

BELGISCHE KAMER VAN
VOLKSVERTEGENWOORDIGERS

20 april 2015

WETSVOORSTEL

**tot wijziging van het Wetboek van de
inkomstenbelastingen 1992
wat het belastingstelsel van juridische
constructies betreft**

**ADVIES VAN DE RAAD VAN STATE
NR. 57.064/3 VAN 7 APRIL 2015**

Zie:

Doc 54 **0679/ (2014/2015):**

- 001: Wetsvoorstel van de heren Vanvelthoven, Laaouej,
mevrouw Temmerman en de heren Crusnière en Van der Maelen.
002: Verslag.

CHAMBRE DES REPRÉSENTANTS
DE BELGIQUE

20 avril 2015

PROPOSITION DE LOI

**modifiant le Code des impôts sur les
revenus 1992 en ce qui concerne le régime
d'imposition des constructions juridiques**

**AVIS DU CONSEIL D'ÉTAT
N° 57.064/3 DU 7 AVRIL 2015**

Voir:

Doc 54 **0679/ (2014/2015):**

- 001: Proposition de loi de MM. Vanvelthoven, Laaouej, Mme Temmerman
et MM. Crusnière et Van der Maelen.
002: Rapport.

N-VA	:	Nieuw-Vlaamse Alliantie
PS	:	Parti Socialiste
MR	:	Mouvement Réformateur
CD&V	:	Christen-Democratisch en Vlaams
Open Vld	:	Open Vlaamse liberalen en democraten
sp.a	:	socialistische partij anders
Ecolo-Groen	:	Ecologistes Confédérés pour l'organisation de luttes originales – Groen
cdH	:	centre démocrate Humaniste
VB	:	Vlaams Belang
PTB-GO!	:	Parti du Travail de Belgique – Gauche d'Ouverture
FDF	:	Fédéralistes Démocrates Francophones
PP	:	Parti Populaire

Afkortingen bij de nummering van de publicaties:

DOC 54 0000/000:	Parlementair document van de 54 ^e zittingsperiode + basisnummer en volgnummer
QRVA:	Schriftelijke Vragen en Antwoorden
CRIV:	Voorlopige versie van het Integraal Verslag
CRABV:	Beknopt Verslag
CRIV:	Integraal Verslag, met links het definitieve integraal verslag en rechts het vertaald beknopt verslag van de toespraken (met de bijlagen)
PLEN:	Plenum
COM:	Commissievergadering
MOT:	Moties tot besluit van interpellaties (beigekleurig papier)

Abréviations dans la numérotation des publications:

DOC 54 0000/000:	Document parlementaire de la 54 ^e législature, suivi du n ^o de base et du n ^o consécutif
QRVA:	Questions et Réponses écrites
CRIV:	Version Provisoire du Compte Rendu intégral
CRABV:	Compte Rendu Analytique
CRIV:	Compte Rendu Intégral, avec, à gauche, le compte rendu intégral et, à droite, le compte rendu analytique traduit des interventions (avec les annexes)
PLEN:	Séance plénière
COM:	Réunion de commission
MOT:	Motions déposées en conclusion d'interpellations (papier beige)

Officiële publicaties, uitgegeven door de Kamer van volksvertegenwoordigers

Bestellingen:
Natieplein 2
1008 Brussel
Tel. : 02/ 549 81 60
Fax : 02/549 82 74
www.dekamer.be
e-mail : publicaties@dekamer.be

De publicaties worden uitsluitend gedrukt op FSC gecertificeerd papier

Publications officielles éditées par la Chambre des représentants

Commandes:
Place de la Nation 2
1008 Bruxelles
Tél. : 02/ 549 81 60
Fax : 02/549 82 74
www.lachambre.be
courriel : publications@lachambre.be

Les publications sont imprimées exclusivement sur du papier certifié FSC

Op 4 februari 2015 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Voorzitter van de Kamer van volksvertegenwoordigers verzocht binnen een termijn van dertig dagen, verlengd tot 7 april 2015, een advies te verstrekken over een voorstel van wet “tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 wat het belastingstelsel van juridische constructies betreft” (*Parl. St. Kamer 2014-15, nr. 54-0679/001*).

Het voorstel is door de derde kamer onderzocht op 17 maart 2015. De kamer was samengesteld uit Jo Baert, kamervoorzitter, Jan Smets en Jeroen Van Nieuwenhove, staatsraden, Johan Put, assessor, en Annemie Goossens, griffier.

De Heer Bruno Peeters, gewoon hoogleraar, is bij toepassing van artikel 82, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, ter raadpleging opgeroepen.

Het verslag is uitgebracht door Kristine Bams, eerste auditeur.

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

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 7 april 2015.

*

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

Daarnaast bevat dit advies ook een aantal opmerkingen over andere punten. Daaruit mag echter niet worden afgeleid dat de afdeling Wetgeving binnen de haar toegemeten termijn een exhaustief onderzoek van het voorstel heeft kunnen verrichten.

*

Strekking van het voorstel

2. Bij hoofdstuk 14 (“Private vermogenstructuren”) van de wet van 30 juli 2013 “houdende diverse bepalingen” is in het kader van de personenbelasting een meldingsplicht voor juridische constructies ingevoerd (zie artikel 307, § 1, vierde lid,

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

² Het advies van de afdeling Wetgeving gaat in principe enkel over de tekst van het wetsvoorstel, niet over de toelichting die bij het voorstel is gevoegd. Die toelichting wordt echter wel gebruikt om na te gaan of de tekst overeenstemt met de bedoelingen van de indieners ervan. Zie: *Beginselen van de wetgevingstechniek – Handleiding voor het opstellen van wetgevende en reglementaire teksten*, Raad van State, 2008, nr. 254, te raadplegen op de internetsite van de Raad van State (www.raadvst-consetat.be).

Le 4 février 2015, le Conseil d’État, section de législation, a été invité par le Président de la Chambre des représentants à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, prorogé jusqu’au 7 avril 2015, sur une proposition de loi “modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en ce qui concerne le régime d’imposition des constructions juridiques” (*Doc. parl., Chambre, 2014-15, n° 54-0679/001*).

La proposition a été examinée par la troisième chambre le 17 mars 2015. La chambre était composée de Jo Baert, président de chambre, Jan Smets et Jeroen Van Nieuwenhove, conseillers d’État, Johan Put, assesseur, et Annemie Goossens, greffier.

Monsieur Bruno Peeters, professeur ordinaire, a été appelé en consultation, en application de l’article 82, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d’État, coordonnées le 12 janvier 1973.

Le rapport a été présenté par Kristine Bams, premier auditeur.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise a été vérifiée sous le contrôle de Jo Baert, président de chambre.

L’avis, dont le texte suit, a été donné le 7 avril 2015.

*

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 juridique¹ et l’accomplissement des formalités prescrites².

Par ailleurs, le présent avis comporte également un certain nombre d’observations sur d’autres points. Il ne peut toutefois s’en déduire que, dans le délai qui lui est imparti, la section de législation a pu procéder à un examen exhaustif de la proposition.

*

Portée de la proposition

2. Le chapitre 14 (“Structures patrimoniales privées”) de la loi du 30 juillet 2013 “portant des dispositions diverses” a instauré, dans le cadre de l’impôt des personnes physiques, une obligation de déclaration pour les constructions juridiques (voir

¹ S’agissant d’une proposition de loi, on entend par “fondement juridique” la conformité aux normes supérieures.

² En principe, l’avis de la section de législation porte uniquement sur le texte de la proposition de loi, et non sur les développements joints à la proposition. Ces développements sont cependant utilisés pour s’assurer que le texte correspond aux intentions de ses auteurs. Voir: *Principes de technique législative – Guide de rédaction des textes législatifs et réglementaires*, Conseil d’État, 2008, recommandation n° 254, à consulter sur le site Internet du Conseil d’État (www.raadvst-consetat.be).

van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, verder in dit advies afgekort tot WIB 92).³ Daardoor dient sedert het aanslagjaar 2014 in de jaarlijkse aangifte inzake de personenbelasting het bestaan te worden vermeld van juridische constructies waarvan de belastingplichtige, zijn echtgenote of de kinderen van wie hij het wettelijk genot van de inkomsten heeft overeenkomstig artikel 376 van het Burgerlijk Wetboek, hetzij een oprichter van de juridische constructie is,⁴ hetzij

³ Onder “een juridische constructie” dient, na wijziging bij het voorliggende voorstel, te worden verstaan:

“a) een rechtsverhouding, die door een rechtshandeling van de oprichter of door een rechterlijke beslissing in het leven wordt geroepen, waarbij goederen of rechten onder de macht van een beheerder worden gebracht om ze te besturen ten behoeve van een of meerdere begunstigen of voor een bepaald doel. Die rechtsverhouding heeft de volgende kenmerken:

— de eigendomstitel betreffende de goederen of rechten van de juridische constructie is opgesteld op naam van een beheerder of op naam van een andere persoon voor rekening van de beheerder;

— de goederen van de juridische constructie vormen een afzonderlijk vermogen en maken geen deel uit van het vermogen van de beheerder;

— de beheerder heeft de bevoegdheid en de plicht, ter zake waarvan hij verantwoording verschuldigd is, om in overeenstemming met de bepalingen van de juridische constructie en de bijzondere verplichtingen waaraan hij door de wet is onderworpen, de goederen van de juridische constructie te besturen, te beheren of erover te beschikken.

b) een niet-inwoner bedoeld in artikel 227, 2° of 3° die, krachtens de bepalingen van de wetgeving van het land of rechtsgebied waar hij gevestigd is, aldaar niet aan een inkomstenbelasting is onderworpen of aldaar, wat de inkomsten van kapitalen en roerende goederen betreft, aan een aanzienlijk gunstigere belastingregeling is onderworpen dan die waaraan die inkomsten in België zijn onderworpen en waarvan de juridische rechten van de aandelen [...] geheel of gedeeltelijk door een rijksinwoner zijn gehouden of waarvan de begunstigde van de economische rechten van de goederen en kapitalen een rijksinwoner is.” (artikel 2, § 1, 13°, a) en b), eerste lid, van het WIB 92).

Bij een koninklijk besluit vastgesteld na overleg in de Ministerraad worden met betrekking tot de niet-inwoners, de voor welbepaalde landen of rechtsgebieden beoogde rechtsvormen bepaald (artikel 2, § 1, 13°, b), tweede lid, van het WIB 92). Daaraan is uitvoering gegeven met het koninklijk besluit van 19 maart 2014 “tot uitvoering van artikel 2, § 1, 13°, b), tweede lid van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 ingevoegd bij de wet houdende diverse bepalingen van 30 juli 2013”.

⁴ Onder “oprichter van een juridische constructie” moet, na wijziging bij het voorliggende voorstel, worden verstaan:

“— hetzij, de natuurlijke persoon die de constructie heeft opgericht buiten de uitoefening van zijn beroepswerkzaamheid;

— hetzij, wanneer de constructie is opgericht door een derde, de natuurlijke persoon die er goederen en rechten heeft in ondergebracht;

— hetzij, de natuurlijke personen die direct of indirect erfgenaam zijn van de hiervoor bedoelde personen, [of de natuurlijke personen die direct of indirect zullen erven van deze personen] vanaf het overlijden, tenzij die erfgenamen aantonen dat zijzelf [of hun erfgerechtigden] op geen enkel ogenblik en op geen enkele manier van [enig voordeel], toegekend door de constructie bedoeld in artikel 2, § 1, 13°, a), zullen genieten;

— [hetzij, de natuurlijke personen die houder zijn van de juridische rechten van de aandelen of van de economische rechten van de goederen en kapitalen in het bezit van de in § 1, 13°, b), bedoelde juridische constructie.]” (artikel 2, § 1, 14°, van het WIB 92).

l’article 307, § 1^{er}, alinéa 4, du Code des impôts sur les revenus 1992, en abrégé CIR 92 dans la suite du présent avis)³. Ainsi, depuis l’exercice d’imposition 2014, la déclaration annuelle à l’impôt des personnes physiques doit mentionner l’existence des constructions juridiques dont le contribuable, son conjoint ou les enfants dont il a la jouissance légale des revenus, conformément à l’article 376 du Code civil, est soit un fondateur de la construction juridique⁴, soit, à son escient,

³ Après modification par la proposition à l’examen, on entend par “construction juridique”:

“a) une relation juridique créée par un acte du fondateur ou par une décision judiciaire, par lequel ou laquelle des biens ou des droits sont placés sous le contrôle d’un administrateur afin de les administrer dans l’intérêt d’un ou plusieurs bénéficiaires ou dans un but déterminé. Cette relation juridique présente les caractéristiques suivantes:

— le titre de propriété relatif aux biens ou droits en question est établi au nom de l’administrateur ou d’une autre personne pour le compte de l’administrateur;

— les biens de la construction juridique constituent une masse distincte et ne font pas partie du patrimoine de l’administrateur;

— l’administrateur est investi du pouvoir et chargé de l’obligation, dont il doit rendre compte, d’administrer, de gérer ou de disposer des biens selon les termes de la construction juridique et les règles particulières imposées à l’administrateur par la loi.

b) un non-résident visé à l’article 227, 2° ou 3° qui, en vertu des dispositions de la législation du pays ou de la juridiction où il est établi n’y est pas soumis à un impôt sur les revenus ou y est soumis, sur les revenus de capitaux et biens mobiliers à un régime de taxation notablement plus avantageux que celui auquel ces revenus sont soumis en Belgique et dont les droits juridiques des actions ou parts sont détenus en tout ou en partie par un habitant du Royaume ou dont le bénéficiaire [...] des droits économiques des biens et capitaux est un habitant du Royaume” (article 2, § 1^{er}, 13°, a) et b), alinéa 1^{er}, du CIR 92).

En ce qui concerne les non-résidents, un arrêté royal délibéré en Conseil des ministres détermine les formes juridiques visées pour des pays ou des juridictions déterminés (article 2, § 1^{er}, 13°, b), alinéa 2, du CIR 92). Cette disposition a été mise en oeuvre par l’arrêté royal du 19 mars 2014 “d’exécution de l’article 2, § 1^{er}, 13°, b), alinéa 2 du Code des impôts sur les revenus 1992 inséré par la loi du 30 juillet 2013 portant des dispositions diverses”.

⁴ Après modification par la proposition à l’examen, on entend par “fondateur de la construction juridique”:

“— soit la personne physique qui l’a constituée en dehors de l’exercice de son activité professionnelle;

— soit lorsqu’elle a été constituée par un tiers la personne physique qui y a apporté des biens et droits;

— soit les personnes physiques qui ont hérité directement ou indirectement des personnes visées aux tirets précédents [ou les personnes physiques qui hériteront directement ou indirectement de ces personnes], à partir du moment du décès, sauf si ces personnes établissent qu’elles ne pourront elles-mêmes [ou leurs successibles], bénéficier à un moment et d’une manière quelconques, [de tout avantage] octroyé] par la construction juridique visée à l’article 2, § 1^{er}, 13°, a);

— [soit les personnes physiques qui détiennent les droits juridiques des actions ou parts ou les droits économiques sur les biens et les capitaux détenus par une construction juridique visée au § 1^{er}, 13°, b.)” (article 2, § 1^{er}, 14°, du CIR 92).

bij zijn weten op enigerlei wijze of ogenblik begunstigde of potentieel begunstigde is van een juridische constructie.

Het om advies voorgelegde wetsvoorstel strekt ertoe om de juridische constructies, met uitzondering van onder meer de juridische constructies zonder winstoogmerk, te belasten in het kader van het stelsel van de inkomstenbelastingen. Dat gebeurt door middel van een transparantiebenadering: door het instellen van eigendomsficties worden de goederen, rechten en kapitalen in het bezit van de juridische constructie, alsook de inkomsten hiervan, toebedeeld aan de oprichter of de oprichters van de juridische constructie. Aldus hebben dergelijke juridische constructies geen eigen fiscale identiteit, maar worden ze belastingtechnisch als transparant beschouwd.

3. Het voorstel strekt in de eerste plaats tot wijziging van de definities in het WIB 92 van “juridische constructie” en van “oprichter van een juridische constructie” (zie artikel 2, 1° tot 5°, van het voorstel). Tevens wordt een definitie van “derde begunstigde van een juridische constructie” ingevoegd (artikel 2, 6°).

Verder wordt een eigendomsfictie ingevoerd in hoofde van de oprichter van de juridische constructie. Deze wordt geacht eigenaar te zijn van de goederen, rechten en kapitalen in het bezit van de juridische constructie, alsook van de inkomsten hiervan (artikel 2, 7°).

De sommen en voordelen die de opbrengst zijn van dergelijke goederen, rechten of kapitalen, worden in hoofde van de derde begunstigde⁵ belastbaar gemaakt (artikel 3) en het in aanmerking nemen ervan voor het bepalen van het netto belastbaar inkomen wordt geregeld (artikel 4). Het belastbaar zijn van dit inkomen wordt nader geregeld wat de personenbelasting (artikel 5), de rechtspersonenbelasting (artikel 6) en de roerende voorheffing (artikelen 7 tot 9) betreft.

Vervolgens worden de voorschriften in verband met de jaarlijkse aangifte inzake de personenbelasting gewijzigd en wordt ook aan de rechtspersonen die derde begunstigde zijn de verplichting opgelegd om het bestaan van zulke juridische constructies te melden in de jaarlijkse aangifte inzake de rechtspersonenbelasting (artikel 10).

Ten slotte wordt bepaald dat belastingplichtigen die aan aangifteplicht zijn onderworpen, hun boeken en bescheiden met betrekking tot de levensverzekeringsovereenkomsten en de juridische constructies dienen voor te leggen (artikel 11).

Bevoegdheid

4. Artikel 2, 7°, van het voorstel strekt ertoe artikel 2 van het WIB 92 aan te vullen met een nieuwe paragraaf, waarbij een fictie wordt ingevoerd. Die fictie heeft als gevolg dat juridische constructies worden weggedacht en dat de goederen,

⁵ Onder “derde begunstigde van een juridische constructie” dient te worden verstaan “een natuurlijke persoon of een in artikel 220 [van het WIB 92] bedoelde rechtspersoon, die, op enig ogenblik en op om het even welke wijze, enig voordeel verkrijgt dat is toegekend door de [...] juridische constructie” (voorgesteld artikel 2, § 1, 15° (lees: 16°), van het WIB 92).

un bénéficiaire ou bénéficiaire potentiel de quelque manière et à quelque moment que ce soit d’une construction juridique.

La proposition de loi soumise pour avis a pour objet de taxer les constructions juridiques, à l’exception notamment des constructions juridiques sans but lucratif, dans le cadre du régime des impôts sur les revenus. Cette taxation recourt à une approche de transparence: en créant des fictions de propriété, les biens, droits et capitaux détenus par la construction juridique ainsi que les revenus produits par ceux-ci, sont attribués au fondateur ou aux fondateurs de la construction juridique. Ainsi ces constructions juridiques n’ont pas d’identité fiscale propre, mais sont considérées comme transparentes du point de vue de la technique fiscale.

3. La proposition vise tout d’abord à modifier les définitions de “construction juridique” et de “fondateur de la construction juridique” inscrites dans le CIR 92 (voir l’article 2, 1° à 5°, de la proposition). Elle insère également une définition de “bénéficiaire tiers d’une construction juridique” (article 2, 6°).

Elle instaure en outre une fiction de propriété dans le chef du fondateur de la construction juridique. Celui-ci est censé être propriétaire des biens, des droits et des capitaux détenus par la construction juridique, ainsi que des revenus produits par ceux-ci (article 2, 7°).

Les sommes et avantages qui sont le produit de pareils biens, capitaux et droits sont rendus imposables dans le chef du bénéficiaire tiers⁵ (article 3) et leur prise en compte pour la détermination du revenu net imposable est réglée (article 4). Les modalités de l’imposition de ce revenu sont précisées en ce qui concerne l’impôt des personnes physiques (article 5), l’impôt des personnes morales (article 6) et le précompte mobilier (articles 7 à 9).

Sont ensuite modifiées les prescriptions relatives à la déclaration annuelle à l’impôt des personnes physiques et obligation est faite aux personnes morales qui sont des bénéficiaires tiers de mentionner l’existence de telles constructions juridiques dans la déclaration annuelle à l’impôt des personnes morales (article 10).

Enfin, il est prévu que les contribuables soumis à l’obligation de déclaration doivent communiquer leurs livres et documents relatifs aux contrats d’assurance-vie et constructions juridiques (article 11).

Compétence

4. L’article 2, 7°, de la proposition a pour objet de compléter l’article 2 du CIR 92 par un nouveau paragraphe instaurant une fiction. Cette fiction implique qu’il est fait abstraction des constructions juridiques et que les biens, droits et capitaux

⁵ Par “bénéficiaire tiers d’une construction juridique”, on entend “une personne physique ou une personne morale visée à l’article 220 [du CIR 92] qui bénéficie à un moment et d’une manière quelconques, de tout avantage octroyé par la construction juridique” (article 2, § 1^{er}, 15° (lire: 16°), proposé, du CIR 92).

rechten en kapitalen in het bezit ervan, alsook de inkomsten hiervan, aan de oprichter van de betrokken juridische constructie worden toebedeeld en in zijnen hoofde worden belast. Dergelijke fictie heeft dus een impact op wie als belastingplichtige moet worden beschouwd, maar (onrechtstreeks) ook op de belastbaarheid van het inkomen: het kan bijvoorbeeld zijn dat de juridische constructie niet voor een vrijstelling in aanmerking zou komen, maar de oprichter van de juridische constructie wel.

In zoverre het invoeren van die fictie ook gevolgen zou hebben voor de regeling van de onroerende voorheffing, kan het voorstel een bevoegdheidsprobleem doen rijzen.

In dit verband kan arrest 93/2014 van het Grondwettelijk Hof onder de aandacht worden gebracht.⁶ Met dat arrest vernietigde het Hof de artikelen 5, 7 en 39, derde lid, van de wet van 13 december 2012 “houdende fiscale en financiële bepalingen”, wegens een schending van artikel 177 van de Grondwet, gelezen in samenhang met artikel 3, eerste lid, 5°, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 “betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten” (hierna: bijzondere financieringswet). De vernietigde artikelen 5 en 7 wijzigden respectievelijk artikel 90 en artikel 100 van het WIB 92. Als gevolg van deze wijzigingen waren vergoedingen voor het ter beschikking stellen van onroerende goederen voor het installeren van gsm-masten, ingedeeld als diverse inkomsten. Het Grondwettelijk Hof oordeelde dat door de inkomsten uit concessies voor de plaatsing van gsm-masten, naast de inkomsten uit concessies voor plakbrieven (reclamepanelen) en andere reclamedragers, aan te merken als diverse inkomsten in de zin van artikel 90, 5°, van het WIB 1992, de federale wetgever een maatregel heeft genomen waardoor bepaalde inkomsten niet langer als inkomsten uit onroerende goederen in de zin van artikel 7 van het WIB 1992 worden beschouwd. Aldus heeft hij een onderdeel van de belastbare materie zelf, zijnde de inkomsten uit in België gelegen onroerende goederen, gewijzigd en onttrokken aan de belastbare materie van de onroerende voorheffing, die bij de bijzondere financieringswet aan de gewesten is toegewezen. Een dergelijke wijziging zou de federale wetgever enkel kunnen doorvoeren met de in artikel 4, laatste lid, van de Grondwet bepaalde bijzondere meerderheid. Die bijzondere meerderheidsvoorwaarde maakt noodzakelijk deel uit van het systeem tot bepaling van de bevoegdheden.

Ook hier rijst de vraag of wat wordt voorgesteld ingrijpt op de onroerende voorheffing waarvoor de gewesten bevoegd zijn krachtens de bijzondere financieringswet en of de federale wetgever bij gewone dan wel bij bijzondere wet moet optreden.

Door het invoeren van de fictie herkwalficeert de wetgever mogelijk een onroerend inkomen in hoofde van de juridische constructie als een onroerend inkomen bij de oprichter. Dit kan, zoals hiervoor is gebleken, ook een impact hebben op de belastbaarheid ervan.

⁶ GwH 19 juni 2014, nr. 93/2014, B.12 tot B.14.

qu'elles détiennent, ainsi que les revenus produits par ceux-ci, sont attribués au fondateur de la construction juridique concernée et imposés dans son chef. Pareille fiction a donc un impact sur la personne qui doit être considérée comme contribuable, mais aussi (indirectement) sur l'imposabilité du revenu: il se peut, par exemple, que la construction juridique ne puisse bénéficier d'une exonération, alors que son fondateur le pourrait.

Dans la mesure où l'instauration de cette fiction aurait également une incidence sur le règlement du précompte immobilier, la proposition pourrait soulever un problème de compétence.

À cet égard, on peut faire référence à l'arrêt 93/2014 de la Cour constitutionnelle⁶. Par cet arrêt, la Cour a annulé les articles 5, 7 et 39, alinéa 3, de la loi du 13 décembre 2012 “portant des dispositions fiscales et financières”, pour cause de violation de l'article 177 de la Constitution, combiné avec l'article 3, alinéa 1^{er}, 5°, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 “relative au financement des Communautés et des Régions” (ci-après: loi spéciale de financement). Les articles 5 et 7 annulés modifiaient respectivement l'article 90 et l'article 100 du CIR 92. Consécutivement à ces modifications, les rétributions pour la mise à disposition de biens immobiliers pour l'installation de mâts GSM, étaient qualifiées de revenus divers. La Cour constitutionnelle a jugé qu'en qualifiant de revenus divers au sens de l'article 90, 5°, du CIR 1992 les revenus provenant de concessions pour l'installation de mâts GSM, à côté des revenus provenant des concessions pour apposer des affiches (panneaux publicitaires) et autres supports publicitaires, le législateur fédéral a pris une mesure ayant pour effet que certains revenus ne sont désormais plus considérés comme des revenus provenant de biens immobiliers au sens de l'article 7 du CIR 1992. Ce faisant, il a modifié un élément de la matière imposable elle-même, constituée par les revenus des biens immobiliers sis en Belgique, et l'a retiré de la matière imposable du précompte immobilier, qui avait été attribué aux régions par la loi spéciale de financement. Le législateur fédéral n'aurait pu effectuer une telle modification que moyennant la majorité spéciale prévue à l'article 4, dernier alinéa, de la Constitution. Cette condition de majorité spéciale fait partie intégrante du système de détermination des compétences.

Ici aussi se pose la question de savoir si le régime proposé affecte le précompte immobilier, qui relève de la compétence des régions en vertu de la loi spéciale de financement et si le législateur fédéral doit légiférer en adoptant une loi ordinaire ou une loi spéciale.

En instaurant la fiction, il n'est pas exclu que le législateur requalifie un revenu immobilier dans le chef de la construction juridique en revenu immobilier dans le chef du fondateur. Ainsi qu'il est apparu ci-dessus, cette requalification pourrait également avoir un impact sur l'imposabilité de ce revenu.

⁶ C.C. 19 juin 2014, n° 93/2014, B.12 à B.14.

Zoals de Raad van State in advies 56 561/1/V van 3 september 2014 in verband met de onroerende voorheffing heeft opgemerkt,⁷ hangt het aanwijzen van de belastingplichtigen nauw samen met het bepalen van de belastbare materie en behoort de omschrijving van de belastingplichtigen in beginsel tot de bevoegdheid van de federale overheid.

Indien de bepalingen, die het voorwerp zijn van artikel 2, 7°, van het voorstel, bedoeld zijn om in te grijpen op het aanwijzen van de belastingplichtigen inzake de onroerende voorheffing, zal de voorgestelde regeling derhalve in een bijzondere wet moeten worden opgenomen. In het tegenovergestelde geval volstaat een wet aangenomen bij gewone meerderheid.

Een en ander kan echter niet op sluitende wijze worden vastgesteld. Het is immers niet duidelijk in welke mate het de bedoeling is om de fictie vervat in het voorgestelde artikel 2, § 3 (lees: 4)⁸, van het WIB 92 te laten doorwerken naar de onroerende voorheffing.

Algemene opmerkingen

1. Kenmerken van het voorstel

5. De transparantiebenadering komt erop neer dat de juridische constructies in hoofde van de oprichter in de zin van artikel 2, § 1, 14°, eerste en tweede streepje, en het voorgestelde artikel 2, § 1, 14, vierde streepje, van het WIB 92, fiscaal als transparant worden beschouwd. Voor de oprichters in de zin van het voorgestelde artikel 2, § 1, 14°, derde streepje, van het WIB 92 geldt dat zij geacht worden eigenaar te zijn in verhouding tot hun aandeel verworven in de juridische constructie of bij gebrek daaraan in verhouding tot hun aandeel in de nalatenschap. De inkomsten van de juridische constructie worden aldus niet in hoofde van de constructie zelf belast, die immers geen eigen fiscale identiteit heeft, maar aan de oprichter toebedeeld en aldus belast.⁹

De derde begunstigde wordt maar belast in zoverre hem werkelijk iets wordt toebedeeld. Hier geldt geen transparantie of fictie.

⁷ Adv.RvS 3 september 2014, nr. 56 561/1/V over een voorontwerp dat heeft geleid tot het decreet van het Vlaamse Gewest van 19 december 2014 "tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013", *Parl.St.* VI.Parl. 2014-15, nr. 114/1, 289 e.v.

⁸ In artikel 2 van het WIB 92 is een derde paragraaf ingevoegd bij artikel 8, 4°, van de wet van 8 mei 2014 "tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 ingevolge de invoering van de gewestelijke aanvullende belasting op de personenbelasting als bedoeld in titel III/1 van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten, tot wijziging van de regels op het stuk van de belasting van niet-inwoners en tot wijziging van de wet van 6 januari 2014 met betrekking tot de Zesde Staatshervorming inzake de aangelegenheden bedoeld in artikel 78 van de Grondwet".

⁹ In die zin lijkt de voorgestelde regeling op een zgn. CFC-regeling (CFC = *Controlled Foreign Company*) waarbij de realiteit van de buitenlandse juridische constructie wordt genegeerd. België beschouwt CFC-wetgeving als niet verenigbaar met het OESO-modelverdrag inzake het vermijden van dubbele belasting, en heeft hierover opmerkingen geformuleerd bij de officiële commentaar bij het modelverdrag (zie voetnoot 14).

Ainsi que le Conseil d'État l'a observé dans l'avis 56 561/1/V du 3 septembre 2014 concernant le précompte immobilier⁷, la désignation des contribuables est étroitement liée à la détermination de la matière imposable et l'autorité fédérale est en principe compétente pour définir la notion de contribuable.

Si les dispositions qui font l'objet de l'article 2, 7°, de la proposition ont pour but d'intervenir dans la désignation des contribuables en matière de précompte immobilier, le régime proposé devra dès lors être établi par une loi spéciale. Sinon, une loi adoptée à la majorité ordinaire peut suffire.

Il n'est pas possible de trancher la question avec certitude. En effet, il n'est pas possible de déterminer clairement dans quelle mesure on envisage que la fiction prévue à l'article 2, § 3 (lire: 4)⁸, du CIR 92 puisse se répercuter sur le précompte immobilier.

Observations générales

1. Caractéristiques de la proposition

5. L'approche de transparence implique que les constructions juridiques dans le chef du fondateur au sens de l'article 2, § 1^{er}, 14°, premier et deuxième tirets, et de l'article 2, § 1^{er}, 14°, quatrième tiret, proposé, du CIR 92, soient considérées comme transparentes du point de vue fiscal. Les fondateurs au sens de l'article 2, § 1^{er}, 14°, troisième tiret, proposé, du CIR 92, sont réputés propriétaires en proportion de la part qu'ils ont acquise dans la construction juridique ou, à défaut, de leur part dans la succession. Les revenus de la construction juridique ne sont donc pas imposés dans le chef de la construction proprement dite, celle-ci étant en effet dépourvue d'identité fiscale propre, mais sont attribués au fondateur et imposés en conséquence⁹.

Le bénéficiaire tiers n'est imposé que dans la mesure où il se voit effectivement attribuer quelque chose. En l'occurrence, il n'est pas question de transparence ou de fiction.

⁷ Avis C.E., 3 septembre 2014, n° 56 561/1/V sur un avant-projet devenu le décret de la Région flamande du 19 décembre 2014 "tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013", *Doc. parl.*, Parl. fl., 2014-15, n° 114/1, pp. 289 et suiv.

⁸ L'article 8, 4°, de la loi du 8 mai 2014 "modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 à la suite de l'introduction de la taxe additionnelle régionale sur l'impôt des personnes physiques visée au titre III/1 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, modifiant les règles en matière d'impôt des non-résidents et modifiant la loi du 6 janvier 2014 relative à la Sixième Réforme de l'État concernant les matières visées à l'article 78 de la Constitution" a inséré un troisième paragraphe dans l'article 2 du CIR 92.

⁹ En ce sens, le régime proposé revêt l'apparence d'une réglementation CFC (CFC = *Controlled Foreign Company*) qui nie la réalité de la construction juridique étrangère. La Belgique juge la législation CFC incompatible avec le modèle de convention de l'OCDE tendant à éviter la double imposition et a formulé des observations à cet égard dans le commentaire officiel joint au modèle de convention (voir la note de bas de page 14).

6. De regeling is in beginsel van toepassing op de aan meldingsplicht onderworpen juridische constructies. Krachtens artikel 2, § 1, 13°, eerste lid, van het WIB 92 gaat het om afgezonderd particulier vermogen zoals omschreven in onderdeel a) van die bepaling en om in het buitenland gevestigde juridische constructies (bv. buitenlandse vennootschappen en staatkundige onderdelen of plaatselijke gemeenschappen van vreemde staten) zoals omschreven in onderdeel b) van die bepaling, wat onder meer betekent dat ze aldaar hetzij niet aan een inkomstenbelasting zijn onderworpen, hetzij aan een aanzienlijk gunstigere belastingregeling wat de inkomsten van kapitalen en roerende goederen betreft.

7. In het voorstel wordt geen duidelijk onderscheid gemaakt tussen structuren die geveinsd zijn en structuren die geïnspireerd zijn door legitieme doeleinden van vermogensplanning.¹⁰

Zijn vrijgesteld, de juridische constructies zonder winst-oogmerk die aan bepaalde voorwaarden voldoen, alsook bepaalde niet in België gevestigde juridische constructies voor zover ze onderworpen zijn aan een effectief belastingtarief van minstens 10 % in de inkomstenbelasting.

Ingevolge de voorgestelde belastingregeling geldt voor de inkomsten van (bepaalde) roerende goederen en kapitalen een aanslagvoet van 25 % (artikel 171, 3°, van het WIB 92, zoals die bepaling wordt gewijzigd bij artikel 5 van het voorstel).

2. Legaliteitsbeginsel

8. Uit de artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet kan worden afgeleid dat geen enkele belasting kan worden geheven en dat geen enkele vrijstelling van belasting kan worden verleend zonder instemming van de belastingplichtigen, uitgedrukt door hun vertegenwoordigers. Daaruit volgt dat de fiscale aangelegenheid een bevoegdheid is die door de Grondwet aan de wet wordt voorbehouden en dat elke delegatie die betrekking heeft op het bepalen van één van de essentiële elementen van de belasting in beginsel ongrondwettig is. Tot de essentiële elementen van de belasting behoren de aanwijzing van de belastingplichtigen, de belastbare materie, de heffingsgrondslag, de aanslagvoet en de eventuele belastingvrijstellingen. De voormelde grondwetsbepalingen gaan evenwel niet zover dat ze de wetgever ertoe zouden verplichten elk aspect van een belasting of van een vrijstelling zelf te regelen. Een aan een andere overheid verleende bevoegdheid is niet in strijd met het wettigheidsbeginsel voor zover de machtiging voldoende nauwkeurig is omschreven en betrekking heeft op de tenuitvoerlegging van maatregelen waarvan de essentiële elementen voorafgaandelijk door de wetgever zijn vastgesteld.¹¹

Het gegeven dat voor het instellen van een transparante belastingregeling met betrekking tot juridische constructies wordt voortgebouwd op de ter zake bestaande meldingsplicht, brengt mee dat die bepalingen – onder meer de omschrijving van “juridische constructie” en “oprichter van een juridische

¹⁰ Zie ook voetnoot 17.

¹¹ Vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof: zie bv. GwH 16 juni 2011, nr. 103/2011, B.5.1 tot B.5.3.

6. Le régime est en principe applicable aux constructions juridiques soumises à l'obligation de déclaration. En vertu de l'article 2, § 1^{er}, 13°, alinéa 1^{er}, du CIR 92, il s'agit du patrimoine privé distinct tel qu'il est défini au point a) de cette disposition et des constructions juridiques établies à l'étranger (par ex. des sociétés étrangères et des subdivisions étatiques ou des collectivités locales d'États étrangers) telles que définies au point b) de cette disposition, ce qui signifie entre autres qu'ils n'y sont pas soumis à un impôt sur les revenus ou bien qu'ils y sont soumis à un régime de taxation notablement plus avantageux en ce qui concerne les revenus de capitaux et biens mobiliers.

7. La proposition ne fait pas clairement la distinction entre les structures simulées et les structures s'inspirant d'objectifs légitimes de planification patrimoniale¹⁰.

Sont exonérées, les constructions juridiques sans but lucratif qui remplissent certaines conditions, ainsi que certaines constructions juridiques établies en Belgique, pour autant qu'elles soient soumises à l'impôt sur les revenus à un taux d'imposition effectif de minimum 10 %.

Consécutivement au régime d'imposition proposé, les revenus de (certains) biens mobiliers et capitaux sont soumis à un taux d'imposition de 25 % (article 171, 3°, du CIR 92, tel qu'il est modifié par l'article 5 de la proposition).

2. Principe de légalité

8. Il se déduit des articles 170, § 1^{er}, et 172, alinéa 2, de la Constitution qu'aucun impôt ne peut être levé et qu'aucune exemption d'impôt ne peut être accordée sans qu'ait été recueilli le consentement des contribuables exprimé par leurs représentants. Il s'ensuit que la matière fiscale est une compétence que la Constitution réserve à la loi et que toute délégation qui porte sur la détermination de l'un des éléments essentiels de l'impôt est, en principe, inconstitutionnelle. Font partie des éléments essentiels de l'impôt, la désignation des contribuables, la matière imposable, la base d'imposition, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations d'impôt. Les dispositions constitutionnelles précitées ne vont toutefois pas jusqu'à obliger le législateur à régler lui-même chacun des aspects d'un impôt ou d'une exemption. Une délégation conférée à une autre autorité n'est pas contraire au principe de légalité, pour autant qu'elle soit définie de manière suffisamment précise et qu'elle porte sur l'exécution de mesures dont les éléments essentiels ont été fixés préalablement par le législateur¹¹.

Le fait que l'instauration d'un régime d'imposition transparent pour les constructions juridiques s'inspire de l'obligation de déclaration existant en l'espèce implique que ces dispositions – entre autres la définition de “construction juridique” et de “fondateur de la construction juridique” à l'article 2, 13°

¹⁰ Voir également la note de bas de page 17.

¹¹ Jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle: voir par exemple C.C., 16 juin 2011, n° 103/2011, B.5.1 à B.5.3.

constructie” in artikel 2, 13° en 14°, van het WIB 92 – aan een nieuw onderzoek moeten worden onderworpen in het licht van het legaliteitsbeginsel in belastingzaken.

De delegatie aan de Koning vervat in artikel 2, § 1, 13°, b), tweede lid, van het WIB 92, kan bij gebrek aan duidelijke criteria in de wet voor het bepalen van de beoogde rechtsvormen (zie bv. de vage omschrijving “aanzienlijk gunstigere belastingregeling”), niet worden aanvaard als basis voor de belastingregeling. De betrokken bepalingen zullen dus moeten worden aangevuld met meer precieze criteria.

3. Overeenstemming tussen de bestaande meldingsplicht en de voorgestelde belastingregeling

9. Volgens artikel 2, § 1, 13°, b), van het WIB 92 dient als juridische constructie te worden beschouwd de niet-inwoner die in het land of rechtsgebied waar hij gevestigd is hetzij, wat de inkomsten van kapitalen en roerende goederen betreft, aan een aanzienlijk gunstigere belastingregeling is onderworpen, hetzij niet aan een inkomstenbelasting is onderworpen.

In het voorgestelde artikel 2, § 3 (lees: 4), vierde lid, van het WIB 92 (artikel 2, 7°, van het voorstel) wordt echter bepaald dat de belastingregeling niet van toepassing is op juridische constructies bedoeld in het voormelde artikel 2, § 1, 13°, b), “die onderworpen zijn aan een effectief belastingtarief van minimum 10 pct. in de inkomstenbelasting”.

Daaruit vloeit voort dat de juridische constructies die onder artikel 2, § 1, 13°, b), van het WIB 92 vallen omdat ze niet aan een inkomstenbelasting onderworpen zijn, nooit de vrijstelling zullen genieten vermits ze noodzakelijk niet aan de gestelde voorwaarde kunnen voldoen. Enkel voor zover ze onder artikel 2, § 1, 13°, b), van het WIB 92 vallen omdat ze, wat de inkomsten van kapitalen en roerende goederen betreft, daar waar ze gevestigd zijn aan een aanzienlijk gunstiger belastingregeling zijn onderworpen, zijn ze vrijgesteld als de betrokken voorwaarde is vervuld. Vraag is of dit strookt met de bedoeling van de indieners van het voorstel.

4. Verenigbaarheid van het voorstel met het internationaal recht en het recht van de Europese Unie

10. De voorgestelde regeling vertoont gelijkenissen met een CFC-regeling,¹² waarbij de realiteit van de buitenlandse juridische constructie wordt genegeerd.

et 14°, du CIR 92 – doivent être soumises à un nouvel examen au regard du principe de légalité en matière fiscale.

À défaut de critères clairs fixés dans la loi pour déterminer les formes juridiques visées (voir par ex. la définition vague du “régime de taxation notablement plus avantageux”), la délégation au Roi, prévue à l’article 2, § 1^{er}, 13°, b), alinéa 2, du CIR 92, ne peut servir de fondement au régime d’imposition. Les dispositions en question devront donc être complétées par des critères plus précis.

3. Concordance entre l’obligation de déclaration existante et le régime d’imposition proposé

9. Selon l’article 2, § 1^{er}, 13°, b), du CIR 92, est considéré comme construction juridique le non-résident qui, dans le pays ou la juridiction où il est établi, est soumis à un régime de taxation notablement plus avantageux sur les revenus de capitaux et biens mobiliers, ou n’est pas soumis à un impôt sur les revenus.

L’article 2, § 3 (lire: 4), alinéa 4, proposé, du CIR 92 (article 2, 7°, de la proposition) dispose toutefois que le régime d’imposition n’est pas applicable aux constructions juridiques visées à l’article 2, § 1^{er}, 13°, b), précité, “qui sont soumises à l’impôt sur les revenus à un taux d’imposition effectif de minimum 10 p.c.”.

Il en résulte que les constructions juridiques ressortissant à l’article 2, § 1^{er}, 13°, b), du CIR 92 parce qu’elles ne sont pas soumises à un impôt sur les revenus, ne bénéficieront jamais de l’exonération étant donné qu’elles ne peuvent forcément pas remplir la condition requise. C’est uniquement dans la mesure où elles relèvent de l’article 2, § 1^{er}, 13°, b), du CIR 92, parce que là où elles sont établies, elles sont soumises à un régime de taxation notablement plus avantageux sur les revenus de capitaux et biens mobiliers, qu’elles sont exonérées lorsque la condition en question est remplie. Reste à savoir si telle est l’intention des auteurs de la proposition.

4. Compatibilité de la proposition avec le droit international et le droit de l’Union européenne

10. Le régime proposé présente des similitudes avec une réglementation CFC¹², qui nie la réalité de la construction juridique étrangère.

¹² Zie voetnoot 9.

¹² Voir la note de bas de page 9.

10.1. In het verleden heeft België te kennen gegeven CFC-wetgeving als niet verenigbaar te beschouwen met het OESO-modelverdrag¹³ (*OECD model convention with respect to taxes on income and on capital*).¹⁴ Dat modelverdrag is in de schoot van de OESO uitgewerkt om internationale dubbele belasting te vermijden en wordt gebruikt als basis bij onderhandelingen over dubbelbelastingverdragen. Het gaat evenwel slechts om een model dat niet bindend is, zodat ervan kan worden afgeweken.

10.2. De uit een CFC-regeling voortkomende verschillende behandeling van binnen- en buitenlandse juridische constructies doet in veel gevallen een probleem rijzen in het licht van de vrijheid van vestiging en het vrij verkeer van kapitaal. In dit verband kan bij wijze van voorbeeld verwezen worden naar een arrest van het EVA-Hof van 9 juli 2014 waarin het verschillend behandelen van inkomsten (nl. dividenden en meerwaarden) uit een (inlandse) Noorse trust¹⁵ en die uit

¹³ Voor dit modelverdrag, zie: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf>. Voor meer informatie over het OESO-modelverdrag, zie: http://nl.wikipedia.org/wiki/Belastingverdrag#Het_OESO-modelverdrag.

¹⁴ België heeft volgende opmerking geformuleerd bij het officiële commentaar (*Commentaries on the articles of the model tax convention*, zie: <http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf>) bij artikel 1 van het OESO-modelverdrag: “27.4 Belgium cannot share the views expressed in paragraph 23 of the Commentary. Belgium considers that the application of controlled foreign companies legislation is contrary to the provisions of paragraph 7 of Article 5, paragraph 1 of Article 7 and paragraph 5 of Article 10 of the Convention. This is especially the case where a Contracting State taxes one of its residents on income derived by a foreign entity by using a fiction attributing to that resident, in proportion to his participation in the capital of the foreign entity, the income derived by that entity. By doing so, that State increases the tax base of its resident by including in it income which has not been derived by that resident but by a foreign entity which is not taxable in that State in accordance with the Convention. That Contracting State thus disregards the legal personality of the foreign entity and therefore acts contrary to the Convention (see also paragraph 79 of the Commentary on Article 7 and paragraph 68.1 of the Commentary on Article 10).”

¹⁵ In België is de trust geen wettelijk geregelde rechtsvorm en heeft een trust dan ook geen rechtspersoonlijkheid. Het begrip “trust” wordt wel omschreven in artikel 122 van het Wetboek van internationaal privaatrecht als “een rechtsverhouding die door een rechtshandeling van de oprichter of door een rechterlijke beslissing in het leven wordt geroepen, waarbij goederen onder de macht van een trustee worden gebracht om ze te besturen ten behoeve van een begunstigde of voor een bepaald doel. Die rechtsverhouding heeft de volgende kenmerken:

1° de goederen van de trust vormen een afzonderlijk vermogen en zijn geen deel van het vermogen van de trustee;

2° de rechtstitel betreffende de goederen van de trust is opgesteld op naam van de trustee of op naam van een andere persoon voor rekening van de trustee;

3° de trustee heeft de bevoegdheid en de plicht, terzake waarvan hij verantwoording verschuldigd is, om in overeenstemming met de bepalingen van de trust en de bijzondere verplichtingen waaraan hij door de wet is onderworpen, de goederen van de trust te besturen en te beheren of erover te beschikken.” (vgl. met artikel 2, § 1, 13°, a), van het WIB 92).

De Belgische rechters zijn bevoegd om kennis te nemen van de vorderingen betreffende de betrekkingen tussen oprichter, trustee of begunstigde van een trust, indien de trust in België wordt

10.1. Par le passé, la Belgique a déclaré considérer la législation CFC comme étant incompatible avec le modèle de convention de l'OCDE¹³ (*OECD model convention with respect to taxes on income and on capital*)¹⁴. Ce modèle de convention a été élaboré au sein de l'OCDE afin d'éviter la double imposition internationale et il est utilisé comme base de négociation concernant les conventions préventives de la double imposition. Il ne s'agit toutefois que d'un modèle non contraignant, si bien qu'il est permis de s'en écarter.

10.2. Dans de nombreux cas, la différence de traitement entre les constructions juridiques nationales et étrangères résultant de la réglementation CFC pose un problème au regard de la liberté d'établissement et de la libre circulation des capitaux. À ce propos, on peut citer à titre d'exemple un arrêt de la Cour AELE du 9 juillet 2014 portant sur une différence de traitement de revenus (à savoir des dividendes et des plus-values) produits par un trust (national) norvégien¹⁵

¹³ Pour ce modèle de convention, voir: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf>. Pour de plus amples informations sur le modèle de convention OCDE, voir: http://fr.wikipedia.org/wiki/Modèle_de_convention_de_l'OCDE_sur_l'échange_de_renseignements_en_matière_fiscale.

¹⁴ La Belgique a formulé l'observation suivante dans le commentaire officiel (*Commentaries on the articles of the model tax convention*, voir: <http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf>) relatif à l'article 1^{er} du modèle de convention de l'OCDE: “27.4 Belgium cannot share the views expressed in paragraph 23 of the Commentary. Belgium considers that the application of controlled foreign companies legislation is contrary to the provisions of paragraph 7 of Article 5, paragraph 1 of Article 7 and paragraph 5 of Article 10 of the Convention. This is especially the case where a Contracting State taxes one of its residents on income derived by a foreign entity by using a fiction attributing to that resident, in proportion to his participation in the capital of the foreign entity, the income derived by that entity. By doing so, that State increases the tax base of its resident by including in it income which has not been derived by that resident but by a foreign entity which is not taxable in that State in accordance with the Convention. That Contracting State thus disregards the legal personality of the foreign entity and therefore acts contrary to the Convention (see also paragraph 79 of the Commentary on Article 7 and paragraph 68.1 of the Commentary on Article 10).”

¹⁵ En Belgique, le trust n'est pas une forme juridique régie par la loi, si bien qu'il n'est pas doté de la personnalité juridique. La notion de “trust” est toutefois définie à l'article 122 du Code de droit international privé comme “une relation juridique créée par un acte du fondateur ou par une décision judiciaire, par lequel des biens sont placés sous le contrôle d'un trustee afin de les administrer dans l'intérêt d'un bénéficiaire ou dans un but déterminé. Cette relation juridique présente les caractéristiques suivantes:

1° les biens du trust constituent une masse distincte et ne font pas partie du patrimoine du trustee;

2° le titre relatif aux biens du trust est établi au nom du trustee ou d'une autre personne pour le compte du trustee;

3° le trustee est investi du pouvoir et chargé de l'obligation, dont il doit rendre compte, d'administrer, de gérer ou de disposer des biens selon les termes du trust et les règles particulières imposées au trustee par la loi” (comparer avec l'article 2, § 1^{er}, 13°, a), du CIR 92).

Les juridictions belges sont compétentes pour connaître de toute demande concernant les relations entre le fondateur, le trustee ou le bénéficiaire d'un trust si le trust est administré en Belgique

een (buitenlandse) Liechtensteinse trust werd onderzocht.¹⁶

In het licht hiervan zal er moeten worden over gewaakt dat eventuele beperkingen aan de vrijheid van vestiging of het vrij verkeer van kapitaal die uit de voorgestelde regeling voortvloeien, kunnen worden verantwoord. Het Hof van Justitie van de Europese Unie heeft reeds geoordeeld dat de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen (zie met name HvJ 18 december 2007, C-101/05, *Skatteverket v. A*, punt 55) alsmede de bestrijding van belastingfraude (zie met name HvJ 11 oktober 2007, C-451/05, *Elisa v. Directeur général des impôts en Ministère public*, punt 81) dwingende redenen van algemeen belang vormen, die een beperking van de uitoefening van de door het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU) gegarandeerde vrijheden van verkeer kunnen rechtvaardigen. Wat het kapitaalverkeer betreft, bepaalt artikel 65, lid 1, b), van het VWEU dat artikel 63 van het VWEU niets afdoet aan het recht van de lidstaten om alle nodige maatregelen te nemen om overtredingen van de nationale wetten en voorschriften tegen te gaan, met name op fiscaal gebied. Een beperkende maatregel kan evenwel slechts verantwoord zijn indien hij het evenredigheidsbeginsel eerbiedigt in die zin dat hij geschikt is om het ermee nagestreefde doel te verwezenlijken en niet verder gaat dan noodzakelijk is om dat doel te bereiken (HvJ 4 maart 2004, C-334/02, *Commission v. Frankrijk*, punt 28).¹⁷

Gelet op de beperkte tijd waarover de Raad van State voor zijn onderzoek beschikt, de complexiteit van de problematiek en het gegeven dat de Raad van State momenteel overbevraagd is, is het niet mogelijk om hierop in dit advies nader in te gaan.

bestuurd of indien de vordering goederen betreft die zich bij de instelling van de vordering in België bevinden (artikel 123, § 1, van het Wetboek van internationaal privaatrecht).

De trust wordt normaal beheerst door het recht dat de oprichter kiest. Wanneer echter – behoudens de rechtskeuze – alle betekenisvolle elementen van de trust zijn verbonden met een Staat waarvan het recht de instelling van de trust niet kent, heeft die keuze geen rechtsgevolgen (artikel 124, § 1, van het Wetboek van internationaal privaatrecht).

¹⁶ EVA-Hof 9 juli 2014, E-3/13 en E-20/13, *Olsen e.a. v. Noorwegen* (te raadplegen via <http://www.efcactcourt.int/>).

¹⁷ Het EVA-Hof oordeelde in het in de vorige voetnoot vermelde arrest dat beperkingen op de vrijheid van vestiging of op het vrij verkeer van kapitaal, verantwoord kunnen worden op grond van dwingende redenen van algemeen belang, “in particular on considerations of preventing tax avoidance or maintaining the balanced allocation of taxing powers” tussen de lidstaten. “The restriction is proportionate if it relates only to wholly artificial arrangements which seek to escape the national tax payable in comparable situations. Accordingly, such a tax measure must not be applied where it is proven, on the basis of objective factors which are ascertainable by third parties, that despite the existence of tax motives a CFC is actually established in the host EEA State and carries on genuine economic activities, which take effect in het EEA.”

et un trust du Liechtenstein (étranger)¹⁶.

On veillera à ce que des restrictions éventuelles à la liberté d'établissement ou à la libre circulation des capitaux résultant du régime proposé puissent se justifier sous cet angle. La Cour de justice de l'Union européenne a déjà jugé que la nécessité de garantir l'efficacité des contrôles fiscaux (voir notamment CJUE 18 décembre 2007, C-101/05, *Skatteverket c. A*, point 55) ainsi que la lutte contre la fraude fiscale (voir notamment CJUE 11 octobre 2007, C-451/05, *Elisa c. Directeur général des impôts en Ministère public*, point 81) constituent des raisons impérieuses d'intérêt général susceptibles de justifier une restriction à l'exercice des libertés de circulation garanties par le Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE). En ce qui concerne la circulation des capitaux, l'article 65, paragraphe 1, b), du TFUE dispose que l'article 63 du TFUE ne porte pas atteinte au droit qu'ont les États membres de prendre toutes les mesures indispensables pour faire échec aux infractions à leurs lois et règlements, notamment en matière fiscale. Une mesure restrictive ne peut toutefois être justifiée que si elle respecte le principe de proportionnalité, en ce sens qu'elle doit être propre à garantir la réalisation de l'objectif qu'elle poursuit et qu'elle n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour l'atteindre (CJUE 4 mars 2004, C-334/02, *Commission c. France*, point 28)¹⁷.

Eu égard au délai limité dont il dispose pour procéder à l'examen de la proposition, à la complexité de la problématique et aux nombreuses demandes d'avis qui lui sont actuellement soumises, le Conseil d'État ne peut approfondir l'examen de ce point dans le cadre du présent avis.

ou si la demande concerne des biens situés en Belgique lors de son introduction (article 123, § 1^{er}, du Code de droit international privé).

Le trust est normalement régi par le droit choisi par le fondateur. Toutefois, lorsque tous les éléments significatifs du trust, à l'exception du choix du droit applicable, sont localisés dans un État dont le droit ne connaît pas l'institution du trust, ce choix est sans effet (article 124, § 1^{er}, du Code de droit international privé).

¹⁶ Cour AELE 9 juillet 2014, E-3/13 et E-20/13, *Olsen e.a. contre l'État norvégien* (à consulter à l'adresse: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:E2013J0003&qid=1429276792514&from=NL>).

¹⁷ Dans l'arrêt cité dans la note de bas de page précédente, la Cour AELE a jugé que les restrictions à la liberté d'établissement ou à la libre circulation des capitaux peuvent être justifiées par des raisons impérieuses d'intérêt général, “en particulier des considérations liées à la prévention de l'évasion fiscale ou à la préservation de la répartition équilibrée des pouvoirs en matière d'imposition” entre les États membres. “La restriction est proportionnée si elle ne porte que sur des montages purement artificiels dont le but est d'éviter l'impôt national dû dans des situations comparables. L'application d'une telle mesure d'imposition doit par conséquent être écartée lorsqu'il s'avère, sur la base d'éléments objectifs et vérifiables par des tiers, que, nonobstant l'existence de motivations de nature fiscale, une société étrangère contrôlée est réellement établie dans l'État de l'EEE d'accueil et exerce des activités économiques effectives qui se déroulent dans l'EEE”

5. Bewijslevering

11. In de voorgestelde regeling zijn een aantal negatieve bewijzen opgenomen, die in de praktijk niet kunnen worden geleverd. Een voorbeeld daarvan is de bepaling aan het einde van artikel 2, § 1, 14°, derde streepje, van het WIB 92, waar wordt bepaald dat de natuurlijke personen die direct of indirect erfgenaam zijn van de erin bedoelde personen, of de natuurlijke personen die direct of indirect zullen erven van deze personen, vanaf het overlijden, als oprichter van de juridische constructie beschouwd worden, “tenzij die erfgenamen aantonen dat zijzelf of hun erfgerechtigden op geen enkel ogenblik en op geen enkele manier van enig voordeel, toegekend door de constructie bedoeld in artikel 2, § 1, 13°, a), zullen genieten”. Zoiets valt moeilijk te bewijzen.

12. Overigens rijst de vraag of in verband met de in de voorgestelde regeling vervatte juridische ficties en wettelijke vermoedens de belastingplichtige niet in meer gevallen de gelegenheid moet worden geboden om bewijs van het tegendeel te leveren.¹⁸

Onderzoek van de tekst

Artikel 2

13. In artikel 2, § 1, 13°, b), van het WIB 92 worden de woorden “of deelbewijzen” geschrapt (artikel 2, 1°, van het voorstel). Dat is ook het geval bij de vervanging van de tekst na het vierde streepje van artikel 2, § 1, 14°, van het WIB 92 (artikel 2, 5°, van het voorstel). Over de reden hiervoor verstrekte de gemachtigde de volgende toelichting:

“Dit wordt toegelicht op pagina 11 van het wetsvoorstel. Er werden verschillen in vertaling vastgesteld in de bestaande tekst. De Franse tekst spreekt over “des parts ou des droits” terwijl de Nederlandse tekst spreekt over “aandelen of deelbewijzen”. Dit stemt niet helemaal overeen. Door “des part ou” te schrappen in de Franse tekst en “of deelbewijzen” te schrappen in de Nederlandse tekst wordt dit aangepast zonder de betekenis van de tekst te veranderen.”

14. Uit de omschrijving van “derde begunstigde van een juridische constructie” (artikel 2, 6°, van het voorstel; voorgesteld artikel 2, § 1, 15° (lees 16°), van het WIB 92) volgt dat deze alleen wordt belast als hij enig voordeel verkrijgt, terwijl een oprichter louter op grond van zijn hoedanigheid belastbaar is.

Zoals bekend geldt het gelijkheids- en niet-discriminatiebeginsel ook in belastingzaken. In artikel 172 van de Grondwet wordt de toepasselijkheid van de grondwettelijke regels van

¹⁸ In dit verband kan, bij wijze van voorbeeld, 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 tegenbewijs te leveren (zie bv.: HvJ 19 september 2000, C-177/99 en C-181/99, *Ampafrance SA v. Directeur des services fiscaux de Maine-et-Loire* en *Sanofi Synthelabo v. Directeur des services fiscaux du Val-de-Marne*, punt 62; HvJ 12 september 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes v. Commissioners of Inland Revenue*, punt 70).

5. Administration de la preuve

11. Le régime proposé comporte un certain nombre de preuves négatives, qui ne peuvent être fournies dans la pratique, comme par exemple la disposition figurant à la fin de l'article 2, § 1^{er}, 14°, troisième tiret, du CIR 92, selon laquelle les personnes physiques qui ont hérité directement ou indirectement des personnes qui y sont visées ou les personnes physiques qui hériteront directement ou indirectement de ces personnes sont considérées comme fondateur de la construction juridique à partir du moment du décès, “sauf si ces personnes établissent qu'elles ne pourront elles-mêmes ou leurs successibles bénéficier à un moment et d'une manière quelconques, de tout avantage octroyé par la construction juridique visée à l'article 2, § 1^{er}, 13°, a)”. Il n'est pas aisé d'apporter pareille preuve.

12. La question se pose au demeurant de savoir si, en ce qui concerne les fictions juridiques et présomptions légales contenues dans le régime proposé, le justiciable ne doit pas avoir davantage l'opportunité d'apporter la preuve du contraire¹⁸.

Examen du texte

Article 2

13. À l'article 2, § 1^{er}, 13°, b), du CIR 92, les mots “des parts ou” sont supprimés (article 2, 1°, de la proposition). Le délégué a justifié le motif de cette suppression comme suit:

“Dit wordt toegelicht op pagina 11 van het wetsvoorstel. Er werden verschillen in vertaling vastgesteld in de bestaande tekst. De Franse tekst spreekt over “des parts ou des droits” terwijl de Nederlandse tekst spreekt over “aandelen of deelbewijzen”. Dit stemt niet helemaal overeen. Door “des part ou” te schrappen in de Franse tekst en “of deelbewijzen” te schrappen in de Nederlandse tekst wordt dit aangepast zonder de betekenis van de tekst te veranderen.”

14. Il résulte de la définition de “bénéficiaire tiers d'une construction juridique” (article 2, 6°, de la proposition; article 2, § 1^{er}, 15° (lire: 16°), proposé, du CIR 92) que celui-ci n'est imposé que s'il bénéficie de tout avantage, alors qu'un fondateur est imposable en vertu de sa seule qualité.

Nul n'ignore que le principe d'égalité et de non-discrimination s'applique également en matière fiscale. L'article 172 de la Constitution confirme l'applicabilité des principes constitu-

¹⁸ À cet égard, on se reportera à titre d'exemple 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 une preuve contraire (voir par ex.: CJUE, 19 septembre 2000, C-177/99 et C-181/99, *Ampafrance SA c. Directeur des services fiscaux de Maine-et-Loire* et *Sanofi Synthelabo c. Directeur des services fiscaux du Val-de-Marne*, point 62; CJUE, 12 septembre 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes c. Commissioners of Inland Revenue*, point 70).

gelijkheid en van niet-discriminatie (artikelen 10 en 11 van de Grondwet) in fiscale aangelegenheden bevestigd. Artikel 172 is immers een precisering of een bijzondere toepassing van het in artikel 10 van de Grondwet algemeen geformuleerde gelijkheidsbeginsel. Volgens de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof is een verschil in behandeling slechts verenigbaar met de grondwettelijke beginselen van gelijkheid en niet-discriminatie, wanneer dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is. Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld, rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betrokken maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie is geschonden wanneer er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

Voor het geschetste verschil in behandeling zal derhalve een redelijke verantwoording gegeven moeten kunnen worden.

15. Met het voorgestelde artikel 2, § 3 (lees: 4), van het WIB 92 worden, wat de inkomstenbelastingen betreft, de juridische constructies “doorprikt” en worden de goederen, rechten en kapitalen in het bezit van een dergelijke constructie toegewezen aan de oprichter. Ook de inkomsten van deze goederen, rechten en kapitalen worden geacht eigendom te zijn van de oprichter.

Aangezien luidens deze bepaling de oprichter geacht wordt eigenaar te zijn van de goederen, rechten en kapitalen van de juridische constructie, en van de inkomsten ervan, rijst de vraag naar de draagwijdte van de voorgestelde bepaling. Immers, indien de oprichter geacht wordt eigenaar te zijn van de inkomsten, is het dan nog mogelijk dat de derde begunstigde – de omschrijving van derde begunstigde omvat eveneens de oprichter indien hij enig voordeel ontvangt – de sommen en voordelen die de opbrengst zijn van goederen, rechten en kapitalen in het bezit van de juridische constructie verkrijgt? Op dit punt zal de voorgestelde regeling moeten worden verduidelijkt.

16. In het derde lid van het voorgestelde artikel 2, § 3 (lees: 4), van het WIB 92 komt een opsomming voor waarbij de elementen van de opsomming op dezelfde rang worden geplaatst, terwijl dat kennelijk niet de bedoeling is. Daarover om toelichting verzocht, heeft de gemachtigde het volgende medegedeeld:

“Bij de verwerking van het voorstel zoals dat werd ingediend is klaarblijkelijk iets fout gelopen. Zoals u terecht opmerkt is de manier waarop het nu is omschreven niet duidelijk. De correcte tekst is de volgende:

‘Het eerste en tweede lid zijn evenwel niet van toepassing op de juridische constructies zonder winstoogmerk:

a) die uitsluitend en werkelijk een doel nastreven gelijkaardig aan dat van de instellingen en organisaties bedoeld in artikel 145³³, § 1, en voor zover de goederen, rechten en kapitalen in het bezit van de juridische constructie op geen

tionnels d’égalité et de non-discrimination (articles 10 et 11 de la Constitution) en matière fiscale. En effet, l’article 172 est une précision ou une application particulière du principe général d’égalité énoncé à l’article 10 de la Constitution. Selon la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, une différence de traitement ne peut se concilier avec les principes constitutionnels d’égalité et de non-discrimination, que si cette différence repose sur un critère objectif et si elle est raisonnablement justifiée. L’existence d’une telle justification doit s’apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure concernée ainsi que de la nature des principes en cause; le principe d’égalité et de non-discrimination est violé lorsqu’il n’existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.

La différence de traitement évoquée ci-dessus devra dès lors faire l’objet d’une justification raisonnable.

15. En ce qui concerne les impôts sur les revenus, l’article 2, § 3 (lire: 4), proposé, du CIR 92 “met à néant” les constructions juridiques et attribue au fondateur les biens, droits et capitaux détenus par une telle construction. Les revenus de ces biens, droits et capitaux sont également réputés appartenir au fondateur.

Dès lors que selon cette disposition, le fondateur est considéré comme étant le propriétaire des biens, droits et capitaux de la construction juridique, ainsi que de leurs revenus, la question de la portée de la disposition proposée se pose. En effet, si le fondateur est considéré comme étant le propriétaire des revenus, est-il encore possible que le bénéficiaire tiers – la définition du bénéficiaire tiers englobe également le fondateur s’il perçoit un avantage quelconque – acquière les sommes et avantages qui sont le produit des biens, droits et capitaux détenus par la construction juridique? Sur ce point, le dispositif proposé devra être précisé.

16. L’alinéa 3 de l’article 2, § 3, (lire: 4) proposé, du CIR 92 comporte une énumération dont les éléments sont placés sur un même rang, alors que telle n’est manifestement pas l’intention. Invité à donner des précisions à cet égard, le délégué a communiqué ce qui suit:

“Bij de verwerking van het voorstel zoals dat werd ingediend is klaarblijkelijk iets fout gelopen. Zoals u terecht opmerkt is de manier waarop het nu is omschreven niet duidelijk. De correcte tekst is de volgende:

‘Het eerste en tweede lid zijn evenwel niet van toepassing op de juridische constructies zonder winstoogmerk:

a) die uitsluitend en werkelijk een doel nastreven gelijkaardig aan dat van de instellingen en organisaties bedoeld in artikel 145³³, § 1, en voor zover de goederen, rechten en kapitalen in het bezit van de juridische constructie op geen

enkel ogenblik kunnen terugkeren naar de oprichter van de juridische constructie;

b) ofwel die zich uitsluitend toelagen op verrichtingen van:

— het beheer en het beleggen van fondsen, ingezameld om wettelijke en aanvullende pensioenen toe te kennen;

— of het beheer van werknemersparticipaties in de financiering van hun onderneming of de groep waartoe die behoort;

voor zover de oprichter of een derde begunstigde niet, op enig ogenblik en op om het even welke wijze, enig voordeel zou kunnen verkrijgen dat is toegekend door de juridische constructie en dat hij zou aanwenden voor andere dan de door de juridische constructie nagestreefde doeleinden.”

17. De verwijzing in het voorgestelde artikel 2, § 3 (lees: 4), derde lid, eerste streepje, van het WIB 92 naar juridische constructies zonder winstoogmerk die uitsluitend en werkelijk “een doel nastreven gelijkaardig aan dat van de instellingen en organisaties bedoeld in artikel 145³³, § 1,” van het WIB 92, laat teveel appreciatieruimte om verenigbaar te zijn met het fiscaal legaliteitsbeginsel. Er zullen in de wet criteria moeten worden opgenomen opdat de belastingadministratie het “gelijkaardig” zijn nauwkeurig kan beoordelen.

18. Bij het voorgestelde artikel 2, § 3 (lees: 4), vierde lid, van het WIB 92 rijst de vraag waarom wordt bepaald dat het tweede lid niet van toepassing is op de juridische constructies omschreven in artikel 2, § 1, 13°, b), vermits dat tweede lid enkel blijkt te gelden voor de juridische constructies bedoeld in a) van dezelfde bepaling. De gemachtigde reageerde als volgt:

“Het zou inderdaad volstaan te bepalen dat het eerste lid niet van toepassing is op juridische constructies omschreven in § 1, 13°, b), die onderworpen zijn aan een effectief belastingtarief van minimum 10 pct. in de inkomstenbelasting.”

19. Het is niet duidelijk waarom in het voorgestelde artikel 2, § 3 (lees: 4), vierde lid, van het WIB 92 de regeling wordt beperkt tot de juridische constructie bedoeld in b) van artikel 2, § 1, 13°. Daarover ondervraagd, deelde de gemachtigde het volgende mede:

“Deze regeling voor de juridische constructies bedoeld in b) van § 1, 13° is analoog aan de regeling in het tweede lid die bedoeld is voor juridische constructies bedoeld in a) van § 1, 13°.

In geval van meerdere oprichters geldt de eigendomsfictie voor het deel van het vermogen in verhouding tot de eigen oorspronkelijke inbreng. In dezelfde redenering worden erfgenamen die de hoedanigheid van oprichter verwerven, eveneens geacht eigenaar te zijn in verhouding tot hun aandeel in de juridische constructie. Indien het aandeel in de juridische constructie niet wordt aangetoond, worden ze geacht eigenaar te zijn in verhouding tot hun aandeel in de erfenis. Hierbij kan verwezen worden naar het voorbeeld op pagina 16.”

enkel ogenblik kunnen terugkeren naar de oprichter van de juridische constructie;

b) ofwel die zich uitsluitend toelagen op verrichtingen van:

— het beheer en het beleggen van fondsen, ingezameld om wettelijke en aanvullende pensioenen toe te kennen;

— of het beheer van werknemersparticipaties in de financiering van hun onderneming of de groep waartoe die behoort;

voor zover de oprichter of een derde begunstigde niet, op enig ogenblik en op om het even welke wijze, enig voordeel zou kunnen verkrijgen dat is toegekend door de juridische constructie en dat hij zou aanwenden voor andere dan de door de juridische constructie nagestreefde doeleinden”.

17. La référence que l'article 2, § 3 (lire: 4), alinéa 3, premier tiret, proposé, du CIR fait aux constructions juridiques sans but lucratif “qui poursuivent exclusivement et effectivement un objectif identique à celui des institutions et organismes visés à l'article 145³³, § 1^{er},” du CIR 92 laisse une marge d'appréciation trop importante pour être conciliable avec le principe de légalité en matière fiscale. Des critères devront être inscrits dans la loi afin que l'administration fiscale puisse apprécier exactement le caractère “identique”.

18. L'article 2, § 3 (lire: 4), alinéa 4, proposé, du CIR 92 soulève la question de savoir pourquoi il est prévu que l'alinéa 2 n'est pas applicable aux constructions juridiques définies à l'article 2, § 1^{er}, 13°, b), puisque cet alinéa 2 ne s'applique manifestement qu'aux constructions juridiques visées au a) de la même disposition. Le délégué a répondu comme suit:

“Het zou inderdaad volstaan te bepalen dat het eerste lid niet van toepassing is op juridische constructies omschreven in § 1, 13°, b), die onderworpen zijn aan een effectief belastingtarief van minimum 10 pct. in de inkomstenbelasting”.

19. On n'aperçoit pas pourquoi l'article 2, § 3 (lire: 4), alinéa 4, proposé, du CIR 92 limite le dispositif à la construction juridique visée au b) de l'article 2, § 1^{er}, 13°. Interrogé à ce sujet, le délégué a communiqué ce qui suit:

“Deze regeling voor de juridische constructies bedoeld in b) van § 1, 13° is analoog aan de regeling in het tweede lid die bedoeld is voor juridische constructies bedoeld in a) van § 1, 13°.

In geval van meerdere oprichters geldt de eigendomsfictie voor het deel van het vermogen in verhouding tot de eigen oorspronkelijke inbreng. In dezelfde redenering worden erfgenamen die de hoedanigheid van oprichter verwerven, eveneens geacht eigenaar te zijn in verhouding tot hun aandeel in de juridische constructie. Indien het aandeel in de juridische constructie niet wordt aangetoond, worden ze geacht eigenaar te zijn in verhouding tot hun aandeel in de erfenis. Hierbij kan verwezen worden naar het voorbeeld op pagina 16”.

20. Het is niet duidelijk waarom in het voorgestelde artikel 2, § 3 (lees: 4), vierde lid, van het WIB 92 wordt geopteerd voor een 10 %-grens. De gemachtigde heeft in dit verband het volgende medegedeeld:

“Hierbij kan verwezen worden naar artikel 228, § 3, d) WIB 92 (de zogenaamde vangnetbepaling of vangnetregeling) waarbij de belastingplichtige een bewijs moet leveren dat de inkomsten daadwerkelijk belast zijn geweest om vrijgesteld te worden van belasting in België. In het voormelde artikel is, in tegenstelling tot artikel 2, 7°, § 3 van het voorliggend wetsvoorstel, geen sprake van een minimum effectief belastingtarief van 10 %, maar de redenering is gelijkaardig: er moet een effectieve belasting zijn betaald. In dit wetsvoorstel wordt gekozen voor een minimum effectief belastingtarief van 10 %. De redenering is de volgende: indien de constructie met fiscale persoonlijkheid waarvan sprake in het land waarin zij gevestigd is een inkomstenbelasting ondergaat van minstens 10 pct., dan (...) kan in de ogen van de indieners niet meer gesteld worden dat het een afgezonderd vermogen betreft waarvan de inkomsten niet of amper aan belasting worden onderworpen. De notie “effectief belastingtarief” is algemeen bekend.

Naar analogie met de zogenaamde vangnetregeling (zie [23.07 2014 – Bericht aan de schuldenaars van de bedrijfsvoorheffing die in artikel 228, § 3 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 92) bedoelde inkomsten betalen of toekennen aan niet-rijksinwoners B.S., 23.07 2014, p. 55254]) kan de administratie verduidelijken hoe het effectieve belastingtarief wordt berekend, hoe het bewijs geleverd moet worden, en kan in een model van verklaring worden voorzien om te kunnen bewijzen dat de juridische constructie onderworpen is aan een effectief belastingtarief van minimum 10 pct. in de inkomstenbelasting. In de toelichting van het wetsvoorstel wordt alleszins bepaald dat het bewijs inzake de minimum belastingheffing [in voorkomend] geval jaarlijks moet worden geleverd.”

21. Op de vraag wat in het voorgestelde artikel 2, § 3 (lees: 4), laatste lid, van het WIB 92 wordt bedoeld met “opsplitsing van eigendom”, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Wat “opsplitsing van eigendom” betreft: het gaat over de situatie waarbij de juridische rechten van de aandelen niet geheel maar slechts gedeeltelijk door één rijksinwoner zijn gehouden. Voor die rijksinwoner geldt de eigendomsfictie voor zijn aandeel in de juridische constructie.”

Artikel 3

22. In het voorgestelde artikel 90, 13°, eerste streepje, van het WIB 92 worden uitgezonderd van de kwalificatie van diverse inkomsten, “de sommen en voordelen werkelijk belast in hoofde van een oprichter in België of in het buitenland op basis van een gelijkaardige wetgeving met betrekking tot de juridische constructies”.

Gelet op het door artikel 170 van de Grondwet gewaarborgde fiscale wettigheidsbeginsel dient de belastingwet nauwkeu-

20. On n’aperçoit pas pourquoi l’article 2, § 3 (lire: 4), alinéa 4, proposé, du CIR 92 opte pour un taux minimum de 10 %. À ce sujet, le délégué a communiqué ce qui suit:

“Hierbij kan verwezen worden naar artikel 228, § 3, d) WIB 92 (de zogenaamde vangnetbepaling of vangnetregeling) waarbij de belastingplichtige een bewijs moet leveren dat de inkomsten daadwerkelijk belast zijn geweest om vrijgesteld te worden van belasting in België. In het voormelde artikel is, in tegenstelling tot artikel 2, 7°, § 3 van het voorliggend wetsvoorstel, geen sprake van een minimum effectief belastingtarief van 10 %, maar de redenering is gelijkaardig: er moet een effectieve belasting zijn betaald. In dit wetsvoorstel wordt gekozen voor een minimum effectief belastingtarief van 10 %. De redenering is de volgende: indien de constructie met fiscale persoonlijkheid waarvan sprake in het land waarin zij gevestigd is een inkomstenbelasting ondergaat van minstens 10 pct., dan (...) kan in de ogen van de indieners niet meer gesteld worden dat het een afgezonderd vermogen betreft waarvan de inkomsten niet of amper aan belasting worden onderworpen. De notie “effectief belastingtarief” is algemeen bekend.

Naar analogie met de zogenaamde vangnetregeling (zie [23.07 2014 – Bericht aan de schuldenaars van de bedrijfsvoorheffing die in artikel 228, § 3 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 92) bedoelde inkomsten betalen of toekennen aan niet-rijksinwoners B.S., 23.07 2014, p. 55254]) kan de administratie verduidelijken hoe het effectieve belastingtarief wordt berekend, hoe het bewijs geleverd moet worden, en kan in een model van verklaring worden voorzien om te kunnen bewijzen dat de juridische constructie onderworpen is aan een effectief belastingtarief van minimum 10 pct. in de inkomstenbelasting. In de toelichting van het wetsvoorstel wordt alleszins bepaald dat het bewijs inzake de minimum belastingheffing [in voorkomend] geval jaarlijks moet worden geleverd”.

21. À la question de savoir ce que visent les termes “démembrement de la propriété” dans l’article 2, § 3 (lire: 4), dernier alinéa, proposé, du CIR 92, le délégué a répondu ce qui suit:

“Wat “opsplitsing van eigendom” betreft: het gaat over de situatie waarbij de juridische rechten van de aandelen niet geheel maar slechts gedeeltelijk door één rijksinwoner zijn gehouden. Voor die rijksinwoner geldt de eigendomsfictie voor zijn aandeel in de juridische constructie”.

Article 3

22. L’article 90, 13°, premier tiret, proposé, du CIR 92 exclut de la qualification de revenus divers “[I]es sommes et avantages effectivement imposés dans le chef d’un fondateur en Belgique ou a l’étranger sur base d’une législation analogue relative aux constructions juridiques”.

Vu le principe de légalité en matière fiscale, consacré par l’article 170 de la Constitution, la loi fiscale doit comporter des

rige, ondubbelzinnige en duidelijke criteria te bevatten aan de hand waarvan kan worden uitgemaakt wie belastingplichtig is en voor welk bedrag.¹⁹ De voorgestelde vrijstellingsregeling is in het licht hiervan onvoldoende nauwkeurig bepaald en laat teveel beleidsruimte bij de toepassing ervan.²⁰

Om in overeenstemming te zijn met het fiscaal legaliteitsbeginsel zouden in de voorgestelde regeling minstens de criteria moeten worden opgenomen op grond waarvan dient te worden bepaald of het al of niet om “gelijkaardige wetgeving” gaat.

23. In de Nederlandse tekst van het voorgestelde artikel 90, 13°, tweede streepje, van het WIB 92 dient te worden geschreven “de derde begunstigde” in plaats van “de derde genierter”.

Artikel 10

24. In de inleidende zin van artikel 10 van het voorstel dient te worden gepreciseerd dat de voorgestelde wijzigingen betrekking hebben op de eerste paragraaf van artikel 307.

25. In artikel 10, 3°, van het voorstel wordt verwezen naar “een juridische constructie beoogd in artikel 2, § 3, derde lid, b”. Die verwijzing lijkt niet te kloppen en zal moeten worden afgestemd op de wijziging aan artikel 2 van het WIB 92 die het voorwerp is van artikel 2, 7°, van het voorstel.

Artikel 11

26. De aanpassing van artikel 315, tweede lid, 1°, van het WIB 92 strekt ertoe de verplichting voor de rijksinwoners tot voorlegging onder meer te verruimen tot de boeken en bescheiden betreffende de juridische constructies waarvoor krachtens artikel 307, § 1, vierde lid, van het WIB 92 een meldingsplicht geldt.

Op de vraag hoe de voorgestelde regeling in de praktijk dient te worden toegepast, en of daarbij een verschil dient te worden gemaakt tussen landen waarmee een dubbelbelastingverdrag is gesloten en de andere landen, verstrekte de gemachtigde de volgende toelichting:

“Wanneer de administratie kennis neemt van het bestaan van een juridische constructie, bijvoorbeeld als gevolg [van] de toepassing van artikel 307, WIB 92 dat voorziet dat [in] de jaarlijkse aangifte in de personenbelasting het bestaan moet worden vermeld van een juridische constructie, wordt vanzelfsprekend eerst nagegaan of het vermogen, ondergebracht in de juridische constructie, werd opgebouwd met niet aangegeven inkomsten. Daartoe worden de controlebevoegdheden van de fiscus door dit wetsvoorstel uitgebreid (artikel 11). Zo kan de fiscus in het kader van een controle ook de achterliggende boeken en bescheiden opvragen, bijvoorbeeld een “letter of wishes”. Indien er sprake is van

¹⁹ Zie bv. GwH 13 maart 2008, nr. 54/2008, B.12.

²⁰ Overigens stelt dit ook een probleem in het licht van het recht van de Europese Unie. Zie in dit verband: HvJ 5 juli 2012, C-318/10, *SIAT v. Belgische Staat*, punten 26, 27 en 57 tot 59.

critères précis, non équivoques et clairs au moyen desquels il peut être décidé qui est le redevable et pour quel montant¹⁹. Au regard de ce principe, le dispositif d’exemption proposé n’est pas déterminé de manière suffisamment précise et laisse une marge d’appréciation trop large quant à son application²⁰.

Pour être conforme au principe de légalité en matière fiscale, le régime proposé devrait à tout le moins inscrire les critères sur la base desquels il convient de déterminer s’il s’agit ou non d’une “législation analogue”.

23. Dans le texte néerlandais de l’article 90, 13°, deuxième tiret, proposé, du CIR 92, on écrira “de derde begunstigde” au lieu de “de derde genierter”.

Article 10

24. Dans la phrase liminaire de l’article 10 de la proposition, on précisera que les modifications proposées concernent le paragraphe 1^{er} de l’article 307.

25. L’article 10, 3°, de la proposition fait référence à “une construction juridique visée l’article 2, § 3, alinéa 3, b”. Cette référence semble erronée et devra être mise en concordance avec la modification apportée à l’article 2 du CIR 92 qui fait l’objet de l’article 2, 7°, de la proposition.

Article 11

26. L’adaptation de l’article 315, alinéa 2, 1°, du CIR 92 a pour objet d’élargir l’obligation de communication, concernant les habitants du Royaume, notamment aux livres et documents relatifs aux constructions juridiques pour lesquelles une obligation de déclaration s’applique en vertu de l’article 307, § 1^{er}, alinéa 4, du CIR 92.

À la question de savoir comment le dispositif proposé doit être appliqué en pratique et si, à cet égard, une différence doit être opérée entre les pays avec lesquels une convention préventive de la double imposition a été conclue et les autres pays, le délégué a donné les précisions suivantes:

“Wanneer de administratie kennis neemt van het bestaan van een juridische constructie, bijvoorbeeld als gevolg [van] de toepassing van artikel 307, WIB 92 dat voorziet dat [in] de jaarlijkse aangifte in de personenbelasting het bestaan moet worden vermeld van een juridische constructie, wordt vanzelfsprekend eerst nagegaan of het vermogen, ondergebracht in de juridische constructie, werd opgebouwd met niet aangegeven inkomsten. Daartoe worden de controlebevoegdheden van de fiscus door dit wetsvoorstel uitgebreid (artikel 11). Zo kan de fiscus in het kader van een controle ook de achterliggende boeken en bescheiden opvragen, bijvoorbeeld een “letter of wishes”. Indien er sprake is van

¹⁹ Voir par exemple C.C., 13 mars 2008, n° 54/2008, B.12.

²⁰ Au demeurant, cette disposition pose également problème au regard du droit de l’Union européenne. Voir à ce propos: CJUE, 5 juillet 2012, C-318/10, *SIAT c. État belge*, points 26, 27 et 57 à 59.

fraude volgt de administratie de weg die ze moet volgen. Indien er geen sprake is van fraude, of indien de constructie blijft bestaan bijvoorbeeld na een taxatie van de niet tijdig aangegeven inkomsten, wordt de hier ontworpen regeling toegepast. Er zijn een aantal uitsluitingen waarbij de fiscale eigendom niet wordt toegerekend. De oprichter of de derde begunstigde moet bewijzen dat aan de gestelde voorwaarden voor die uitsluiting voldaan is. De oprichter-erfgenaam kan ook aantonen dat hij op geen enkel ogenblik en op geen enkele manier van financiële of andere voordelen, toegekend door de constructie bedoeld, zal genieten.

Er wordt geen onderscheid gemaakt tussen juridische constructies opgezet in landen waarmee wel of niet een dubbelbelastingverdrag is gesloten.”

Artikel 12

27. De voorgestelde regeling van inwerkingtreding is volstrekt onduidelijk. In artikel 12 van het voorstel wordt immers bepaald dat de “artikelen A, 7° tot I” van toepassing zijn “op de door de juridische constructies vanaf 1 januari 2015 behaalde inkomsten”, en dat de “artikelen A, 1° tot 6°, J en K” in werking treden met ingang van het aanslagjaar 2015”.

Op grond van de verklaringen van de gemachtigde kan worden vermoed dat de tekst van artikel 12 volgens de indieners van het voorstel zou dienen te luiden als volgt:

“Art. 12. De artikelen 2, 7°, en 3 tot 9 zijn van toepassing op de door de juridische constructies vanaf 1 januari 2015 behaalde inkomsten.

De artikelen 2, 1° tot 6°, 10 en 11 treden in werking met ingang van het aanslagjaar 2015.”

Het is deze versie die als uitgangspunt voor de hierna volgende opmerkingen is genomen.

28. Er dient een onderscheid te worden gemaakt tussen de inwerkingtreding van de voorgestelde regels (zie het tweede lid van artikel 12) en de overgangsregeling (het eerste lid van dat artikel).

28.1. Wat de inwerkingtreding betreft wordt bepaald dat de artikelen 2, 1° tot 6°, 10 en 11, in werking treden met ingang van het aanslagjaar 2015. De overige bepalingen zullen derhalve in werking treden tien dagen na de bekendmaking ervan in het *Belgisch Staatsblad*.

fraude volgt de administratie de weg die ze moet volgen. Indien er geen sprake is van fraude, of indien de constructie blijft bestaan bijvoorbeeld na een taxatie van de niet tijdig aangegeven inkomsten, wordt de hier ontworpen regeling toegepast. Er zijn een aantal uitsluitingen waarbij de fiscale eigendom niet wordt toegerekend. De oprichter of de derde begunstigde moet bewijzen dat aan de gestelde voorwaarden voor die uitsluiting voldaan is. De oprichter-erfgenaam kan ook aantonen dat hij op geen enkel ogenblik en op geen enkele manier van financiële of andere voordelen, toegekend door de constructie bedoeld, zal genieten.

Er wordt geen onderscheid gemaakt tussen juridische constructies opgezet in landen waarmee wel of niet een dubbelbelastingverdrag is gesloten”.

Article 12

27. Le dispositif d'entrée en vigueur, proposé, manque absolument de clarté. En effet, l'article 12 de la proposition prévoit que les “articles A, 7°, à I”, sont applicables “aux revenus recueillis par les constructions juridiques à partir du 1^{er} janvier 2015”, et que les “articles A, 1° à 6°, J et K, entrent en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2015”.

Les déclarations du délégué permettent de supposer que le texte de l'article 12, selon les auteurs de la proposition, devrait s'énoncer comme suit:

“Art. 12. Les articles 2, 7°, et 3 à 9 sont applicables aux revenus recueillis par les constructions juridiques à partir du 1^{er} janvier 2015.

Les articles 2, 1° à 6°, 10 et 11 entrent en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2015”.

C'est cette version qui sert de point de départ aux observations formulées ci-après.

28. Une distinction doit être faite entre l'entrée en vigueur des règles proposées (voir l'alinéa 2 de l'article 12) et du régime transitoire (alinéa 1^{er} de cet article).

28.1. En ce qui concerne l'entrée en vigueur, il est prévu que les articles 2, 1° à 6°, 10 et 11, entrent en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2015. Dès lors, les autres dispositions entreranno en vigueur dix jours après leur publication au *Moniteur belge*.

Terugwerkende kracht is in beginsel te vermijden.²¹ De woorden “aanslagjaar 2015” zouden dan ook moeten worden vervangen door “aanslagjaar 2016” of een volgend aanslagjaar.²²

28.2. De overgangsbepaling is onzorgvuldig geformuleerd. Er wordt immers in bepaald dat de artikelen 2, 7°, en 3 tot 9 van de aan te nemen wet – die in werking zullen treden tien dagen na de bekendmaking ervan in het *Belgisch Staatsblad* – van toepassing zullen zijn “op de door de juridische constructies vanaf 1 januari 2015 behaalde inkomsten”, terwijl de nieuwe regels belastbaar stellen “de sommen en voordelen die de opbrengst zijn van goederen, rechten of kapitalen die in het bezit zijn van de juridische constructie (...), en die buiten de uitoefening van een beroepactiviteit, door een (...) derde begunstigde worden verkregen van dergelijke juridische constructie”. Niet het door de juridische constructie verkrijgen van de inkomsten dient derhalve als uitgangspunt te worden genomen, doch wel het verkrijgen door de derde begunstigde van die opbrengsten.

De griffier,

Annemie GOOSSENS

De voorzitter,

Jo BAERT

En principe, la rétroactivité doit être évitée²¹. Les mots “exercice d’imposition 2015” devraient par conséquent être remplacés par les mots “exercice d’imposition 2016” ou un exercice d’imposition suivant²².

28.2. La formulation du régime transitoire est inadéquate. En effet, il prévoit que les articles 2, 7°, et 3 à 9 de la loi à adopter – qui entreront en vigueur dix jours après leur publication au *Moniteur belge* – seront applicables “aux revenus recueillis par les constructions juridiques à partir du 1^{er} janvier 2015”, alors que les nouvelles règles rendent imposables “les sommes et avantages qui sont le produit des biens, capitaux et droits détenus par la construction juridique (...), obtenus en dehors de l’exercice d’une activité professionnelle, d’une telle construction juridique par un bénéficiaire tiers (...)”. Ce n’est donc pas l’acquisition des revenus par la construction juridique qui doit servir de point de départ mais bien l’acquisition par le bénéficiaire tiers de ces revenus.

Le greffier,

Annemie GOOSSENS

Le président,

Jo BAERT

²¹ 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 (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).

²² Een fiscaalrechtelijke regel kan slechts als retroactief worden gekwalificeerd wanneer hij van toepassing is op feiten, handelingen en toestanden die definitief waren voltrokken op het ogenblik dat hij in werking is getreden. Inzake inkomstenbelastingen ontstaat de belastingschuld definitief op de datum van afsluiting van de periode waarin de inkomsten verworven zijn die de belastingbasis uitmaken (GwH 5 maart 2015 nr. 25/2015, B.9.1).

²¹ 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 général (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).

²² Une règle de droit fiscal ne peut être qualifiée de rétroactive que si elle s’applique à des faits, actes et situations qui étaient définitifs au moment où elle est entrée en vigueur.

En matière d’impôts sur les revenus, la dette d’impôt naît définitivement à la date de la clôture de la période au cours de laquelle les revenus qui constituent la base d’imposition ont été acquis (C.C., 5 mars 2015 n° 25/2015, B.9.1).