

Rolnummers 3680 en 3736
Arrest nr. 72/2006 van 10 mei 2006

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vragen betreffende artikel 47, § 6, van de wet van 28 juli 1992 houdende fiscale en financiële bepalingen en artikel 18, 3°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals gewijzigd bij artikel 1 van voormelde wet van 28 juli 1992 en vóór de wijziging ervan bij het koninklijk besluit van 20 december 1996, gesteld door het Hof van Cassatie en het Hof van Beroep te Antwerpen.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters M. Melchior en A. Arts, en de rechters P. Martens, R. Henneuse, M. Bossuyt, E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke en J. Spreutels, bijgestaan door de griffier L. Potoms, onder voorzitterschap van voorzitter M. Melchior,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van de prejudiciële vragen en rechtspleging*

a. Bij arrest van 10 maart 2005 in zake de n.v. in vereffening Hesby Fruit tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Arbitragehof is ingekomen op 30 maart 2005, heeft het Hof van Cassatie de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schenden artikel 47, § 6, van de wet van 28 juli 1992 [houdende fiscale en financiële bepalingen] en artikel 18, 3°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals dit laatste artikel is gewijzigd bij artikel 1 van de wet van 28 juli 1992 en vóór de wijziging ervan bij het koninklijk besluit van 20 december 1996 houdende diverse fiscale maatregelen, met toepassing van de artikelen 2, § 1, en 3, § 1, 2° en 3°, van de wet van 26 juli 1996 strekkende tot realisatie van de budgettaire voorwaarden tot deelname van België aan de Europese Economische en Monetaire Unie, de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet voor zover zij de volgende categorieën van personen identiek behandelen : (i) de naamloze vennootschappen die een interest hebben toegekend aan een van hun bestuurders tussen 27 maart 1992 en 28 juli 1992 en (ii) de naamloze vennootschappen die na die laatste datum een dergelijke interest hebben toegekend ? ».

b. Bij arrest van 14 juni 2005 in zake de n.v. European Management Services tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Arbitragehof is ingekomen op 22 juni 2005, heeft het Hof van Beroep te Antwerpen de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Worden de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet geschonden door artikel 47, § 6, van de wet van 28 juli 1992, en artikel 18, 3°, van het W.I.B. 1992, zoals gewijzigd door artikel 1 van de wet van 28 juli 1992 houdende fiscale en financiële bepalingen, in de mate dat er geen onderscheid gemaakt wordt tussen naamloze vennootschappen die intresten betaalbaar hebben gesteld aan hun bestuurders tussen 27 maart 1992 en 28 juli 1992 en naamloze vennootschappen die intresten betaalbaar hebben gesteld na 28 juli 1992, en in de mate dat naamloze vennootschappen, die intresten hebben uitgekeerd of betaalbaar gesteld tussen 28 maart 1992 en 28 juli 1992, de fiscale wetten hebben overtreden in de zin van artikel 358, § 1, van het W.I.B. 1992 ? ».

Die zaken, ingeschreven onder de nummers 3680 en 3736 van de rol van het Hof, werden samengevoegd.

Memories zijn ingediend door :

- de n.v. in vereffening Hesby Fruit, waarvan de maatschappelijke zetel is gevestigd te 4537 Verlaine, Grand-Route 65, in de zaak nr. 3680;
- de n.v. European Management Services, waarvan de maatschappelijke zetel is gevestigd te 9100 Sint-Niklaas, Houten Schoen 11, in de zaak nr. 3736;
- de Ministerraad.

De n.v. in vereffening Hesby fruit en de n.v. European Management Services hebben memories van antwoord ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 22 maart 2006 :

- zijn verschenen :

. Mr. C. Goossens *loco* Mr. D. Garabedian, advocaten bij de balie te Brussel, voor de n.v. in vereffening Hesby fruit, in de zaak nr. 3680;

. Mr. J. Souvereyns, advocaat bij de balie te Brussel, voor de n.v. European Management Services, in de zaak nr. 3736;

- hebben de rechters-verslaggevers J.-P. Snappe en A. Alen verslag uitgebracht;

- zijn de voornoemde advocaten gehoord;

- zijn de zaken in beraad genomen.

De bepalingen van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof met betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden toegepast.

II. *De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschied*

In de zaak nr. 3680

Op 31 maart 1992 kent de n.v. Hesby Fruit aan een van haar bestuurders interest toe met betrekking tot een voorschot dat die haar had toegekend. Diezelfde dag sluit zij haar boekjaar 1991-1992 af, dat was begonnen op 1 april 1991. Zij houdt overigens, op het aan haar bestuurder gestorte bedrag, een roerende voorheffing in van 10 pct., die zij vóór 15 april 1992 aan de ontvanger van de directe belastingen betaalt. In haar aangifte in de vennootschapsbelasting voor het aanslagjaar 1992 (belastbaar tijdperk 1991-1992), vraagt zij om het bedrag van de aan haar bestuurder uitbetaalde interest te mogen aftrekken als beroepskosten.

De Administratie der directe belastingen herkwalificeert die interest gedeeltelijk als dividenden, met toepassing van artikel 18, eerste lid, 3^o, tweede streepje, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, ingevoegd bij artikel 1, 1^o, van de wet van 28 juli 1992 houdende fiscale en financiële bepalingen. Wegens die herkwalificatie verhoogt de administratie de belastbare grondslag van de vennootschapsbelasting met dat bedrag, weigert zij de toepassing van het verminderde tarief van de vennootschapsbelasting met toepassing van artikel 215, derde lid, 3^o, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, en verhoogt zij de gevorderde belasting, wegens het ontbreken van voorafbetalingen.

Op 13 maart 1998 verwerpt de gewestelijke directeur der directe belastingen van Luik het bezwaarschrift van de n.v. Hesby Fruit dat met name gericht is tegen die berekening van de aanslag in de vennootschapsbelasting. Na te hebben kennisgenomen van een voorziening in cassatie tegen het arrest van het Hof van Beroep te Luik van 23 januari 2004 waarbij het beroep dat werd ingesteld tegen die beslissing van de directeur ongegrond wordt verklaard, stelt het Hof van Cassatie, op verzoek van de n.v. Hesby Fruit, de bovenvermelde eerste prejudiciële vraag.

In de zaak nr. 3736

Op 2 april 1992 kent de n.v. European Management Services aan een van haar bestuurders interest toe met betrekking tot een lening die hij aan de vennootschap had toegekend. Diezelfde dag maakt zij haar aangifte in de roerende voorheffing op, overeenkomstig de op die datum toepasselijke regels. Op 16 april 1992 betaalt zij aan de ontvanger van de directe belastingen de roerende voorheffing van 10 pct. die zij heeft ingehouden op het aan haar bestuurder gestorte bedrag. Op 31 december 1992 sluit zij haar boekjaar 1992 af.

Voor het aanslagjaar 1993, herkwalificeert de Administratie der directe belastingen die interest als dividenden, met toepassing van artikel 18, eerste lid, 3°, tweede streepje, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, en houdt rekening met die herkwalificatie bij het vestigen van de vennootschapsbelasting op 17 november 1995. Wegens die herkwalificatie beslist zij dat het verschuldigde tarief van de roerende voorheffing 25 pct. bedraagt. Op 11 december 1995 maakt zij op grond van artikel 358, § 1, 1°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, het kohier uitvoerbaar met betrekking tot die roerende voorheffing.

Op 21 mei 1999 verklaart de gewestelijke directeur van de directe belastingen het bezwaarschrift van de n.v. European Management Services, die de herkwalificatie van de interest betwist alsook de vestiging van aanvullende roerende voorheffing met toepassing van artikel 358, § 1, 1°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, niet gegrond. Op 2 mei 2001 verwerpt de Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen het beroep dat werd ingesteld tegen die beslissing van de gewestelijke directeur van de directe belastingen. Na te hebben kennisgenomen van het hoger beroep tegen dat vonnis, stelt het Hof van Beroep te Antwerpen, op verzoek van de n.v. European Management Services, de bovenvermelde prejudiciële vraag.

III. *In rechte*

- A -

Wat de eerste prejudiciële vraag betreft

A.1.1. Volgens de n.v. Hesby Fruit schenden artikel 47, § 6, van de wet van 28 juli 1992 houdende fiscale en financiële bepalingen en artikel 18, eerste lid, 3° van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals het werd gewijzigd bij artikel 1 van de wet van 28 juli 1992, de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet in zoverre zij van toepassing zijn op de interest die is betaald of toegekend vóór 28 juli 1992, wat althans de vennootschapsbelasting betreft, wanneer die interest wordt betaald of toegekend gedurende een boekjaar dat vóór 28 juli 1992 werd afgesloten.

Doordat zij de interest die vóór 28 juli 1992 is betaald of toegekend, herkwalificeren als dividenden, zouden de artikelen 1 en 47, § 6, van de wet van 28 juli 1992 discriminerend zijn in zoverre zij de betrokken belastingplichtigen zouden verhinderen de fiscale gevolgen van hun handelingen te voorzien en hun op die manier de rechtszekerheid zouden ontnemen waarop iedere burger recht heeft.

A.1.2. De n.v. Hesby Fruit leidt uit de overwegingen B.10 tot B.12 van het arrest nr. 109/2004 af dat de voormelde bepalingen retroactief zijn, enerzijds, in zoverre zij leiden tot een verhoging van de roerende voorheffing op interest die vóór 31 juli 1992 is betaald of toegekend en, anderzijds, in zoverre zij de toepasselijke regels inzake vennootschapsbelasting wijzigen voor belastbare tijdperken die vóór die datum zijn geëindigd.

A.1.3. De n.v. Hesby Fruit voert aan dat de retroactiviteit van wetsbepalingen - de toepassing ervan op handelingen die zijn volbracht vóór de inwerkingtreding ervan - aanleiding geeft tot rechtsonzekerheid en alleen kan worden verantwoord door bijzondere omstandigheden, met name het verwezenlijken van een doel van algemeen belang, zoals de goede werking of de continuïteit van de openbare dienst. Zij is van mening dat de voormelde wetsbepalingen niet door zulke omstandigheden worden verantwoord, ook al kan het algemeen belang vereisen dat een noodzakelijk geachte fiscale maatregel onmiddellijk in werking treedt en dat de mogelijkheid, voor de belastingplichtigen, om de gevolgen van die maatregel te verlichten door voorafbetalingen, wordt beperkt.

De n.v. Hesby Fruit wijst eveneens erop dat, volgens het ontwerp van wet, de in het geding zijnde maatregel slechts van toepassing was vanaf het aanslagjaar 1993 - dat wil zeggen op de interest die werd betaald of toegekend gedurende de belastbare tijdperken die ten vroegste op 31 december 1992 zijn geëindigd - en dat ingevolge een amendement dat op 17 juni 1992 werd ingediend, werd beslist die maatregel toe te passen op de interest die werd betaald of toegekend vanaf 27 maart 1992. Het standpunt dat de Minister van Financiën tijdens de parlementaire voorbereiding innam, volgens hetwelk de in het geding zijnde fiscale maatregel niet retroactief is, zou overigens betwistbaar zijn. De n.v. Hesby Fruit is van mening dat dit standpunt geen rekening houdt met

de vennootschappen die hun boekhouding anders voeren dan per kalenderjaar en die hun boekjaar afsluiten tussen 27 maart en 28 juli 1992, noch met de omstandigheid dat de gevolgen van de in het geding zijnde fiscale maatregel niet alleen betrekking hebben op de vennootschapsbelasting, maar ook op de roerende voorheffing. Dat standpunt zou eveneens uit het oog verliezen dat, ongeacht de einddatum van hun belastbare tijdperk, de vennootschappen die een interest hebben betaald of toegekend vóór 31 juli 1992 en die door de in het geding zijnde maatregel worden geraakt, zonder redelijke verantwoording het recht op rechtszekerheid wordt ontnomen.

A.1.4. De n.v. Hesby Fruit oordeelt dat de retroactiviteit van die maatregel praktische gevolgen heeft die niet evenredig zijn met het doel van bestrijding van de onderkapitalisatie van vennootschappen.

Wat de vennootschapsbelasting betreft, zou de maatregel elk aanmoedigingseffect verliezen in zoverre hij de vennootschappen waarvan het belastbare tijdperk is afgesloten, niet in staat zou stellen hun onderkapitalisatie weg te werken door te herkapitaliseren of door hun leningen vervroegd terug te betalen. Bovendien zou de retroactiviteit voor hen nadelig zijn doordat hun verhogingen worden opgelegd wegens het ontbreken van voorafbetalingen op een ogenblik dat het niet meer mogelijk is aanvullende betalingen te doen. Die retroactiviteit zou overigens onverenigbaar zijn met de motieven van de beslissing om de inwerkingtreding uit te stellen van de maatregel tot herkwalificatie van bepaalde huurgelden die een bestuurder ontvangt, ingevoegd bij artikel 4 van de wet van 28 juli 1992.

De betrokken vennootschappen zouden bovendien aanvullende roerende voorheffing moeten betalen op een interest die reeds is betaald aan de begunstigden ervan, en zouden aldus die voorheffing betalen zonder ze noodzakelijkerwijs te kunnen verhalen op de begunstigde van die inkomsten. De n.v. Hesby Fruit oordeelt dat een maatregel die erop neerkomt de schuldenaar een belasting te laten betalen die betrekking heeft op de inkomsten van de schuldeisers, niet kan worden verantwoord rekening houdend met het arrest nr. 109/2004.

Zij merkt eveneens op dat, door de retroactieve gelijkstelling van de interest die zij op 31 maart 1992 heeft toegekend, met dividenden, de belasting die verschuldigd is volgens de regels die van kracht waren op het ogenblik van de toekenning van die interest, is verachtvoudigd.

A.1.5. De n.v. Hesby Fruit voegt eraan toe dat het bericht aan de belastingplichtigen die aan de inkomstenbelastingen onderworpen zijn, bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 3 april 1992, de retroactiviteit van de in het geding zijnde bepalingen niet kan verantwoorden.

Zij wijst enerzijds erop dat het niet mogelijk was te voorzien dat de herkwalificatie van de interest uitwerking zou hebben voor het aanslagjaar 1992, omdat dit bericht niets meedeelt over de regeling van de interest die wordt toegekend aan de bestuurders en omdat de gespecialiseerde pers de in het geding zijnde fiscale maatregel pas half april 1992 heeft aangekondigd met de precisering dat hij pas vanaf het aanslagjaar 1993 zou worden toegepast. Zij onderstreept, anderzijds, dat dit bericht te dezen de onevenredige gevolgen van de retroactiviteit niet zou hebben kunnen verminderen omdat het werd bekendgemaakt na de toekenning van de interest. Met verwijzing naar het arrest nr. 109/2004, herinnert de n.v. Hesby Fruit vervolgens eraan dat een bericht dat in het *Belgisch Staatsblad* wordt bekendgemaakt om een wijziging van de fiscale wet aan te kondigen, rekening houdend met de aard, het louter informatieve karakter en het gebrek aan bindende kracht ervan, geen einde kan maken aan de rechtsonzekerheid die voortvloeit uit de retroactiviteit, noch die retroactiviteit kan rechtvaardigen, ook al kan het de onvoorzienbaarheid van een retroactieve bepaling gedeeltelijk wegwerken.

A.1.6. De n.v. Hesby Fruit merkt ten slotte op dat, zelfs in zoverre zij betrekking hebben op vennootschappen die voordien een interest hebben betaald of toegekend maar die hun boekjaar niet hebben afgesloten op 31 juli 1992, de in het geding zijnde bepalingen op onverantwoorde wijze afbreuk doen aan de rechtszekerheid door die vennootschappen de mogelijkheid te ontnemen om de fiscale gevolgen van hun handelingen te voorzien.

A.2.1.1. Volgens de Ministerraad is het doel van de wetgever legitiem en tweevoudig : enerzijds, de personenvennootschappen en de kapitaalvennootschappen op gelijke voet behandelen binnen de regeling van de vennootschapsbelasting en, anderzijds, misbruiken bestrijden, waartoe aanleiding wordt gegeven door het betalen van interest op voorschotten die zogenaamd door de bestuurders zijn toegekend aan kapitaalvennootschappen.

De Ministerraad voert aan dat de inwerkingtreding van de fiscale maatregel vanaf het aanslagjaar 1993 twee onverantwoorde discriminaties zou hebben doen ontstaan. In de eerste plaats zouden de in het geding zijnde

inkomsten aftrekbare interesten hebben gevormd voor de n.v. Hesby Fruit, terwijl zij dividenden zouden hebben vertegenwoordigd voor de aandeelhouders. In de tweede plaats zouden die inkomsten niet kunnen zijn afgetrokken als interesten door de vennootschappen die hun rekeningen per kalenderjaar of tussen 31 juli en 31 december afsluiten. Daarom zou de keuze voor 27 maart 1992 een gelijke behandeling mogelijk hebben gemaakt voor alle vennootschappen die inkomsten toekennen op eenzelfde datum. Die keuze zou bovendien berusten op een objectief criterium - de goedkeuring van de fiscale maatregel door de Ministerraad - en zou redelijk verantwoord zijn.

A.2.1.2. Volgens de n.v. Hesby Fruit had men die twee discriminaties kunnen vermijden zonder terugwerkende kracht te moeten verlenen aan de in het geding zijnde fiscale maatregel, indien men de reikwijdte van die maatregel had beperkt tot de interesten die worden betaald of toegekend vanaf de bekendmaking van de wet.

A.2.2. Met verwijzing naar overweging B.6.1 van het arrest nr. 128/2000 en naar overweging B.5.2 van het arrest nr. 28/2002, voegt de Ministerraad eraan toe dat de retroactiviteit van een wet in principe niet verboden is, en dat alleen wanneer zij van die aard is dat daardoor rechtsonzekerheid in het leven wordt geroepen of wanneer zij tot doel of tot gevolg heeft dat de afloop van een of meer gerechtelijke procedures in een welbepaalde zin wordt beïnvloed of dat een rechtscollege wordt verhinderd zich uit te spreken, uitzonderlijke of bijzondere omstandigheden verantwoording kunnen bieden voor die retroactiviteit.

Op basis van overweging B.6 van het arrest nr. 115/2000 herinnert de Ministerraad vervolgens eraan dat een fiscaalrechtelijke regel slechts retroactief is wanneer hij van toepassing is op toestanden waarvan de voorwaarden voor belastingheffing definitief zijn vastgelegd op het ogenblik dat hij in werking treedt.

A.2.3.1. Wat de roerende voorheffing betreft, zouden de in het geding zijnde bepalingen niet retroactief zijn volgens de Ministerraad. Hij merkt in dat verband op dat de roerende inkomsten behoren tot het belastbare tijdperk dat overeenstemt met het jaar gedurende hetwelk zij daadwerkelijk zijn betaald of toegekend, en dat bijgevolg een bepaling niet retroactief is indien zij wordt bekendgemaakt uiterlijk op 31 december van het jaar gedurende hetwelk die inkomsten zijn ontvangen. Hij wijst eveneens erop dat de roerende voorheffing geen belasting is, maar slechts een middel om de belasting te innen op de inkomsten die zijn opgesomd in artikel 1, § 1, van het Wetboek van inkomstenbelastingen 1992. Aangezien de roerende voorheffing te dezen slechts een heffing is die in mindering moet worden gebracht op de personenbelasting, zou de beoordeling van het retroactieve karakter van de wet afhangen van de datum van afsluiting van het belastbare tijdperk van die belasting. Aangezien dat belastbare tijdperk op 31 december 1992 eindigde, zou het niet zijn afgesloten op het ogenblik waarop de wet in werking treedt.

A.2.3.2. De n.v. Hesby Fruit betwist die analyse. Met verwijzing naar de overwegingen B.10, eerste alinea, en B.12 van het arrest nr. 109/2004, B.4 en B.5 van het arrest nr. 110/2004, en B.10, eerste alinea, en B.12 van het arrest nr. 111/2004, voert zij aan dat een wet die het percentage van de roerende voorheffing verhoogt, retroactief is indien zij van toepassing is op roerende inkomsten die vóór de inwerkingtreding ervan zijn toegekend of betaalbaar gesteld. Zij leidt eruit af dat artikel 47, § 6, van de wet van 28 juli 1992, door de roerende voorheffing te verhogen tot 25 pct. voor bepaalde interesten die zijn betaald of toegekend vanaf 27 maart 1992, terugwerkende kracht heeft die des te minder kan worden verantwoord omdat de schuldenaar van de inkomsten verplicht is om aan de Schatkist aanvullende roerende voorheffing te betalen zonder ook maar één mogelijkheid die in te houden op de betrokken inkomsten, omdat die reeds aan de begunstigde zijn betaald.

A.2.4.1.1. De Ministerraad voert bovendien aan dat de in het geding zijnde bepalingen geen terugwerkende kracht hebben voor de vennootschappen die hun jaarrekeningen afsluiten op 31 december of op een andere datum na 31 juli, ook al werd de interest van door een bestuurder toegekende voorschotten toegekend vóór de bekendmaking van de in het geding zijnde bepalingen. Hij wijst erop dat de situatie van de andere vennootschappen enkel het gevolg is van het feit dat zij het einde van hun boekjaar op een ander tijdstip dan op 31 december willen vaststellen. Hij erkent bovendien dat de in het geding zijnde bepalingen terugwerkende kracht hebben voor de vennootschappen die hebben beslist hun boekjaar te beëindigen tussen 27 maart en 31 juli 1992.

A.2.4.1.2. De n.v. Hesby Fruit citeert overweging B.11 van het arrest nr. 109/2004 en onderstreept dat, inzake vennootschapsbelasting, de wet die van toepassing is vanaf een bepaalde datum, retroactief is indien zij, zoals te dezen, van toepassing is op belastbare tijdperken die reeds waren afgesloten op het ogenblik van de bekendmaking ervan. Zij is van mening dat, voor zover zij op die tijdperken betrekking hebben, de in het geding zijnde bepalingen toestanden wijzigen die definitief waren voltrokken.

A.2.4.2. De Ministerraad voert aan dat de n.v. Hesby Fruit zich vooral op het beginsel van rechtszekerheid beroept wanneer zij betwist dat een fiscale wet kan gelden voor handelingen, feiten of toestanden die definitief zouden zijn voltrokken vóór de bekendmaking van de wet. Hij onderstreept dat een schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet veronderstelt dat wordt aangetoond dat de categorie van belastingplichtigen waartoe de n.v. Hesby Fruit behoort, het voordeel van rechtszekerheid wordt ontnomen dat een andere categorie van belastingplichtigen die door de in het geding zijnde bepalingen wordt beoogd, wel geniet, wat niet het geval zou zijn omdat artikel 47, § 6, van de wet van 28 juli 1992 alle vennootschappen die interesten toekennen vanaf dezelfde datum, identiek behandelt.

De Ministerraad is van mening dat de wil om discriminatie te vermijden tussen de personenvennootschappen en de kapitaalvennootschappen, de retroactiviteit verantwoordt met betrekking tot sommige toekenningen van inkomsten die na 27 maart 1992 plaatsvonden. Hij is voor het overige van mening dat de keuze om een boekjaar af te sluiten aan het einde van het kalenderjaar, geen aanleiding geeft tot rechtsonzekerheid die de andere kapitaalvennootschappen niet zouden ondergaan.

A.2.4.3.1. De Ministerraad leidt uit de parlementaire voorbereiding van de in het geding zijnde bepalingen af dat de absolute en dringende noodzaak om de gelijkheid van behandeling te herstellen tussen, enerzijds, de personenvennootschappen en hun vennoten, en, anderzijds, de kapitaalvennootschappen en hun bestuurders of aandeelhouders, een bijzondere omstandigheid is die de in A.2.4.1 bedoelde retroactiviteit verantwoordt.

De Ministerraad voegt eraan toe dat die retroactieve werking geen discriminerend verschil creëert tussen de vennootschappen die hebben beslist hun boekjaar te beëindigen tussen 27 maart en 31 juli 1992, en de kapitaalvennootschappen die hun rekeningen per kalenderjaar afsluiten, noch ten opzichte van de vennootschappen die dat tussen 31 juli en 31 december 1992 doen. Hij merkt in dat verband op dat die retroactieve werking niet voortvloeit uit de wil van de wetgever, maar uit de keuze van de vennootschappen om hun rekeningen af te sluiten op een ander tijdstip dan aan het einde van het kalenderjaar, en dat de in het geding zijnde fiscale maatregel niet retroactief is voor de vennootschappen die hun rekeningen na 31 juli 1992 hebben afgesloten. Het verschil in behandeling zou het gevolg zijn van een bewuste keuze die naar gelang van de omstandigheden voor- en nadelen heeft.

A.2.4.3.2. De n.v. Hesby Fruit antwoordt dat de prejudiciële vraag geen betrekking heeft op een verschil in behandeling tussen de vennootschappen die hun boekjaar hebben afgesloten tussen 27 maart 1992 en 28 juli 1992, en de andere vennootschappen, maar op een verschil tussen de vennootschappen die tussen die twee data interesten hebben toegekend en die welke er na 28 juli 1992 hebben toegekend, ongeacht de datum van afsluiting van hun boekjaar. Zij voert aan dat de in het geding zijnde bepalingen afbreuk doen aan de rechtszekerheid van alle vennootschappen die interesten hebben toegekend tussen 27 maart en 28 juli 1992, los van de datum van afsluiting van hun boekjaar.

Die inbreuk op de rechtszekerheid zou bovendien zwaarder zijn voor de vennootschappen die hun boekjaar vóór 28 juli 1992 hadden afgesloten, enerzijds omdat zij, doordat zij hun voorafbetalingen niet meer konden vervullen, een onvoorziene en onvermijdelijke belastingverhoging hebben ondergaan, en, anderzijds, omdat zij de wil van de wetgever niet meer konden nakomen door hun onderkapitalisatie te beperken via een kapitaalsverhoging of een vervroegde terugbetaling van de rentegevende voorschotten.

De n.v. Hesby Fruit herinnert overigens eraan dat de retroactiviteit van de wet - die niet voortvloeit uit de legitieme keuze om een boekjaar af te sluiten op 31 maart - had kunnen worden vermeden door de toepassing van de nieuwe maatregel te beperken tot de interesten die worden betaald of toegekend vanaf de bekendmaking van de wet, of door die maatregel toe te passen vanaf het aanslagjaar 1993 omdat op de datum van bekendmaking van de wet van 28 juli 1992 geen enkel belastbaar tijdperk dat verbonden was aan dat aanslagjaar, was afgesloten. De inbreuk op de rechtszekerheid en de retroactiviteit die voortvloeien uit de beslissing om een nieuwe fiscale maatregel in werking te laten treden op een bepaalde datum vóór de bekendmaking ervan - in plaats van te verwijzen naar een aanslagjaar - moeten bestaanbaar zijn met het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie, en met het beginsel van gelijkheid inzake belastingen.

De n.v. Hesby Fruit voert ten slotte aan dat uit de parlementaire voorbereiding van de in het geding zijnde bepalingen niet de absolute noodzaak blijkt om een einde te maken aan het vroegere verschil in behandeling tussen de personenvennootschappen en de kapitaalvennootschappen, noch dat dit verschil discriminerend of onrechtvaardig werd geacht. De parlementaire voorbereiding geeft eerder aan dat een harmonisering wenselijk en zelfs redelijk werd geacht. De n.v. Hesby Fruit leidt bovendien af uit overweging B.4.5, eerste alinea, van het

arrest nr. 99/99 dat de noodzaak om zo snel mogelijk een nieuwe wet toe te passen die tot doel heeft een einde te maken aan een discriminerend of onrechtvaardig geachte situatie, niet vereist dat zij retroactief wordt toegepast. Met verwijzing naar de arresten nr. 109/2004, nr. 110/2004 en nr. 111/2004, wijst zij erop dat, ook al kan de bekommernis om de ongewenste gevolgen van een fiscale regel te vermijden, de wijziging van de regel zonder uitstel rechtvaardigen, toch volstaat zij niet om de terugwerkende kracht van die wijziging te verantwoorden.

Wat de tweede prejudiciële vraag betreft

A.3.1. De n.v. European Management Services voert in de eerste plaats aan dat de retroactiviteit die een gevolg is van artikel 47, § 6, van de wet van 28 juli 1992, afbreuk doet aan haar gewettigd vertrouwen en aan haar recht op rechtszekerheid.

Zij betwist niet de bevoegdheid van de wetgever om af te wijken van het beginsel van niet-retroactiviteit van de wetten, uitdrukkelijk en op gemotiveerde wijze, indien daartoe een verantwoording bestaat. Zij merkt niettemin op dat de wetgever, bij ontstentenis van een objectieve en redelijke verantwoording, geen afbreuk zou kunnen doen, zonder de vereiste van rechtszekerheid te schenden, aan het belang van de rechtzoekenden om de juridische gevolgen van hun handelingen te kunnen voorzien. Er zou enkel afbreuk mogen worden gedaan aan de rechtszekerheid in geval van een dwingende noodzaak die te maken heeft met de openbare orde, en voor zover die inbreuk evenredig is met het nagestreefde doel. Het is immers noodzakelijk voor iedere belastingplichtige, enerzijds, de van kracht zijnde regels te kennen op het ogenblik dat hij een min of meer belangrijke handeling stelt, alsook de gevolgen ervan en, anderzijds, dat de fiscale wet geen uitwerking heeft in situaties die definitief voltrokken zijn.

De n.v. European Management Services merkt op dat artikel 47, § 6, van de wet van 28 juli 1992 afwijkt van de algemene beginselen van het recht op rechtszekerheid en op niet-retroactiviteit. De beslissingen die de Regering op 27 maart 1992 heeft genomen, zouden geen enkele bepaling bevatten met betrekking tot de inwerkingtreding van de in het geding zijnde maatregel. Zij wijst bovendien erop dat noch het bericht dat werd bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 3 april 1992, noch andere perscommuniqués de datum van inwerkingtreding van de in het geding zijnde maatregel aangeven, terwijl de retroactiviteit van andere maatregelen van de wet van 28 juli 1992 wel was aangekondigd. Rekening houdend met de veel voorkomende praktijk die erin bestaat retroactieve maatregelen op voorhand aan te kondigen, oordeelt de n.v. European Management Services dat zij erop kon rekenen dat de maatregel tot herkwalificatie van de interesten als dividenden, geen terugwerkende kracht zou hebben.

De n.v. European Management Services besluit dat, door het ontbreken van, enerzijds, uitzonderlijke omstandigheden die de retroactiviteit verantwoorden en, anderzijds, een voorafgaande aankondiging van de in het geding zijnde maatregel, artikel 47, § 6, van de wet van 28 juli 1992 afbreuk doet aan haar gewettigd vertrouwen en aan haar recht op rechtszekerheid. Door het ontbreken van een motivering en van evenredigheid met het nagestreefde doel, zou die retroactiviteit niet zonder schending van het gelijkheidsbeginsel uitwerking kunnen hebben in een definitieve situatie.

A.3.2. De n.v. European Management Services voert in de tweede plaats aan dat de retroactiviteit die het gevolg is van artikel 47, § 6, van de wet van 28 juli 1992, het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie, alsook het algemene beginsel van rechtszekerheid schendt. Zij vindt dat zij in twee opzichten anders wordt behandeld.

Het verschil dat artikel 47, § 6, van de wet van 28 juli 1992 maakt tussen twee categorieën van vennootschappen met betrekking tot eenzelfde aanslagjaar - enerzijds, de vennootschappen die interesten hebben betaald tussen 27 maart 1992 en de bekendmaking van de wet van 28 juli 1992 en, anderzijds, die welke interesten hebben betaald vóór 27 maart 1992 - zou niet objectief verantwoord zijn. De retroactiviteit tot 27 maart 1992 zou niet kunnen worden gemotiveerd door de keuze van de datum van bekendmaking van een bericht dat de maatregel aankondigt - dat geen kracht van wet heeft -, noch op enige andere wijze.

Volgens de n.v. European Management Services is het onderscheid dat artikel 47, § 6, van de wet van 28 juli 1992 maakt tussen de vennootschappen die door de in het geding zijnde fiscale regel worden beoogd en die op de hoogte werden gesteld van de terugwerkende kracht ervan door de maatregelen van de Ministerraad van 27 maart 1992, door het bericht dat op 3 april 1992 werd bekendgemaakt en door het ontwerp van wet, en de vennootschappen die niet op die manier op de hoogte werden gesteld, niet verantwoord.

Wat de terugwerkende kracht van een wet betreft en de rechtsonzekerheid die daaruit voortvloeit, verwijst de n.v. European Management Services vervolgens naar paragraaf 17 van het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen dat op 11 juli 1991 werd uitgesproken in de zaak C-368/89, alsook naar de overwegingen B.15 tot B.20 van het arrest nr. 109/2004 van het Hof.

Zij voegt eraan toe dat de wetgever zijn algemene plicht van behoedzaamheid niet is nagekomen door terugwerkende kracht te verlenen aan de nieuwe fiscale maatregel zonder hem voorafgaandelijk aan te kondigen, zoals hij dat gedaan heeft voor de twee maatregelen van de wet van 28 juli 1992 waarvan sprake is in het bericht van 3 april 1992.

A.3.3. De n.v. European Management Services oordeelt ten slotte dat de interpretatie van artikel 358, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 volgens welke een aangifte in de roerende voorheffing, die is opgesteld overeenkomstig de geldende wetbepalingen, op basis van een retroactieve wet als onregelmatig kan worden aangemerkt, in strijd is met het algemene beginsel van rechtszekerheid, en het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie schendt.

Zij wijst erop dat de in het geding zijnde bepalingen niet voorzien in overgangsbepalingen, noch in een mogelijkheid tot regularisatie, op grond waarvan een aangifte in de roerende voorheffing kan worden ingediend die in overeenstemming is met de nieuwe fiscale regel waaraan terugwerkende kracht is verleend. Zij merkt in dat verband op dat de retroactiviteit een onverantwoord verschil in behandeling doet ontstaan tussen de belastingplichtigen die in staat waren een aangifte in te dienen die in overeenstemming is met de nieuwe regels, na de bekendmaking van de wet van 28 juli 1992, en die welke hun aangifte hebben ingediend tussen 27 maart en 28 juli 1992. De retroactieve toepassing van de nieuwe fiscale regel zou tot gevolg hebben dat die laatsten automatisch een overtreding zouden hebben begaan op de fiscale regels, en automatisch zouden zijn onderworpen aan de uitzonderlijke aanslagtermijn.

A.4. De Ministerraad is van mening dat de prejudiciële vraag in hoofdzaak overeenkomt met die welke gesteld is in de zaak nr. 3680 - wat althans de grondwettigheid betreft van de artikelen 1 en 47, § 6, van de wet van 28 juli 1992 - en dat zij niet, ondanks de motieven van de verwijzingsbeslissing, de naamloze vennootschappen beoogt die interesten hebben toegekend vóór 27 maart 1992. De Ministerraad verwijst dan ook, voor de eerste twee punten van de vraag, naar de opmerkingen die hij heeft geformuleerd in de zaak nr. 3680 (A.2.1.1 - A.2.4.3.1).

A.5. Voor het overige oordeelt de Ministerraad dat artikel 358, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 1 en 47, § 6, van de wet van 28 juli 1992, de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet klaarblijkelijk niet schendt.

Hij ziet niet in welk verschil in behandeling die bepaling zou maken aangezien zij zonder onderscheid van toepassing is op alle belastingplichtigen, ongeacht de datum van het belastingjaar waarop de door die bepaling beoogde overtreding is begaan. Met verwijzing naar overweging B.6 van het arrest nr. 115/2000 herinnert de Ministerraad bovendien eraan dat, wat de toepassing van de roerende voorheffing betreft, een maatregel alleen retroactief is indien hij wordt bekendgemaakt na 31 december van het jaar gedurende hetwelk de roerende inkomsten waarop hij van toepassing is, zijn ontvangen, omdat het belastbare tijdperk met betrekking tot de roerende voorheffing samenvalt met het jaar waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd, en omdat de roerende inkomsten eveneens behoren tot het belastbare tijdperk dat overeenstemt met het jaar gedurende hetwelk zij daadwerkelijk zijn betaald of toegekend. De Ministerraad merkt in dat verband op dat het alleen belangrijk is te weten of de roerende inkomsten zijn toegekend vóór 31 december, en dat de wijzigingen van het percentage van de voorheffing op die inkomsten of de kwalificatie van die inkomsten van weinig belang zijn.

De Ministerraad onderstreept eveneens dat, aangezien de voorheffing slechts een heffing is die in mindering moet worden gebracht op de belasting, of een middel om de belasting te innen, de terugwerkende kracht van een maatregel en het bepalen van de verplichtingen die de fiscale wet kan opleggen aan de schuldenaar van de belasting alsook van de sancties voor de overtredingen van die laatste, afhangen van de einddatum van het belastbare tijdperk van die belasting. Hij merkt op dat het belastbare tijdperk voor de personenbelasting - dat op 31 december 1992 eindigt - niet was beëindigd op het tijdstip van inwerkingtreding van de in het geding zijnde bepalingen. Hij voegt eraan toe dat dit ook opging voor de vennootschappen, ongeacht de datum die zij hadden gekozen voor het einde van hun boekjaar, meer bepaald voor die welke hun boekjaar op 31 december beëindigen, ongeacht de datum waarop zij de interesten hebben toegekend op de voorschotten die hun door een bestuurder zijn verleend.

- B -

B.1. Volgens het enige artikel, tweede lid, van de wet van 12 juni 1992 « tot bekrachtiging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gecoördineerd op 10 april 1992 », is dat Wetboek « van toepassing met ingang van het aanslagjaar 1992 ».

Vóór de wijziging ervan bij artikel 1 van de wet van 28 juli 1992 houdende fiscale en financiële bepalingen, bepaalde artikel 18, 3°, van dat Wetboek :

« Dividenden omvatten :

[...]

3° interest van voorschotten die vennoten of hun echtgenoten, of hun kinderen wanneer de vennoten of hun echtgenoten het wettelijk genot van de inkomsten van die kinderen hebben, aan personenvennootschappen toestaan, behalve wanneer het gaat om voorschotten aan coöperatieve vennootschappen die door de Nationale Raad van de Coöperatie zijn erkend ».

B.2. Artikel 18, eerste lid, 3°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 bepaalde, na de vervanging ervan bij artikel 1, 1°, van de wet van 28 juli 1992, en vóór de wijziging ervan bij artikel 3, 1°, van het koninklijk besluit van 20 december 1996 « houdende diverse fiscale maatregelen, met toepassing van de artikelen 2, § 1, en 3, § 1, 2° en 3°, van de wet van 26 juli 1996 strekkende tot realisatie van de budgettaire voorwaarden tot deelname van België aan de Europese Economische en Monetaire Unie » :

« Dividenden omvatten :

[...]

3° interest van voorschotten wanneer één van volgende grenzen wordt overschreden en in de mate van die overschrijding :

- ofwel de in artikel 55 gestelde grens,
- ofwel wanneer het totaal bedrag van de rentegevende voorschotten hoger is dan het gestort kapitaal verhoogd met de belaste reserves bij het begin van het belastbare tijdperk ».

B.3. Artikel 18, tweede lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals ingevoegd bij artikel 1, 2°, van de wet van 28 juli 1992, bepaalde, vóór de vervanging ervan bij artikel 3, 2°, van het koninklijk besluit van 20 december 1996 :

« Als voorschot wordt beschouwd, elke al dan niet door effecten vertegenwoordigde vordering van een bestuurder van een kapitaalvennootschap op die vennootschap of van een vennoot van een personenvennootschap op die vennootschap, alsmede elke vordering op die vennootschappen, van hun echtgenoot of van hun kinderen wanneer de bestuurder, vennoot of hun echtgenoot het wettelijk genot van de inkomsten van die kinderen hebben, met uitzondering van :

1° obligaties uitgegeven door een openbaar beroep op het spaarwezen;

2° vorderingen op coöperatieve vennootschappen die door de Nationale Raad van de Coöperatie zijn erkend.

3° vorderingen in het bezit van bestuurders en vennoten die in artikel 179 vermelde vennootschappen zijn ».

B.4. Artikel 47, § 6, van de wet van 28 juli 1992 bepaalt :

« De artikelen 1 en 19 zijn van toepassing op vanaf 27 maart 1992 betaalde of toegekende interest ».

B.5. Uit de motivering van de verwijzingsbeslissingen blijkt dat het Hof wordt verzocht de bestaanbaarheid te onderzoeken, met de artikelen 10, 11 en 172, eerste lid, van de Grondwet, van artikel 47, § 6, van de wet van 28 juli 1992, in zoverre het een naamloze vennootschap die tussen 27 maart en 28 juli 1992 aan een van haar bestuurders een interest heeft betaald of toegekend die wordt beoogd door artikel 18, eerste lid, 3°, tweede streepje, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, op dezelfde wijze zou behandelen als een naamloze vennootschap die na 28 juli 1992 hetzelfde heeft gedaan.

De in het geding zijnde bepaling wordt in die zin bekritiseerd dat zij dat artikel 18, eerste lid, 3°, tweede streepje, zoals het is geformuleerd ingevolge artikel 1, 1°, van de wet van 28 juli 1992, toepasselijk maakt op de voormelde eerste vennootschap, zowel wat de berekening van de vennootschapsbelasting betreft als die van de roerende voorheffing.

B.6.1. Uit de motivering van de verwijzingsbeslissingen blijkt dat het Hof in de eerste plaats moet nagaan of een naamloze vennootschap die tussen 27 maart en 28 juli 1992 aan een

van haar bestuurders een interest heeft betaald of toegekend die wordt beoogd door artikel 18, eerste lid, 3°, tweede streepje, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zich, in het licht van de in het geding zijnde bepaling, in een situatie bevindt die wezenlijk verschilt van die van een naamloze vennootschap die na 28 juli 1992 hetzelfde heeft gedaan.

B.6.2. Artikel 47, § 6, van de wet van 28 juli 1992 heeft onder meer tot doel het tijdstip te bepalen vanaf wanneer de regel van artikel 18, eerste lid, 3°, tweede streepje, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 uitwerking heeft.

B.6.3. 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.

Wat de vennootschapsbelasting betreft, ontstaat de belastingschuld definitief op de datum van afsluiting van het belastbaar tijdperk, dat wil zeggen de periode waarin de inkomsten die de belastbare grondslag uitmaken, zijn verkregen. Uit artikel 360 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 volgt dat er geen onherroepelijk vastgelegde toestand bestaat vóór het einde van dat tijdperk.

Wat de roerende voorheffing betreft, ontstaat de belastingschuld definitief op de datum van de toekenning of betaalbaarstelling van de inkomsten waarop de roerende voorheffing is verschuldigd.

B.6.4. De wet van 28 juli 1992 is bekendgemaakt op 31 juli 1992. Artikel 1, 1°, van die wet - waarbij artikel 18, 3°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 werd vervangen - is, met toepassing van artikel 4, tweede lid, van de wet van 31 mei 1961 « betreffende het gebruik der talen in wetgevingszaken, het opmaken, bekendmaken en inwerkingtreden van wetten en verordeningen », in werking getreden op 10 augustus 1992.

B.6.5.1. Wat de berekening van de vennootschapsbelasting betreft, zou artikel 1, 1°, van de wet van 28 juli 1992 bijgevolg, bij ontstentenis van de in het geding zijnde bepaling, enkel van toepassing zijn op de interesten die zijn betaald of toegekend gedurende een belastbaar tijdperk dat niet was afgesloten op 10 augustus 1992. Eenzelfde behandeling zou dus zijn

voorbehouden voor interesten die tussen 27 maart en 28 juli 1992 zijn betaald of toegekend, en interesten die van 29 juli tot en met 9 augustus 1992 zijn betaald of toegekend.

B.6.5.2. Een naamloze vennootschap die - net zoals de vennootschap die aanleiding heeft gegeven tot de tweede prejudiciële vraag - aan een van haar bestuurders een interest heeft betaald of toegekend die wordt beoogd door artikel 18, eerste lid, 3^o, tweede streepje, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, tussen 27 maart en 28 juli 1992, gedurende een belastbaar tijdperk dat niet was afgesloten op 10 augustus 1992, bevindt zich niet in een situatie die wezenlijk verschilt van die van een naamloze vennootschap die zulk een interest heeft betaald of toegekend na 28 juli 1992, gedurende een belastbaar tijdperk dat niet was afgesloten op 10 augustus 1992. De in het geding zijnde bepaling wijzigt niet de situatie van die twee categorieën van vennootschappen.

B.6.5.3. Een naamloze vennootschap die - net zoals de vennootschap die aanleiding heeft gegeven tot de eerste prejudiciële vraag - aan een van haar bestuurders een interest heeft betaald of toegekend die wordt beoogd door artikel 18, eerste lid, 3^o, tweede streepje, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, tussen 27 maart en 28 juli 1992, gedurende een belastbaar tijdperk dat vóór 10 augustus 1992 werd afgesloten, bevindt zich evenmin in een situatie die wezenlijk verschilt van die van een naamloze vennootschap die tussen 29 juli en 9 augustus 1992 zulk een interest heeft betaald of toegekend gedurende een belastbaar tijdperk dat uiterlijk op die laatste datum werd afgesloten.

Zij bevindt zich daarentegen in een situatie die verschilt van die van een naamloze vennootschap die na 28 juli 1992 zulk een interest heeft betaald of toegekend, gedurende een belastbaar tijdperk dat niet was afgesloten op 10 augustus 1992.

Het Hof beperkt zijn onderzoek, wat de berekening van de vennootschapsbelasting betreft, tot die identieke behandeling van verschillende situaties.

B.6.6. Wat de berekening van de roerende voorheffing betreft, zou artikel 1, 1^o, van de wet van 28 juli 1992, bij ontstentenis van de in het geding zijnde bepaling, van toepassing zijn op de interesten die zijn betaald of toegekend vanaf 10 augustus 1992.

Een naamloze vennootschap die - net zoals de vennootschappen die aanleiding hebben gegeven tot de twee prejudiciële vragen - aan een van haar bestuurders een interest heeft betaald of toegekend die wordt beoogd door artikel 18, eerste lid, 3°, tweede streepje, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, tussen 27 maart en 28 juli 1992, bevindt zich dus niet in een situatie die verschilt van die van een naamloze vennootschap die zulk een interest heeft betaald of toegekend tussen 29 juli en 9 augustus 1992.

Haar situatie is daarentegen wel verschillend van die van een naamloze vennootschap die zulk een interest heeft betaald of toegekend vanaf 10 augustus 1992.

B.7. Wat de berekening van de vennootschapsbelasting betreft, verleent de in het geding zijnde bepaling aan artikel 1, 1°, van de wet van 28 juli 1992 terugwerkende kracht voor de naamloze vennootschap die aan een van haar bestuurders een interest heeft betaald of toegekend die door dat artikel wordt beoogd, tussen 27 maart en 28 juli 1992, gedurende een belastbaar tijdperk dat vóór 10 augustus 1992 werd afgesloten.

Wat de roerende voorheffing betreft, verleent de in het geding zijnde bepaling aan artikel 1, 1°, van de wet van 28 juli 1992 terugwerkende kracht voor de naamloze vennootschap die aan één van haar bestuurders een interest heeft betaald of toegekend die door dat artikel wordt beoogd, tussen 27 maart en 28 juli 1992.

B.8. De niet-retroactiviteit van wetten is een waarborg ter voorkoming van rechtsonzekerheid, die vereist dat de inhoud van het recht voorzienbaar en toegankelijk is, zodat eenieder in redelijke mate de gevolgen van een bepaalde handeling kan voorzien, op het tijdstip dat die handeling wordt verricht.

De terugwerkende kracht van wetten kan enkel worden verantwoord wanneer zij onontbeerlijk is voor de verwezenlijking van een doelstelling van algemeen belang.

B.9.1. De in het geding zijnde bepaling wordt verantwoord door de omstandigheid dat de maatregel waarin artikel 1 van de wet van 28 juli 1992 voorziet, « in zover hij het fiscaal stelsel van de interest van voorschotten wijzigt, op de Ministerraad van 27 maart 1992 werd goedgekeurd » (*Parl. St.*, Kamer, 1991-1992, nr. 444/7, pp. 10-11; *Parl. St.*, Kamer, 1991-1992, nr. 444/9, pp. 172-173).

B.9.2. Artikel 1 van het voorontwerp van wet dat op 14 april 1992 voor advies werd overgezonden naar de afdeling wetgeving van de Raad van State, beoogde artikel 18, 3°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 te vervangen door de volgende bepaling :

« 3° Interests van al dan niet door effecten vertegenwoordigde vorderingen die vennoten, bestuurders of hun echtgenoten, of hun kinderen wanneer de vennoten, bestuurders of hun echtgenoten het wettelijk genot van de inkomsten van die kinderen hebben, aanhouden ten aanzien van kapitaalvennootschappen en personenvennootschappen, behalve wanneer het gaat om vorderingen op coöperatieve vennootschappen die door de Nationale Raad van de Coöperatie zijn erkend » (*Parl. St.*, Kamer, 1991-1992, nr. 444/1, pp. 58 en 101).

Die bepaling moest volgens artikel 43, § 2, van hetzelfde voorontwerp van wet, « [...] in werking [treden] met ingang van het aanslagjaar 1993 » (*ibid.*, p. 74).

Artikel 1 van het ontwerp van wet dat op 8 mei 1992 werd ingediend bij de Kamer van volksvertegenwoordigers, beoogde artikel 18, 3°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 te vervangen door de volgende bepaling :

« 3° interest van al dan niet door effecten vertegenwoordigde vorderingen die bestuurders en vennoten van kapitaalvennootschappen en personenvennootschappen, hun echtgenoten, of hun kinderen wanneer de bestuurders, vennoten of hun echtgenoten het wettelijk genot van de inkomsten van die kinderen hebben, aanhouden ten aanzien van die vennootschappen, behalve wanneer het gaat om vorderingen op coöperatieve vennootschappen die door de Nationale Raad van de Coöperatie zijn erkend » (*Parl. St.*, Kamer, 1991-1992, nr. 444/1, pp. 115-116).

Die bepaling moest volgens artikel 42, § 2, van hetzelfde ontwerp van wet, « [...] in werking [treden] met ingang van het aanslagjaar 1993 » (*ibid.*, p. 130).

B.9.3. Artikel 1, 1°, tweede streepje, en artikel 47, § 6, van de wet van 28 juli 1992 zijn het resultaat van de goedkeuring van een amendement dat op 17 juni 1992 (*Parl. St.*, Kamer, 1991-1992, nr. 444/7, pp. 8-11) bij de Kamer van volksvertegenwoordigers werd ingediend en waarbij, na besprekingen, werd voorgesteld de door de Regering voorgestelde tekst substantieel te wijzigen (*Hand.*, Kamer, 1991-1992, 29 juni 1992, nr. 31, p. 1180, 1200 en 1217; *Hand.*, Kamer, 1991-1992, 30 juni 1992, nr. 33, p. 1262).

B.10. Het « bericht aan de belastingplichtigen die aan de inkomstenbelastingen onderworpen zijn », dat op 3 april 1992 in het *Belgisch Staatsblad* werd bekendgemaakt, geeft aan dat « de Ministerraad [...] op 27 maart 1992 verschillende fiscale maatregelen [heeft] goedgekeurd in het kader van de begroting 1992 », en vermeldt dat die « maatregelen [...] zo spoedig mogelijk in een bij het Parlement in te dienen wetsontwerp [zullen] worden opgenomen ». Dat bericht vestigt overigens « de aandacht op twee maatregelen die [...] in werking zullen treden op de datum waarop de Regering ze heeft aangekondigd » : het « tot nul terugbrengen van de investeringsaftrek voor sommige vennootschappen » en de « inbreng van onroerende goederen of geldsommen in buitenlandse vennootschappen die aan een aanzienlijk gunstiger belastingregeling zijn onderworpen ».

Het « bericht aan de belastingplichtigen die aan de inkomstenbelastingen onderworpen zijn », dat op 22 april 1992 werd bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad*, geeft aan dat « de Ministerraad [...] op 4 april 1992 verschillende fiscale maatregelen [heeft] goedgekeurd in het kader van de begrotingscontrole 1992 », en vermeldt dat die « maatregelen [...] zo spoedig mogelijk in een bij het Parlement in te dienen wetsontwerp worden opgenomen ». Dat bericht vestigt overigens « de aandacht op een maatregel inzake meerwaarden die [...] vanaf 6 april 1992 in werking zal treden ».

Ook al hadden die berichten melding gemaakt van de fiscale maatregel die is uitgedrukt in artikel 1, 1^o, van de wet van 28 juli 1992, toch zouden zij niet hebben kunnen volstaan om de terugwerkende kracht van een wetsbepaling te verantwoorden.

De naamloze vennootschap die tussen 27 maart en 28 juli 1992 aan een van haar bestuurders een interest heeft betaald of toegekend die wordt beoogd door artikel 18, eerste lid, 3^o, tweede streepje, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zou zonder wettelijke grondslag hebben gehandeld indien zij louter op grond van een dergelijk bericht de op die interest in te houden roerende voorheffing zou hebben berekend met toepassing van het percentage dat geldt voor dividenden.

B.11. De maatregel die is ingeschreven in artikel 1, 1^o, van de wet van 28 juli 1992 heeft niet tot doel de ontvangsten van de Staat te verhogen. Hij strekt ertoe, enerzijds, de strijd aan te binden tegen bepaalde praktijken om de fiscale regeling van de interesten te genieten, die

gunstiger is dan die van de dividenden en, anderzijds, leningen, door de bedrijven, te beperken om hun zelffinanciering te stimuleren (*Parl. St.*, Senaat, 1991-1992, nr. 425-2, p. 58).

Ook al kan de bekommernis om bepaalde praktijken te bestrijden, de wetgever ertoe brengen een maatregel te nemen die zonder uitstel wordt toegepast, toch volstaat zij niet om de terugwerkende kracht ervan te verantwoorden.

B.12. Het Hof ziet geen element dat de terugwerkende kracht kan verantwoorden van artikel 18, eerste lid, 3^o, tweede streepje, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals het werd ingevoegd bij artikel 1, 1^o, van de wet van 28 juli 1992.

B.13. In zoverre het die wetsbepaling toepasselijk maakt op de berekening van de vennootschapsbelasting die verschuldigd is door een naamloze vennootschap die aan een van haar bestuurders een interest heeft betaald of toegekend die door die bepaling wordt beoogd, tussen 27 maart en 28 juli 1992, gedurende een belastbaar tijdperk dat werd afgesloten vóór 10 augustus 1992, is artikel 47, § 6 niet bestaanbaar met de artikelen 10, 11 en 172, eerste lid, van de Grondwet.

In zoverre het diezelfde wetsbepaling toepasselijk maakt op de berekening van de roerende voorheffing die verschuldigd is door een naamloze vennootschap die tussen 27 maart en 28 juli 1992 aan een van haar bestuurders een interest heeft betaald of toegekend die door die bepaling wordt beoogd, is artikel 47, § 6 niet bestaanbaar met de artikelen 10, 11 en 172, eerste lid, van de Grondwet.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 47, § 6, van de wet van 28 juli 1992 houdende fiscale en financiële bepalingen schendt de artikelen 10, 11 en 172, eerste lid, van de Grondwet, in de mate die in B.13 is aangegeven.

Aldus uitgesproken in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 10 mei 2006.

De griffier,

De voorzitter,

L. Potoms

M. Melchior