvan de inkomsten onbelast blijven (zonder toepassing van het aanslagstelsel voor juridische constructies) ingevolge de gezamenlijke toepassing van de Belgische en de buitenlandse fiscale regels. Het is dus inderdaad niet zinvol om een andere behandeling te voorzien naargelang de bevoegdheid om de buitenlandse fiscale regels vast te stellen zouden zijn toegewezen aan de Staat dan wel aan het rechtsgebied waar de buitenlandse vennootschap gevestigd is.”

De genoemde woorden dienen derhalve ook te worden opgenomen in het ontworpen artikel 1, eerste lid, 2°, van het koninklijk besluit van 18 december 2015.

Artikel 2

12. Luidens artikel 2 van het ontwerp treedt de nieuwe regeling, wat de gevolgen op het vlak van roerende voorheffing of bedrijfsvoorheffing betreft, in werking de eerste dag van de maand na die waarin het te nemen besluit in het Belgisch Staatsblad is bekendgemaakt. Een dergelijke regeling van de inwerkingtreding heeft evenwel het nadeel dat, indien de bekendmaking op het einde van de maand gebeurt, de bestemmelingen ervan zelfs niet over de normale termijn van tien dagen zullen beschikken om zich aan de regeling aan te passen. Vooral indien hen slechts een zeer korte termijn wordt gelaten, wordt afbreuk gedaan aan de rechtszekerheid.

SLOTOPMERKING

13. Krachtens het vierde lid van artikel 2, § 1, 13°, b), van het WIB 92 dienen de op grond van het tweede lid van datzelfde artikelonderdeel genomen besluiten, zoals het te nemen besluit, te worden bekrachtigd door de wetgever. Daartoe zal, naar luid van datzelfde vierde lid, de Koning bij de Kamer van volksvertegenwoordigers, onmiddellijk zo ze in zitting is en zo niet bij de opening van de eerstvolgende zitting, een ontwerp van wet indienen ter bekrachtiging van dergelijke besluiten. Nadat het ontworpen besluit is vastgesteld, zal derhalve onmiddellijk een ontwerp van wet tot bekrachtiging ervan bij de Kamer van volksvertegenwoordigers moeten worden ingediend.

*

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation a fait porter son examen essentiellement sur la compétence de l'auteur de l'acte, le fondement juridique et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE ET FONDEMENT JURIDIQUE DU PROJET

2. Le projet d'arrêté royal soumis pour avis a pour objet de remplacer l'article 1^{er} de l'arrêté royal du 18 décembre 2015 'd'exécution de l'article 2, § 1^{er}, 13°, b), alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992'. Cet article définit les formes juridiques des personnes morales établies dans un État ou une juridiction qui fait partie de l'Espace économique européen qui sont à considérer comme des constructions juridiques, et qui sont par conséquent soumises à la taxe dite « Taxe Caïman ».

3. Le fondement juridique de l'arrêté en projet est à juste titre recherché dans l'article 2, § 1^{er}, 13°, b), alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92), sur la base duquel le Roi peut, par arrêté délibéré en Conseil des ministres, déterminer les cas dans lesquels les formes juridiques visées à l'alinéa 1^{er} de l'article 2, § 1^{er}, 13°, b), du CIR 92 qui sont établies dans un État ou une juridiction qui fait partie de l'Espace économique européen doivent malgré tout être considérées comme des constructions juridiques.

FORMALITÉS

4. Le projet n'a pas fait l'objet d'une analyse d'impact de la réglementation au sens de l'article 5 de la loi du 15 décembre 2013 'portant des dispositions diverses concernant la simplification administrative', alors qu'il s'agit pourtant d'un arrêté pour lequel la délibération en Conseil des ministres est prescrite et pour lequel cette formalité devait par conséquent être accomplie, dès lors qu'aucune des exceptions ou dispenses définies à l'article 8 de la loi précitée ne s'applique. Il s'impose par conséquent d'encore procéder à cette analyse.

Si à la suite de cette analyse, le texte soumis au Conseil d'État devait encore être modifié, les dispositions modifiées ou ajoutées devraient être soumises à la section de législation, conformément à la prescription de l'article 3, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État.

EXAMEN DU TEXTE

Préambule

5. On ajoutera au préambule un alinéa faisant état de l'analyse d'impact de la réglementation (qui doit encore être effectuée).

6. On rédigera le cinquième alinéa du préambule comme suit :

« Vu l'avis 63.716/3 du Conseil d'État, donné le 4 juillet 2018, en application de l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973; ».

Article 1^{er}

7. De l'accord du délégué, mieux vaut écrire « Conformément » dans la phrase introductive de l'article 1^{er}, alinéa 1^{er}, en projet, de l'arrêté royal du 18 décembre 2015 au lieu de « Par dérogation à ». Le Roi faisant usage de l'habilitation qui lui est conférée par l'article 2, § 1^{er}, 13^o, b), alinéa 2, du CIR 92, la disposition en projet ne déroge en effet pas à cette dernière disposition.

8. Le fait que les organismes, entités, sociétés et constructions visées à l'article 2, § 1^{er}, 13/1^o, du CIR 92 ne sont pas des constructions juridiques au sens de l'article 2, § 1^{er}, 13^o, b), du CIR 92 ressort déjà de la première disposition citée elle-même et il n'y a dès lors pas lieu de le répéter dans la phrase introductive de l'article 1^{er}, alinéa 1^{er}, en projet, de l'arrêté royal du 18 décembre 2015. Les mots « et à l'exception des cas visés à l'article 2, § 1^{er}, 13/1, du même Code » seront par conséquent omis.

9. Aux premier et deuxième tirets (lire a) et b)) de l'article 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, en projet, de l'arrêté royal du 15 décembre 2015, on écrira « État qui fait partie de l'Espace économique européen » au lieu de « Etat membre de l'Espace économique européen ».

10. À propos du membre de phrase « ou qui aurait été visé par cette directive si cet organisme avait été établi dans un Etat membre de l'Union Européenne » à l'article 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, en projet, de l'arrêté royal du 18 décembre 2015, le délégué a fourni l'explication suivante :

« De bijkomende zinsnede wordt verklaard doordat het toepassingsgebied van richtlijn 2011/61/EU beperkt is tot instellingen die in de EU gevestigd zijn of die vanuit de EU worden beheerd. Een Noorse instelling bijvoorbeeld die vanuit Noorwegen wordt beheerd, zou anders per definitie van het toepassingsgebied worden uitgesloten ».

11. À la question de savoir pourquoi, contrairement à ce qui est mentionné au 3° de l'article 1^{er}, alinéa 1^{er}, en projet, de l'arrêté royal du 18 décembre 2015, les mots « ou de la juridiction où il est établi » n'apparaissent pas au 2° de cette disposition, le délégué a répondu comme suit :

« Dat is geen bewuste keuze. Het is de bedoeling om enkel vennootschappen te viseren waarvan de inkomsten onbelast blijven (zonder toepassing van het aanslagstelsel voor juridische constructies) ingevolge de gezamenlijke toepassing van de Belgische en de buitenlandse fiscale regels. Het is dus inderdaad niet zinvol om een andere behandeling te voorzien naargelang de bevoegdheid om de buitenlandse fiscale regels vast te stellen zouden zijn toegewezen aan de Staat dan wel aan het rechtsgebied waar de buitenlandse vennootschap gevestigd is ».

On mentionnera donc également ces mots à l'article 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°, en projet, de l'arrêté royal du 18 décembre 2015.

Article 2

12. Aux termes de l'article 2 du projet, le nouveau régime entre en vigueur, en ce qui concerne les effets sur le précompte mobilier ou le précompte professionnel, à partir du premier jour du mois qui suit la publication au Moniteur belge de l'arrêté envisagé. Pareil régime d'entrée en vigueur présente cependant l'inconvénient que si la publication intervient à la fin du mois, ses destinataires ne disposeront même pas du délai usuel de dix jours pour s'adapter à la réglementation. La sécurité juridique est compromise, surtout si le délai qui leur est laissé est très court.

OBSERVATION FINALE

13. En vertu de l'alinéa 4 de l'article 2, § 1^{er}, 13°, b), du CIR 92, les arrêtés pris sur la base de l'alinéa 2 de cette même subdivision de l'article, tel que l'arrêté envisagé, doivent être confirmés par le législateur. Selon le même alinéa 4, le Roi saisira à cette fin la Chambre des représentants immédiatement si elle est réunie, sinon dès l'ouverture de sa plus prochaine session, d'un projet de loi de confirmation de tels arrêtés. Après que l'arrêté en projet a été pris, il faudra par conséquent saisir immédiatement la Chambre des représentants d'un projet de loi de confirmation de celui-ci.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Greet VERBERCKMOES

Jo BAERT