



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 71.540/3
van 17 juni 2022

avis 71.540/3
du 17 juin 2022

over

sur

een ontwerp van koninklijk
besluit 'tot wijziging van het
KB/WIB 92 betreffende de
roerende voorheffing'

un projet d'arrêté royal
'modifiant l'AR/CIR 92 en
matière de précompte
mobilier'

Op 18 mei 2022 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 wijziging van het KB/WIB 92 betreffende de roerende voorheffing’.

Het ontwerp is door de derde kamer onderzocht op 7 juni 2022. De kamer was samengesteld uit Wilfried VAN VAERENBERGH, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Annemie GOOSSENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Lise VANDENHENDE, adjunct-auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Wilfried VAN VAERENBERGH, kamervoorzitter.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 17 juni 2022.

*

Le 18 mai 2022, 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 ‘modifiant l'AR/CIR 92 en matière de précompte mobilier’.

Le projet a été examiné par la troisième chambre le 7 juin 2022. La chambre était composée de Wilfried VAN VAERENBERGH, président de chambre, Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Annemie GOOSSENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Lise VANDENHENDE, auditeur adjoint.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Wilfried VAN VAERENBERGH, président de chambre.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 17 juin 2022.

*

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 voor advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit strekt ertoe het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 'tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992' (hierna: KB/WIB 92) te wijzigen, teneinde de fiscale regeling voor Europese langetermijnbeleggingsinstellingen (hierna: ELTIF's) in het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) verder aan te vullen.

Artikel 1 van het ontwerp voorziet daartoe, enerzijds, in een vrijstelling van roerende voorheffing op de dividenden die door een Belgische vennootschap worden uitgekeerd aan ELTIF's met rechtspersoonlijkheid die in het buitenland zijn erkend, in dezelfde mate als de vrijstelling van roerende voorheffing die geldt voor ELTIF's die door de Autoriteit voor Financiële Diensten en Markten (FSMA) zijn toegelaten,¹ en, anderzijds, in de verzaking aan de inning van de roerende voorheffing op dividenden uitgekeerd door ELTIF's. Artikel 2 beoogt de verzaking aan de inning van roerende voorheffing op alle roerende inkomsten, andere dan dividenden van Belgische oorsprong, uit te breiden tot aan ELTIF's toegewezen inkomsten. Artikel 3 wijzigt artikel 117 van het KB/WIB 92 teneinde de formaliteiten waaraan de verzakingen zijn onderworpen te verduidelijken. De artikelen 4 en 5 beogen de regeling voor de teruggaaf van roerende voorheffing die voor andere gereguleerde beleggingsvennootschappen geldt, uit te breiden tot ELTIF's. Artikel 6, ten slotte, bepaalt dat het te nemen besluit van toepassing is op de vanaf 7 februari 2022 betaalde of toegekende inkomsten.

3. Voor het ontwerp wordt rechtsgrond geboden door artikel 266, eerste lid, van het WIB 92, op grond waarvan de Koning, onder de voorwaarden en binnen de grenzen die hij bepaalt, geheel of ten dele kan afzien van de inning van de roerende voorheffing op inkomsten van roerende goederen en kapitalen en van diverse inkomsten door collectieve beleggingsinstellingen naar buitenlands recht die een onverdeeld vermogen zijn dat wordt beheerd door een beheersvennootschap voor rekening van deelnemers.

¹ Zie artikel 264/2 van het WIB 92, ingevoegd bij artikel 70 van de wet van 21 januari 2022 'houdende diverse fiscale bepalingen', en adv.RvS 70.465/3 van 14 december 2021 over amendementen op het ontwerp dat heeft geleid tot de wet van 21 januari 2022, opmerking 9 (*Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2351/003).

VORMVEREISTEN

4.1. Gevraagd of het ontwerp is aangemeld bij de Europese Commissie op grond van de Europese staatssteunregeling, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“We zijn van mening dat er in dit geval geen sprake is van selectiviteit. Het voorliggende ontwerp van Koninklijk Besluit beoogt de toepassing op de ELTIF van de vrijstellingen van roerende voorheffing die reeds gelden voor gereguleerde beleggingsvennootschappen. Het referentiekader is aldus niet de gewone vennootschapsbelasting, maar de fiscale behandeling die andere beleggingsvennootschappen in België genieten. We verwijzen in dit verband ook graag naar de memorie van toelichting van de wet van 21 januari 2022 houdende diverse bepalingen waarbij het ELTIF-regime werd ingevoerd (Kamer van Volksvertegenwoordigers, DOC 2351/003, p. 51-53).”

4.2. Het feit dat ook nu reeds voor andere beleggingsvennootschappen is voorzien in een vrijstelling van de roerende voorheffing, betekent nog niet dat de ontworpen maatregel een algemene strekking heeft.

In dat verband kan worden herinnerd aan hetgeen de Raad van State, afdeling Wetgeving, met betrekking tot maatregelen ten gunste van ELTIF's, heeft opgemerkt in het voornoemde advies 70.465/3:

“Aangezien de maatregel selectief is, de steun verleend wordt aan ondernemingen die een economische activiteit verrichten (met name een financiële dienst), de steun door staatsmiddelen wordt bekostigd en deze staatsmiddelen een economisch voordeel verschaffen dat niet via normale commerciële weg zou zijn verkregen (zie bijvoorbeeld de amendementen nrs. 20, 25 en 29) lijkt de maatregel overeenkomstig artikel 108, lid 3, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU) te moeten worden aangemeld bij de Europese Commissie.”²

4.3. Het valt aldus niet uit te sluiten dat de ontworpen regeling kan worden beschouwd als een regeling betreffende staatssteun in de zin van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: VWEU) die bij de Europese Commissie dient te worden aangemeld. Mede gelet op de draconische sanctie die dreigt bij een onterechte niet-aanmelding, verdient het aanbeveling om de maatregel vooraf aan te melden met toepassing van artikel 108, lid 3, van het VWEU. Niet-aangemelde staatssteun is immers *per se* onwettig (zelfs indien ze verenigbaar verklaard zou kunnen worden indien ze correct werd aangemeld),³ en die onwettigheid moet door elke rechter, desnoods ambtshalve, worden opgeworpen,⁴ zonder dat de begunstigen van de steun zich op gewekt vertrouwen kunnen beroepen om de terugbetaling van

² Adv.RvS 70.465/3, *l.c.*, opmerking 3.

³ HvJ 8 december 2011, C-275/10, *Residex Capital IV*, punt 28, met verwijzing naar arresten van 21 november 1991, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires en Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon*, C-354/90, punt 17, en 27 oktober 2005, *Distribution Casino France e.a.*, C-266/04-C-270/04, C-276/04 en C-321/04-C-325/04, punt 30; HvJ 5 maart 2015, C-667/13, *Estado Português*, punten 59 en 60.

⁴ HvJ 18 juli 2007, C-119/05, *Lucchini*, punt 61; HvJ 26 oktober 2016, C-590/14 P, *Dimosia Epicheirisi Ilektrismou AE*, punten 98-101.

de steun (met interest) te verhinderen.⁵ De nationale rechter – in België ook het Grondwettelijk Hof – is bevoegd om vast te stellen of een maatregel als nieuwe staatssteun moet worden aangemerkt en of, indien dat het geval is, die maatregel bij de Commissie moest worden aangemeld alvorens tot uitvoering te worden gebracht.⁶

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 6

5.1. Het ontworpen besluit bevat geen inwerkingtredingsbepaling, zodat het te nemen besluit in werking treedt op de tiende dag volgend op de dag van de bekendmaking ervan in het Belgisch Staatsblad. Het besluit heeft aldus formeel geen terugwerkende kracht.

Artikel 6 van het ontwerp bepaalt echter dat het besluit van toepassing is op de vanaf 7 februari 2022 betaalde of toegekende inkomsten

Een fiscaalrechtelijke regel wordt als retroactief beschouwd wanneer hij van toepassing is op feiten, handelingen en toestanden die definitief waren voltrokken op het ogenblik dat hij wordt bekendgemaakt.⁷ Inzake inkomstenbelastingen ontstaat de belastingsschuld definitief op de datum van afsluiting van de periode waarin de inkomsten verworven zijn die de belastingbasis uitmaken.⁸

De roerende voorheffing is definitief verschuldigd op de datum van de toekenning of betaalbaarstelling van de uitkeringen waarop de heffing is verschuldigd. De ontworpen regeling heeft dus wel degelijk uitwerking met terugwerkende kracht.⁹

5.2. In dat verband moet worden opgemerkt dat het verlenen van terugwerkende kracht aan besluiten slechts onder bepaalde voorwaarden toelaatbaar kan worden geacht.

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

⁵ HvJ 20 maart 1997, C-24/95, *Alcan*; HvJ 29 april 2004, C-278/00, *Helleense Republiek*, punt 108. Zie ook: N. DE VOS, “De rol van het Europese en het Belgische vertrouwensbeginsel bij de terugvordering van Europese subsidies en staatssteun”, *RW* 2012-13, p. 130-131, nrs. 26 en 30; K. LENAERTS en P. VAN NUFFEL, *European Union Law*, Sweet & Maxwell, 2011, p. 377, nr. 11-026.

⁶ GwH 6 april 2011, nr. 50/2011, B.12.3.1 tot B.12.3.4; GwH 17 juli 2014, nr. 106/2014, B.27.2; GwH 5 februari 2015, nr. 15/2015, B.6.3 en B.6.4; GwH 17 september 2015, nr. 114/2015, B.30.2.

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

⁸ GwH 16 november 2000, nr. 115/2000, B.7.1.

⁹ GwH 23 juni 2004, nr. 109/2004, B.12.

Gelet op het feit dat het ontworpen besluit enkel een voordeel toekent aan ELTIF's, kan met de terugwerkende kracht worden ingestemd.

5.3. Op de vraag welke de gevolgen zijn van de terugwerkende kracht voor de vanaf 7 februari 2022 uitgekeerde dividenden waarop de vrijstelling van roerende voorheffing niet is toegepast, antwoordde de gemachtigde dat “een terugvordering van de ingehouden roerende voorheffing kan gedaan worden volgens de daartoe geldende procedure”.

5.4. Overeenkomstig artikel 6 van het ontwerp is het te nemen besluit van toepassing op de vanaf 7 februari 2022 “betaalde of toegekende” inkomsten. Gevraagd of die bepaling ook inkomsten betreft die “betaalbaar” zijn gesteld, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Inderdaad, bedoeld wordt het moment zodra de rechthebbende werkelijk over zijn inkomsten kan beschikken of ze kan innen. De datum waarop de rechthebbende de inkomsten werkelijk ontvangt is hierbij niet van belang.”

In artikel 6 van het ontwerp dient uitdrukkelijk te worden bepaald dat het ook betrekking heeft op betaalbaar gestelde inkomsten.

*

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 modifier l'arrêté royal du 27 août 1993 'd'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992' (ci-après : AR/CIR 92) en vue de continuer à compléter le régime fiscal des fonds européens d'investissement à long terme (ci-après : ELTIF) dans le Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92).

L'article 1^{er} du projet prévoit à cet effet, d'une part, d'exonérer de précompte mobilier les dividendes distribués par une société belge aux ELTIF dotés de la personnalité juridique, agréés à l'étranger, dans la même mesure que l'exonération du précompte mobilier applicable aux ELTIF agréés par l'Autorité des services et marchés financiers (FSMA) ¹, et, d'autre part, de renoncer à la perception du précompte mobilier sur les dividendes distribués par les ELTIF. L'article 2 vise à étendre la renonciation à la perception du précompte mobilier sur tous revenus mobiliers, autres que les dividendes d'origine belge, aux revenus attribués aux ELTIF. L'article 3 modifie l'article 117 de l'AR/CIR 92 afin de préciser les formalités auxquelles les renonciations sont subordonnées. Les articles 4 et 5 visent à étendre aux ELTIF les modalités de restitution du précompte mobilier applicables aux autres sociétés d'investissement réglementées. Enfin, l'article 6 dispose que l'arrêté envisagé est applicable aux revenus payés ou attribués à partir du 7 février 2022.

3. Le projet trouve son fondement juridique dans l'article 266, alinéa 1^{er}, du CIR 92, selon lequel le Roi peut, aux conditions et dans les limites qu'il détermine, renoncer totalement ou partiellement à la perception du précompte mobilier sur les revenus de capitaux et biens mobiliers et les revenus divers recueillis par des organismes de placement collectif de droit étranger qui sont un patrimoine indivis géré par une société de gestion pour compte des participants.

FORMALITÉS

4.1. À la question de savoir si le projet a été notifié à la Commission européenne en vertu du régime européen des aides d'État, le délégué a répondu ce qui suit :

« We zijn van mening dat er in dit geval geen sprake is van selectiviteit. Het voorliggende ontwerp van Koninklijk Besluit beoogt de toepassing op de ELTIF van de vrijstellingen van roerende voorheffing die reeds gelden voor gereguleerde beleggingsvennootschappen. Het referentiekader is aldus niet de gewone

¹ Voir l'article 264/2 du CIR 92, inséré par l'article 70 de la loi du 21 janvier 2022 'portant des dispositions fiscales diverses' et l'avis C.E. 70.465/3 du 14 décembre 2021 sur des amendements au projet devenu la loi du 21 janvier 2022, observation 9 (*Doc. parl.*, Chambre, 2021-22, n° 55-2351/003).

vennootschapsbelasting, maar de fiscale behandeling die andere beleggingsvennootschappen in België genieten. We verwijzen in dit verband ook graag naar de memorie van toelichting van de wet van 21 januari 2022 houdende diverse bepalingen waarbij het ELTIF-regime werd ingevoerd (Kamer van Volksvertegenwoordigers, DOC 2351/003, p. 51-53) ».

4.2. Le fait qu'une exonération du précompte mobilier est aujourd'hui déjà prévue pour d'autres sociétés d'investissement, ne signifie pas pour autant que la mesure en projet a une portée générale.

À cet égard, on peut rappeler les observations qu'a formulées le Conseil d'État, section de législation, en ce qui concerne les mesures en faveur des ELTIF dans l'avis 70.465/3 précité :

« Dès lors que la mesure est sélective, que l'aide est accordée à des entreprises qui exercent une activité économique (à savoir un service financier), que l'aide est financée au moyen de ressources d'État et que ces ressources procurent un avantage économique qui n'aurait pas été obtenu via la voie commerciale normale (voir par exemple les amendements n^{os} 20, 25 et 29), la mesure paraît devoir être notifiée à la Commission européenne, conformément à l'article 108, paragraphe 3, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE) » ².

4.3. Il n'est donc pas exclu que le dispositif en projet puisse être considéré comme un régime d'aide d'État au sens des articles 107 et 108 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après : TFUE), qui doit être notifié à la Commission européenne. Eu égard, notamment, à la sanction sévère encourue en cas de défaut de notification injustifié, il est recommandé de notifier la mesure au préalable, en application de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE. En effet, une aide d'État non notifiée est tout à fait illégale (même si elle pourrait être déclarée compatible si elle était correctement notifiée) ³, et cette illégalité doit être soulevée, au besoin d'office, par chaque juge ⁴, sans que les bénéficiaires de l'aide puissent se prévaloir de la confiance suscitée pour empêcher son remboursement (avec intérêts) ⁵. Le juge national – en Belgique également la Cour constitutionnelle – est compétent pour établir si une mesure doit être qualifiée d'aide d'État nouvelle et si, dans l'affirmative, celle-ci devait être notifiée à la Commission avant d'être mise à exécution ⁶.

² Avis C.E. 70.465/3, *l.c.*, observation 3.

³ C.J.U.E., 8 décembre 2011, C-275/10, *Residex Capital IV*, point 28, avec référence à des arrêts du 21 novembre 1991, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires et Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon*, C-354/90, point 17, et du 27 octobre 2005, *Distribution Casino France e.a.*, C-266/04-C-270/04, C-276/04 et C-321/04-C-325/04, point 30 ; C.J.U.E., 5 mars 2015, C-667/13, *Estado Português*, points 59 et 60.

⁴ C.J.U.E., 18 juillet 2007, C-119/05, *Lucchini*, point 61 ; C.J.U.E., 26 octobre 2016, C-590/14 P, *Dimosia Epicheirisi Ilektrismou AE*, points 98-101.

⁵ C.J.U.E., 20 mars 1997, C-24/95, *Alcan* ; C.J.U.E., 29 avril 2004, C-278/00, *République hellénique*, point 108. Voir également : N. DE VOS, « De rol van het Europese en het Belgische vertrouwensbeginsel bij de terugvordering van Europese subsidies en staatssteun », *RW*, 2012-13, pp. 130-131, n^{os} 26 et 30 ; K. LENAERTS et P. VAN NUFFEL, *European Union Law*, Sweet & Maxwell, 2011, p. 377, n^o 11-026.

⁶ C.C., 6 avril 2011, n^o 50/2011, B.12.3.1 à B.12.3.4 ; C.C., 17 juillet 2014, n^o 106/2014, B.27.2 ; C.C., 5 février 2015, n^o 15/2015, B.6.3 et B.6.4 ; C.C., 17 septembre 2015, n^o 114/2015, B.30.2.

EXAMEN DU TEXTE

Article 6

5.1. L'arrêté en projet ne comportant pas de disposition d'entrée en vigueur, l'arrêté envisagé entre en vigueur le dixième jour suivant sa publication au Moniteur belge. L'arrêté n'a donc formellement aucun effet rétroactif.

L'article 6 du projet dispose toutefois que l'arrêté s'applique aux revenus payés ou attribués à partir du 7 février 2022.

Une règle de droit fiscal est considérée comme rétroactive si elle s'applique à des faits, actes et situations qui étaient définitifs au moment où elle est publiée ⁷. 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 acquis ⁸.

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 due. Le dispositif en projet produit donc bel et bien ses effets rétroactivement ⁹.

5.2. Il y a lieu d'observer à cet égard que ce n'est que sous certaines conditions que l'attribution d'un effet rétroactif aux arrêtés peut être réputée admissible.

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

Étant donné que l'arrêté en projet confère uniquement un avantage aux ELTIF, la rétroactivité peut être admise.

5.3. À la question de savoir quels sont les effets de la rétroactivité pour les dividendes distribués depuis le 7 février 2022, auxquels l'exonération du précompte mobilier n'a pas été appliquée, le délégué a répondu que « een terugvordering van de ingehouden roerende voorheffing kan gedaan worden volgens de daartoe geldende procedure ».

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

⁸ C.C., 16 novembre 2000, n° 115/2000, B.7.1.

⁹ C.C., 23 juin 2004, n° 109/2004, B.12.

5.4. Conformément à l'article 6 du projet, l'arrêté envisagé s'applique aux revenus « payés ou attribués » à partir du 7 février 2022. À la question de savoir si cette disposition concerne aussi les revenus « mis en paiement », le délégué a fourni la réponse suivante :

« Inderdaad, bedoeld wordt het moment zodra de rechthebbende werkelijk over zijn inkomsten kan beschikken of ze kan innen. De datum waarop de rechthebbende de inkomsten werkelijk ontvangt is hierbij niet van belang ».

À l'article 6 du projet, il y a lieu d'indiquer explicitement qu'il porte aussi sur les revenus mis en paiement.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS

Wilfried VAN VAERENBERGH