

ROYAUME DE BELGIQUE

AVIS 34.638/2

DE LA SECTION DE LÉGISLATION
DU CONSEIL D'ÉTAT

Le CONSEIL D'ÉTAT, section de législation, deuxième chambre, saisi par le Ministre des Finances, le 24 décembre 2002, d'une demande d'avis, dans un délai ne dépassant pas trois jours, sur un projet d'arrêté royal "pris en exécution de l'article 203, § 1, alinéa 3, du Code des impôts sur les revenus 1992 relatif à la liste des pays dont les dispositions de droit commun en matière d'impôts sont notablement plus avantageuses qu'en Belgique", a donné le 30 décembre 2002 l'avis suivant :

KONINKRIJK BELGIË

ADVIES 34.638/2

VAN DE AFDELING WETGEVING
VAN DE RAAD VAN STATE

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede kamer, op 24 december 2002 door de Minister van Financiën verzocht hem, binnen een termijn van ten hoogste drie dagen, van advies te dienen over een ontwerp van koninklijk besluit "ter uitvoering van artikel 203, § 1, derde lid van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 betreffende de lijst van landen waar de gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen aanzienlijk gunstiger zijn dan in België", heeft op 30 december 2002 het volgende advies gegeven :

Suivant l'article 84, alinéa 1^{er}, 2°, des lois coordonnées sur le Conseil d'Etat, inséré par la loi du 4 août 1996, la demande d'avis doit spécialement indiquer les motifs qui en justifient le caractère urgent.

La lettre s'exprime en ces termes :

"L'urgence est motivée par le fait que :

- l'article 203, § 1^{er}, alinéa 3 du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il a été inséré par l'article 10, 2°, de la loi du ... modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale trouve à s'appliquer à partir de l'exercice d'imposition 2004 pour la déduction des revenus d'actions ou parts à titre de revenus définitivement taxés;
- le présent arrêté a pour but de préciser la portée de l'exclusion, prévue à l'article 203, § 1^{er}, alinéa 3, 1° du même Code, en ce qui concerne les revenus qui proviennent de sociétés qui sont établies dans un pays dont les dispositions de droit commun sont notablement plus avantageuses qu'en Belgique;
- il convient dès lors de préciser aussi rapidement que possible quels sont les revenus qui sont perçus dans la plus grande partie des cas à partir de l'exercice comptable 2003, qui peuvent donner lieu à une déduction à titre de revenus définitivement taxés dans le chef de ces contribuables."

*

* *

Le Conseil d'Etat, section de législation, se limite, conformément à l'article 84, alinéa 2, des lois coordonnées sur le Conseil d'Etat, à examiner le fondement juridique, la compétence de l'auteur de l'acte ainsi que l'accomplissement des formalités prescrites.

*

* *

Sur ces trois points, le projet appelle les observations qui suivent.

.../...

Fondement juridique

1. Le projet d'arrêté royal examiné trouve son fondement dans l'article 203, §1^{er}, alinéa 3, du Code des impôts sur les revenus 1992, inséré par l'article 10, 2°, de la loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale.

L'article 203, §1^{er}, alinéas 3 et 4, du Code des impôts sur les revenus 1992 dispose :

"Les dispositions de droit commun en matière d'impôts visées à l'alinéa 1^{er}, 1°, sont présumées être notablement plus avantageuses qu'en Belgique lorsque dans les cas déterminés par le Roi, par arrêté délibéré en Conseil des ministres :

- soit le taux nominal de droit commun de l'impôt sur les bénéfices des sociétés est inférieur à 15 % ;
- soit, en droit commun, le taux correspondant à la charge fiscale effective est inférieur à 15 % .

Pour l'application de l'alinéa 1^{er}, 1°, les dispositions de droit commun en matière d'impôts qui sont applicables aux sociétés établies dans un Etat membre de l'Union européenne sont censées ne pas être notablement plus avantageuses qu'en Belgique."

Il résulte du commentaire de cet article que l'habilitation conférée au Roi consiste à charger Celui-ci d'établir la liste des pays pour lesquels, soit le taux nominal de droit commun de l'impôt sur les bénéfices des sociétés est inférieur à 15 %, soit le taux effectif correspondant à la charge fiscale effective de droit commun est inférieur à 15 % ¹.

(1) Voir l'exposé des motifs du projet de loi modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale (Doc. parl., Chambre, session 2001-2002, n° 1918/001, p. 49).

2. Le Conseil d'Etat s'interroge sur la différence entre la liste du projet et celle des "paradis fiscaux" dressée par l'O.C.D.E.².

Compte tenu de son importance, la méthode qui a été utilisée pour établir la liste du projet devrait être explicitée dans le rapport au Roi.

3. La question se pose de savoir si des territoires ayant des liens particuliers avec des Etats membres de l'Union européenne ne devraient pas être exclus de la liste en projet, compte tenu du fait que l'article 203, §1^{er}, alinéa 4, du Code des impôts sur les revenus 1992 dispose que "pour l'application de l'alinéa 1^{er}, 1^o, les dispositions de droit commun en matière d'impôts qui sont applicables «aux sociétés établies dans un Etat membre de l'Union européenne» sont censées ne pas être notablement plus avantageuses qu'en Belgique".

Dans le bref délai qui lui est imparti, le Conseil d'Etat n'a pu vérifier si les sociétés qui bénéficient du droit d'établissement dans les "pays et territoires" visés à l'article 183, § 5, du Traité instituant la Communauté européenne tel qu'il a été mis en oeuvre par la décision 91/482/CEE du Conseil du 25 juillet 1991³, peuvent être considérées "comme établies dans un Etat membre de l'Union européenne".

4. Compte tenu de l'article 299, § 4, du Traité instituant la Communauté européenne qui dispose que "les dispositions du présent traité s'appliquent aux territoires européens dont un Etat membre assume les relations extérieures", le Conseil d'Etat n'aperçoit pas pourquoi Gibraltar, qui semble obéir à ce régime, figure dans la liste du projet.

(2) www.oecd.org.

(3) Voir la décision 91/482/CEE du Conseil du 25 juillet 1991 relative à l'association des pays et territoires d'outre-mer à la Communauté économique européenne (J.O.C.E., L 9, 13 janvier 1994, p. 20).

SRT

- 5 -

34.638/2

Overeenkomstig artikel 84, eerste lid, 2°, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State, ingevoegd bij de wet van 4 augustus 1996, moeten in de adviesaanvraag in het bijzonder de redenen worden aangegeven tot staving van het spoedeisende karakter ervan.

In het onderhavige geval luidt die motivering in de brief met de adviesaanvraag aldus :

"L'urgence est motivée par le fait que :

- l'article 203, § 1^{er}, alinéa 3 du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il a été inséré par l'article 10, 2°, de la loi du ... modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale trouve à s'appliquer à partir de l'exercice d'imposition 2004 pour la déduction des revenus d'actions ou parts à titre de revenus définitivement taxés;
- le présent arrêté a pour but de préciser la portée de l'exclusion, prévue à l'article 203, § 1^{er}, alinéa 3, 1^{er} du même Code, en ce qui concerne les revenus qui proviennent de sociétés qui sont établies dans un pays dont les dispositions de droit commun sont notablement plus avantageuses qu'en Belgique;
- il convient dès lors de préciser aussi rapidement que possible quels sont les revenus qui sont perçus dans la plus grande partie des cas à partir de l'exercice comptable 2003, qui peuvent donner lieu à une déduction à titre de revenus définitivement taxés dans le chef de ces contribuables."

Overeenkomstig artikel 84, tweede lid, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State, bepaalt de Raad van State, afdeling Wetgeving, zich tot het onderzoek van de rechtsgrond, van de bevoegdheid van de steller van de handeling, alsmede van de vraag of aan de voorgeschreven vormvereisten is voldaan.

*

* *

.../...

Wat deze drie punten betreft, geeft het ontwerp aanleiding tot de volgende opmerkingen.

Rechtsgrond

1. Het voorliggende ontwerp van koninklijk besluit vindt zijn rechtsgrond in artikel 203, § 1, derde lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, ingevoegd bij artikel 10, 2°, van de wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken.

Artikel 203, § 1, derde en vierde lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 bepaalt het volgende :

"De gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen als vermeld in het eerste lid, 1°, worden geacht aanzienlijk gunstiger te zijn dan in België, wanneer in de gevallen bepaald door de Koning, bij een na overleg in de Ministerraad vastgesteld besluit :

- hetzij, het gemeenrechtelijk nominaal tarief op de winsten van de vennootschap, lager is dan 15 pct.;
- hetzij, gemeenrechtelijk, het tarief dat met de werkelijke belastingdruk overeenstemt, lager is dan 15 pct.

Voor de toepassing van het eerste lid, 1°, worden de gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen die van toepassing zijn op vennootschappen gevestigd in een Lidstaat van de Europese Unie geacht niet aanzienlijk gunstiger te zijn dan in België."

Uit de bespreking van dat artikel blijkt dat de machtiging die aan de Koning wordt verleend erin bestaat dat Hij belast wordt met het opstellen van de lijst van de landen waarvan hetzij het gemeenrechtelijk nominaal tarief op de winsten van de

.../...

vennootschap lager is dan 15 pct., hetzij het werkelijk tarief dat overeenstemt met de werkelijke gemeenrechtelijke belastingdruk lager is dan 15 pct ¹.

⁽¹⁾ Zie de memorie van toelichting bij het ontwerp van wet tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (Gedr. St., Kamer, zitting 2001-2002, nr. 1918/001, blz. 49).

2. De Raad van State vraagt zich af wat het verschil is tussen de lijst van het ontwerp en de lijst van de "fiscale paradijzen" opgemaakt door de OESO ².

Gezien het belang van de lijst van het ontwerp dient de methode op basis waarvan ze is opgemaakt uiteengezet te worden in het verslag aan de Koning.

3. De vraag rijst of gebieden die bijzondere banden hebben met lidstaten van de Europese Unie, niet geschrapt zouden moeten worden van de ontworpen lijst, gelet op het feit dat artikel 203, § 1, vierde lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 bepaalt dat "voor de toepassing van het eerste lid, 1°, (...) de gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen die van toepassing zijn «op vennootschappen gevestigd in een Lidstaat van de Europese Unie» geacht (worden) niet aanzienlijk gunstiger te zijn dan in België".

Binnen de korte termijn die hem is toegemeten heeft de Raad van State niet kunnen nagaan of de vennootschappen die een vestigingsrecht genieten in de "landen en gebieden" bedoeld in artikel 183, punt 5, van het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap, zoals dat ten uitvoer is gelegd bij de beslissing 91/482/EEG van de Raad van 25 juli 1991 ³, beschouwd kunnen worden als "gevestigd in een lidstaat van de Europese Unie".

4. Gezien artikel 299, lid 4, van het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap, waarin staat dat : "de bepalingen van dit Verdrag (...) van toepassing (zijn) op de Europese grondgebieden welke buitenlandse betrekkingen door een lidstaat worden behartigd", is het de Raad van State niet duidelijk waarom Gibraltar, dat onder die noemer lijkt te vallen, op de lijst van het ontwerp staat.

(2) Zie www.oecd.org.

(3) Zie besluit 91/482/EEG van de Raad van 25 juli 1991 betreffende de associatie van de landen en gebieden overzee met de Europese Economische Gemeenschap (Pb, L9, 13 januari 1994, blz. 20).

La chambre était composée de

De kamer was samengesteld uit

Messieurs
de Heren

Y. KREINS,

président de chambre,
kamervoorzitter,

P. LIÉNARDY,
P. VANDERNOOT,

conseillers d'Etat,
staatsraden,

Madame
Mevrouw

A.-C. VAN GEERSDAELE,

greffier assumé,
toegevoegd griffier.

La note du Bureau de coordination a été
présentée par M. P. BROUWERS, référendaire.

De nota van het Coördinatiebureau werd
uitgebracht door de H. P. BROUWERS, referendaris.

La concordance entre la version française et la
version néerlandaise a été vérifiée sous le contrôle de
M. P. LIÉNARDY.

De overeenstemming tussen de Franse en de
Nederlandse tekst werd nagezien onder toezicht van
de H. P. LIÉNARDY.

LE GREFFIER - DE GRIFFIER,

LE PRÉSIDENT - DE VOORZITTER,

A.-C. VAN GEERSDAELE

Y. KREINS