ROYAUME DE BELGIQUE

_ _ _ _ _ _ _ _ _ _

AVIS 36.668/2
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 février 2004, d'une demande d'avis, dans un délai de cinq jours ouvrables, sur un avant-projet de loi "modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et 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", a donné le 2 mars 2004 l'avis suivant :

Suivant l'article 84, § 1er, alinéa 1er, 2°, des lois coordonnées sur le Conseil d'État, inséré par la loi du 4 août 1996, et remplacé par la loi du 2 avril 2003, 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...)

"- de principes die het internationaal aanvaarde arm's length principe in het Belgische fiscale recht inschrijven zo snel mogelijk toepassing moeten kunnen vinden met het oog op het versterken van de rechtszekerheid van de betrokken belastingplichtigen en het bevorderen van het Belgisch investeringsklimaat enerzijds en de afhandeling van de zaken en of aanvragen door de FOD Financiën anderzijds;

- de Dienst voorafgaande beslissingen zo snel mogelijk moet kunnen worden georganiseerd om de vereiste rechtszekerheid te kunnen garanderen;"

Pourtant, l'avant-projet a pour objet principal d'insérer dans l'article 185 du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR) un nouveau paragraphe 2, qui, ainsi que le souligne l'exposé des motifs, est basé sur "l'article 9 de la Convention modèle de L'OCDE, en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune" dont le premier alinéa remonte à 1963 et le second à 1977. Le Conseil d'État n'aperçoit par ailleurs pas en quoi la modification 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, en vue d'organiser le service appelé à statuer sur les demandes de décision anticipée, est à ce point urgente qu'elle justifie une demande d'avis dans un délai de cinq jours.

Ce qui est présenté comme une justification de l'urgence se réduit à une justification de l'opportunité de l'avant-projet.

*

* *

Comme la demande d'avis est introduite sur la base de l'article 84, § 1er, alinéa 1er, 2°, des lois coordonnées sur le Conseil d'État, tel qu'il est remplacé par la loi du 2 avril 2003, la section de législation limitera son examen au fondement légal de l'avant-projet, à la compétence de l'auteur de l'acte ainsi qu'à l'accomplissement des formalités préalables, conformément à l'article 84, § 3, des lois coordonnées précitées.

Sur ces trois points, l'avant-projet appelle les observations ci-après.

Article 2 du projet
(§ 2, en projet, de l'article 185 du CIR)

1. Comme l'indique l'exposé des motifs, le texte du paragraphe 2 que l'avant-projet ajoute à l'article 185 du CIR "est basé sur le texte de l'article 9 de la Convention-modèle de l'OCDE en matière d'impôts sur les revenus et sur la fortune". Toutefois, le texte en projet est introduit dans la définition du bénéfice imposable à l'impôt des sociétés et se limite au cas où deux sociétés font partie d'un groupe multinational de sociétés liées.

Or, l'article 9 de la Convention modèle de l'OCDE est plus général : il ne se limite pas aux sociétés, mais vise les entreprises associées, ce qui couvre aussi les entreprises exploitées par une personne physique (voir les définitions des articles 3 et 4 de la Convention modèle).

On peut en effet concevoir, par exemple, qu'une personne physique qui exploite en Belgique une entreprise individuelle ait des relations transfrontalières avec une société étrangère qu'elle contrôle, hypothèse qui entre dans le champ d'application de l'article 9 de la Convention modèle, mais non dans celui de l'article 185, § 2, en projet.

La disposition en projet ne doit donc pas être introduite dans l'article 185 du CIR, mais dans l'article 26 (ou faire l'objet d'un article 26*bis*). L'article 26 du CIR se trouve sous le titre du Code relatif à l'impôt des personnes physiques mais est applicable aux sociétés en vertu de l'article 183 du CIR.

2. L'article 9.1 de la Convention modèle OCDE prévoit que, dans les cas qu'il vise, les bénéfices qu'une des entreprises liée aurait réalisés si elle avait traité avec une entreprise indépendante "peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence".

Si la Convention modèle prévoit que ces bénéfices "peuvent être inclus" et non "sont inclus", c'est qu'il s'agit d'un modèle de convention préventive des doubles impositions entre deux États et que pareilles conventions sont impuissantes à créer des impôts. La portée de cette disposition de la Convention modèle est donc de permettre aux États contractants de prévoir, dans leur législation interne, une disposition selon laquelle les avantages anormaux attribués par une entreprise belge à une entreprise étrangère liée sont ajoutés aux bénéfices de l'entreprise belge. Cette règle figure actuellement dans l'article 26 du CIR.

Il n'y a donc pas lieu de prévoir, dans une disposition du CIR, que les bénéfices réalisés par l'entreprise belge à la faveur de conditions anormales convenues ou imposées dans ses rapports avec une entreprise liée étrangère "peuvent être inclus" dans les bénéfices de l'entreprise belge, comme le prévoit le paragraphe 2, alinéa 1er, littera a), de l'article 185, en projet : il faut disposer, comme le fait l'article 26 du CIR, qu'ils "sont" inclus.

L'exposé des motifs rappelle d'ailleurs qu'indépendamment du texte en projet, l'administration conserve le droit d'imposer les avantages anormaux par application de l'article 26 du CIR.

3. L'alinéa 2 du paragraphe 2, en projet, prévoit que l'alinéa 1er (et notamment le littera a)) "s'applique par décision anticipée", procédure organisée, en matière d'impôts sur les revenus, par les articles 20 à 26 de la loi du 24 décembre 2002, précitée.

Cette procédure suppose que le contribuable prenne l'initiative d'introduire une demande de décision anticipée sur une situation ou une opération particulière qui n'a pas encore produit d'effets sur le plan fiscal [(1)].

La décision anticipée interprète la loi ou les traités, mais ne peut modifier la détermination de la base imposable telle qu'elle résulte de la loi ou d'un traité [(2)].

Contrairement à ce que pourrait donner à penser l'alinéa 2 du paragraphe 2, en projet, il ne conçoit donc pas qu'une disposition du CIR subordonne la détermination du revenu imposable à une décision anticipée [(3)].

4. Sous réserve des observations qui précèdent, le littera a) de l'alinéa 1er du paragraphe 2, en projet, vise des avantages anormaux qui sont déjà imposables en vertu de l'article 26, alinéa 2, 1°, du CIR. Cette disposition ajoute aux bénéfices imposables de l'entreprise établie en Belgique les avantages anormaux qu'elle accorde à

> "1° un contribuable visé à l'article 227 (non-résident) à l'égard duquel l'entreprise établie en Belgique se trouve directement ou indirectement dans des liens quelconques d'interdépendance".

Ce texte est plus général que le texte en projet et plus clair : le texte en projet ne précise pas à quelles conditions deux sociétés pourront être considérées comme "faisant partie d'un groupe multinational de sociétés liées".

En revanche, le littera a) pourrait être utile dans la mesure où il préciserait ce qu'il faut entendre par des avantages anormaux au sens de l'article 26 du CIR.

---

(1) Article 20 de la loi du 24 décembre 2002, précitée.

(2) Article 23, alinéa 2, 4°, de la loi du 24 décembre 2002, précitée.

(3) Voir l'article 20, alinéa 3, de la loi du 24 décembre 2002, précitée, en vertu duquel la décision anticipée ne peut emporter exemption ou modération d'impôt.

5. Le littera b) de l'alinéa 1er du paragraphe 2, en projet, introduit dans le CIR une règle qui n'y figure pas actuellement : comme le souligne l'exposé des motifs, le droit fiscal belge ne contient aucune disposition qui autorise à réduire la base imposable d'une entreprise établie en Belgique des avantages anormaux retirés d'une entreprise étrangère présentant avec l'entreprise belge des liens d'interdépendance dans le cas où l'État de résidence de l'entreprise étrangère ajoute ces avantages anormaux aux bénéfices imposables de l'entreprise étrangère.

Cette correction est toutefois imposée par certaines conventions belges préventives des doubles impositions et par la Convention n° 90/436/CEE du 23 juillet 1990 relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées (dite "Convention européenne d'arbitrage").

Le texte en projet introduit cette règle dans le droit interne sans en limiter l'application au cas où l'entreprise étrangère qui a accordé un avantage anormal à l'entreprise belge est résidente d'un État membre de l'Union européenne ou a conclu avec la Belgique une convention préventive des doubles impositions.

6. En conclusion, le Conseil d'État croit pouvoir faire les recommandations suivantes.

a) Il n'y a pas lieu de modifier l'article 185 du CIR.

En revanche, pour réaliser les objectifs de l'avant-projet, il y a lieu d'insérer dans le CIR un nouvel article 26*bis* qui aurait un double objet :

1° préciser ce qu'il faut entendre par avantages anormaux au sens de l'article 26, spécialement alinéa 2, du CIR, conformément au texte de l'article 285, § 2, alinéa 1er, littera a), en projet.

2° introduire la disposition qui fait l'objet du paragraphe 2, alinéa 1er, littera b), en projet, sans en limiter l'application aux sociétés. Le texte du littera b), en projet, devrait également être précisé, comme l'a remarqué l'inspecteur des finances dans

son avis. Le Conseil d'État ne comprend pas en quoi consiste l'ajustement des bénéfices "d'une manière appropriée".

b) L'alinéa 2 du paragraphe 2, en projet, sera omis. Il suffit de souligner, dans l'exposé des motifs, que, par application du droit commun, la question de savoir s'il y a avantage normal au sens des articles 26 et 26*bis* du CIR peut faire l'objet d'une demande de décision anticipée "sans préjudice de l'application de la Convention 90/436/CEE du 23 juillet 1990 relative à l'élimination des doubles impositions en cas de corrections des bénéfices des entreprises associées et des Conventions internationales préventives de la double imposition".

Si l'auteur de l'avant-projet entend maintenir dans le Code une allusion à la procédure de décision anticipée, il faut à tout le moins indiquer qu'il s'agit de la procédure régie par la loi du 24 décembre 2002, précitée, car les dispositions de celle-ci ne figurent pas dans le CIR.

Article 3
(article 235, 2°, en projet, du CIR)

Cet article doit être omis pour deux raisons.

1. Si la recommandation formulée à propos de l'article 2 est suivie, il n'y a évidemment pas lieu de se référer à l'article 185, § 2, du CIR dans l'article 235, 2°, du CIR : la référence que fait cette disposition à l'article 183 du CIR suffit, car elle implique une référence à l'article 26 (et, le cas échéant, à l'article 26*bis*) du CIR dont l'insertion est proposée dans le présent avant-projet.

2. Il est douteux que, sous le régime actuel, l'article 26 du CIR s'applique dans les rapports entre une société belge et un établissement étranger de celle-ci, ou dans les rapports entre l'établissement belge d'une société étrangère et cette société, car il n'y a, en pareil cas, qu'une seule personne juridique et qu'un seul bilan annuel au point de vue du droit comptable et du droit des sociétés. Certes, les bénéfices de l'établissement belge

d'une société étrangère sont en règle générale établis sur la base d'une comptabilité distincte comme si l'établissement stable constituait une entreprise indépendante, mais si le fisc belge estime que l'on n'a pas imputé à l'établissement belge les bénéfices qui lui reviennent, il lui appartient de rectifier ces comptes internes sans devoir faire appel à l'article 26 du CIR.

Article 4

(Modification de l'article 26 de la loi du 24 décembre 2002, précitée)

L'article 26 de la loi du 24 décembre 2002, précitée, dispose que

"Le Roi détermine, par arrêté délibéré en Conseil des Ministres, les modalités d'application des dispositions du présent titre [(4)]".

L'article 4 de l'avant-projet vise à compléter cette disposition par la phrase suivante :

"Le Roi crée le service qui, au sein du Service public fédéral Finances, est compétent pour prendre des décisions anticipées".

Selon l'exposé des motifs, "les modifications proposées ont (...) pour objectif de permettre au SPF Finances de s'organiser de façon adéquate par la création d'un service à compétence légale et de se doter de l'autonomie nécessaire en indiquant clairement les responsabilités étant donné qu'il est nécessaire que les demandes de décision anticipée fassent l'objet d'un traitement rapide et efficace".

---

(4) Cette disposition est entrée en vigueur le 1er janvier 2003. Voir également :
- l'arrêté royal du 30 janvier 2003 pris en exécution de l'article 26 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'arrêté ministériel du 15 mai 2003 relatif aux fonctionnaires chargés de se prononcer sur les demandes de décisions anticipées en matière fiscale.

.../...

Dans son avis donné le 8 février 2003, l'inspecteur des finances a observé que :

> "(...) In principe heeft de Koning krachtens de grondwet deze bevoegdheid en lijkt een wetsbepaling derhalve strikt genomen niet nodig".

En effet, tel qu'il est rédigé, le texte en projet est superflu et même inconstitutionnel, puisque le Roi est chargé d'exécuter les lois et a le pouvoir d'organiser l'administration à cette fin en vertu de la Constitution elle-même, comme l'illustre l'arrêté royal du 30 janvier 2003, précité.

En revanche, si, comme l'a expliqué le délégué du ministre, l'intention des auteurs de l'avant-projet est de conférer un pouvoir de décision individuelle autonome aux fonctionnaires qui prendront à l'avenir les décisions anticipées, sans qu'ils ne doivent ni ne puissent même en référer à leur hiérarchie et à l'exclusion de tout recours gracieux au ministre, une telle intention devrait être expressément énoncée dans la loi. Celle-ci devrait en effet indiquer tant les fonctionnaires concernés que les conditions strictes dans lesquelles ces derniers seraient amenés à exercer leur pouvoir de décision individuelle [(5)].

---

(5) Ainsi et dans des matières non fiscales, le Conseil d'État a notamment déjà rappelé que
"(...) pour pouvoir admettre que des décisions individuelles soient confiées à une autorité administrative autonome sans contrôle d'opportunité exercé par une autorité politiquement responsable, il convient à tout le moins que les critères à prendre en considération pour prendre ces décisions soient définis de telle manière que le pouvoir ainsi reconnu ne recèle que peu d'éléments d'appréciation" (Voir, notamment, l'avis 33.865/4, donné le 13 novembre 2002, sur un avant-projet de décret de la Communauté française devenu le décret du 27 février 2003 sur la radiodiffusion (Doc. C.C.F., 2002-2003, n° 357/1); l'avis 34.627/2, donné le 19 mars 2003 sur un avant-projet de décret de la Communauté française devenu le décret du 22 octobre 2003 portant assentiment à l'accord de coopération du 24 juillet 2003 relatif à la validation des compétences dans le champ de la formation professionnelle continue, conclu entre la Communauté française, la Région wallonne et la Commission communautaire française (Doc., C.C.F., 2002-2003, n° 445/1); l'avis 34.742/2, donné le 7 mai 2003 sur un avant-projet de décret de la Communauté française "instaurant une procédure de reconnaissance".

Il paraît toutefois douteux qu'il soit possible de répondre à de telles exigences en ce qui concerne le mécanisme des décisions anticipées en matière fiscale qui lieraient pour l'avenir [6] - sans engager la responsabilité politique du ministre - l'ensemble des administrations fiscales lors de la détermination ultérieure de l'impôt.

---

[6] Sauf les exceptions prévues par la loi du 24 décembre 2002, précitée.

La chambre était composée de

Messieurs	Y.	KREINS,	président de chambre,
	J.	JAUMOTTE,	conseillers d'État,
Madame	M.	BAGUET,	
Monsieur	J.	KIRKPATRICK,	assesseur de la section de législation,
Madame	A.-C.	VAN GEERSDAELE,	greffier.

Le rapport a été présenté par M. J. REGNIER, premier auditeur chef de section.

LE GREFFIER, LE PRÉSIDENT,

A.-C. VAN GEERSDAELE Y. KREINS

KONINKRIJK BELGIË

ADVIES 36.668/2

VAN DE AFDELING WETGEVING
VAN DE RAAD VAN STATE

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede kamer, op 24 februari 2004 door de Minister van Financiën verzocht hem, binnen een termijn van vijf werkdagen, van advies te dienen over een voorontwerp van wet "tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 en 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", heeft op 2 maart 2004 het volgende advies gegeven :

Volgens artikel 84, § 1, eerste lid, 2°, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State, ingevoegd bij de wet van 4 augustus 1996 en vervangen bij de wet van 2 april 2003, moeten in de adviesaanvraag in het bijzonder de redenen worden aangegeven tot staving van het spoedeisende karakter ervan.

In het onderhavige geval luidt de motivering in de brief als volgt:

"De hoogdringendheid wordt gemotiveerd door het feit dat:

"- de principes die het internationaal aanvaarde arm's length principe in het Belgische fiscale recht inschrijven zo snel mogelijk toepassing moeten kunnen vinden met het oog op het versterken van de rechtszekerheid van de betrokken belastingplichtigen en het bevorderen van het Belgisch investeringsklimaat enerzijds en de afhandeling van de zaken en of aanvragen door de FOD Financiën anderzijds;

- de Dienst voorafgaande beslissingen zo snel mogelijk moet kunnen worden georganiseerd om de vereiste rechtszekerheid te kunnen garanderen;"

Het voorontwerp strekt er evenwel hoofdzakelijk toe in artikel 185 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB) een nieuwe paragraaf 2 in te voegen die, zoals in de memorie van toelichting wordt onderstreept, gebaseerd is op "artikel 9 van het OESO-modelverdrag inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen", waarvan lid 1 uit 1963 dateert en lid 2 uit 1977. De Raad van State ziet overigens niet in waarom de wijziging 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, met het doel de werkwijze te regelen van de dienst die moet beschikken op de aanvragen om voorafgaande beslissing, dermate dringend is dat zulks een voldoende reden oplevert om te verzoeken dat binnen een termijn van vijf dagen advies wordt uitgebracht.

Wat voorgesteld wordt als een verantwoording van de spoed komt neer op een verantwoording van de wenselijkheid van het voorontwerp.

*

* *

Aangezien de adviesaanvraag ingediend is op basis van artikel 84, § 1, eerste lid, 2°, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State, zoals het is vervangen

bij de wet van 2 april 2003, beperkt de afdeling wetgeving overeenkomstig artikel 84, § 3, van de voornoemde gecoördineerde wetten haar onderzoek tot de rechtsgrond van het voorontwerp van wet, de bevoegdheid van de steller van de handeling en de te vervullen voorafgaande vormvereisten.

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

Artikel 2 van het ontwerp
(ontworpen artikel 185, § 2, van het WIB)

1. Zoals in de memorie van toelichting wordt aangegeven, is de tekst van paragraaf 2 die bij het voorontwerp wordt ingevoegd in artikel 185 van het WIB "gebaseerd op de tekst van artikel 9 van het OESO-modelverdrag inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen". De ontworpen tekst wordt evenwel ingevoegd in de definitie van de winst waarop vennootschapsbelasting verschuldigd is en geldt alleen voor het geval twee vennootschappen deel uitmaken van een multinationale groep van verbonden vennootschappen.

Artikel 9 van het OESO-modelverdrag is evenwel algemener: het heeft niet alleen betrekking op vennootschappen maar ook op geassocieerde ondernemingen, onder welk begrip ook de ondernemingen vallen die door een natuurlijk persoon worden geleid (zie de definities van de artikelen 3 en 4 van het Modelverdrag).

Zo kan men zich immers indenken dat een natuurlijk persoon die in België een eenmanszaak heeft, met een door hem gecontroleerde buitenlandse vennootschap grensoverschrijdende relaties onderhoudt, welk geval binnen de werkingssfeer van artikel 9 van het Modelverdrag valt, maar niet binnen die van het ontworpen artikel 185, § 2.

De ontworpen bepaling dient dus niet te worden ingevoegd in artikel 185 van het WIB maar in artikel 26 ervan (ofwel moet ze een artikel 26bis vormen). Artikel 26 van het WIB maakt deel uit van de titel van het Wetboek waarbij de personenbelasting

wordt geregeld, maar is krachtens artikel 183 van het WIB eveneens van toepassing op de vennootschappen.

2. In artikel 9.1 van het OESO-modelverdrag wordt bepaald dat, in de daarin bedoelde gevallen, de winst die een van de verbonden ondernemingen gemaakt zou hebben als zij met een onafhankelijke onderneming zou hebben gehandeld bij de winst van die onderneming kan worden gevoegd en dienovereenkomstig belast kan worden.

Dat in het modelverdrag bepaald wordt dat die winst daarbij kan (maar niet hoeft te) worden gevoegd, komt doordat het gaat om een model van overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting tussen twee staten en dat bij zulke overeenkomsten geen belastingen kunnen worden ingevoerd. De bedoeling van die bepaling van het Modelverdrag bestaat er dus in de Verdragsluitende Staten de mogelijkheid te bieden om in hun respectieve interne wetgeving een bepaling op te nemen naar luid waarvan de abnormale voordelen die door een Belgische onderneming aan een met haar verbonden buitenlandse onderneming worden verleend, bij de winst van de Belgische onderneming worden gevoegd. Deze regel is thans vervat in artikel 26 van het WIB.

Er bestaat dan ook geen grond om in een bepaling van het WIB vast te stellen dat de winst die de Belgische onderneming maakt dankzij abnormale voorwaarden die overeengekomen of opgelegd zijn in haar relaties met een verbonden buitenlandse onderneming in haar eigen winst "mag worden begrepen in", zoals wordt bepaald in het ontworpen artikel 185, paragraaf 2, eerste lid, a): zoals in artikel 26 van het WIB moet worden bepaald dat die winst "wordt gevoegd bij".

In de memorie van toelichting wordt er trouwens op gewezen dat, los van de ontworpen tekst, de administratie het recht behoudt om de abnormale voordelen te belasten met toepassing van artikel 26 van het WIB.

3. In de ontworpen paragraaf 2, tweede lid, wordt bepaald dat het eerste lid (en inzonderheid punt a) ervan) "toepassing (vindt) bij voorafgaande beslissing", welke procedure, wat de inkomstenbelastingen betreft, geregeld wordt bij de artikelen 20 tot 26 van de voormelde wet van 24 december 2002.

.../...

Deze procedure impliceert dat de belastingplichtige op eigen initiatief een aanvraag om voorafgaande beslissing indient met betrekking tot een bijzondere situatie of verrichting die nog geen gevolgen van fiscale aard heeft opgeleverd (1).

De voorafgaande beslissing houdt een uitlegging van de wet of van de verdragen in, maar daarbij mag de manier waarop de belastinggrondslag wordt vastgesteld, zoals ze uit de wet of een verdrag voortvloeit, niet worden gewijzigd (2).

In tegenstelling tot de indruk die door de ontworpen paragraaf 2, tweede lid, zou kunnen ontstaan, is het dan ook ondenkbaar dat de vaststelling van het belastbaar inkomen bij een bepaling van het WIB afhankelijk wordt gemaakt van een voorafgaande beslissing (3).

4. Los van de voorgaande opmerkingen heeft de ontworpen paragraaf 2, eerste lid, a), betrekking op abnormale voordelen die reeds belastbaar zijn krachtens artikel 26, tweede lid, 1°, van het WIB. Krachtens die bepaling worden bij de belastbare winst van de in België gevestigde onderneming gevoegd de abnormale voordelen die zij verleent aan:

> "1° een in artikel 227 vermelde belastingplichtige (niet-inwoner) ten aanzien waarvan de in België gevestigde onderneming zich rechtstreeks of onrechtstreeks in enigerlei band van wederzijdse afhankelijkheid bevindt".

Die tekst is algemener dan de ontworpen tekst en ook duidelijker: in de ontworpen tekst wordt niet gepreciseerd op welke voorwaarden twee vennootschappen geacht zullen kunnen worden "deel uit te maken van een multinationale groep van verbonden vennootschappen".

---

(1) Artikel 20 van de voormelde wet van 24 december 2002.

(2) Artikel 23, tweede lid, 4°, van de voormelde wet van 24 december 2002.

(3) Zie artikel 20, derde lid, van de voormelde wet van 24 december 2002, naar luid waarvan de voorafgaande beslissing geen vrijstelling of vermindering van belasting tot gevolg mag hebben.

Punt a) zou daarentegen wel nuttig kunnen zijn voor zover daarin gepreciseerd wordt wat onder abnormale voordelen in de zin van artikel 26 van het WIB moet worden verstaan.

5. De ontworpen paragraaf 2, eerste lid, b), voert in het WIB een regel in die er thans niet in voorkomt: in de memorie van toelichting wordt benadrukt dat het Belgisch belastingrecht geen enkele bepaling bevat op grond waarvan het mogelijk is om de belastinggrondslag van een in België gevestigde onderneming te verlagen met de abnormale voordelen die verkregen zijn van een buitenlandse onderneming die met de Belgische onderneming banden van wederzijdse afhankelijkheid onderhoudt in het geval waarbij de Staat waar de buitenlandse onderneming gevestigd is, die abnormale voordelen voegt bij de belastbare winst van de buitenlandse onderneming.

Die correctie wordt evenwel opgelegd door bepaalde Belgische overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting en door Verdrag nr. 90/436/EEG van 23 juli 1990 ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen (het zogenaamde "Europese Arbitrageverdrag").

De ontworpen tekst voert die regel in het interne recht in zonder dat de toepassing ervan beperkt wordt tot het geval waarbij de buitenlandse onderneming die een abnormaal voordeel heeft toegekend aan de Belgische onderneming gevestigd is in een Lidstaat van de Europese Unie of met België een verdrag heeft gesloten ter voorkoming van dubbele belastingen.

6. Tot slot meent de Raad van State de volgende aanbevelingen te kunnen formuleren.

a) Er is geen grond om artikel 185 van het WIB te wijzigen.

Daarentegen is het zo dat, om de doelstellingen van het voorontwerp gerealiseerd te zien, in het WIB een nieuw artikel 26*bis* moet worden ingevoegd met een dubbele strekking:

1° nader bepalen wat dient te worden verstaan onder abnormale voordelen in de zin van artikel 26 van het WIB en in het bijzonder het tweede lid ervan, overeenkomstig de tekst van het ontworpen artikel 285, § 2, eerste lid, a).

2° de bepaling invoegen die vervat ligt in de ontworpen paragraaf 2, eerste lid, b), zonder dat de toepassing ervan beperkt wordt tot de vennootschappen. De tekst van het ontworpen punt b) zou eveneens moeten worden verduidelijkt, zoals ook de inspecteur van financiën opgemerkt heeft in zijn advies. Het is de Raad van State niet duidelijk wat bedoeld wordt met de herziening van de winsten "op passende wijze".

b) De ontworpen paragraaf 2, tweede lid, moet worden geschrapt. Er kan mee worden volstaan in de memorie van toelichting te onderstrepen dat, met toepassing van het gemene recht, de vraag of er sprake is van normaal voordeel in de zin van de artikelen 26 en 26*bis* van het WIB aan de orde kan zijn in een aanvraag om voorafgaande beslissing "onverminderd de toepassing van Verdrag 90/436/EEG van 23 juli 1990 ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen en de internationale overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting".

Indien de steller van het voorontwerp van plan is om in het Wetboek te blijven alluderen op de procedure van voorafgaande beslissing, moet op zijn minst worden aangegeven dat het gaat om de procedure waarin voorzien wordt door de voornoemde wet van 24 december 2002, aangezien de bepalingen van die wet niet opgenomen zijn in het WIB.

Artikel 3
(ontworpen artikel 235, 2°, van het WIB)

Dat artikel moet worden weggelaten om twee redenen.

1. Als de aanbeveling wordt gevolgd die geformuleerd is met betrekking tot artikel 2, is het evident dat in artikel 235, 2°, van het WIB niet verwezen moet worden naar artikel 185, § 2, van het WIB: de verwijzing in die bepaling naar artikel 183 van het WIB is reeds voldoende aangezien die verwijzing ook een verwijzing inhoudt naar

artikel 26 (en in voorkomend geval, naar artikel 26*bis*) van het WIB, waarvan de invoeging wordt voorgesteld in het onderhavige voorontwerp.

2. Het is niet zeker dat met de huidige regeling artikel 26 van het WIB van toepassing is op de verhoudingen tussen een Belgische vennootschap en een buitenlandse vestiging ervan, of op de verhoudingen tussen de Belgische vestiging van een buitenlandse vennootschap en die vennootschap, daar er in een dergelijk geval slechts één rechtspersoon is en slechts één jaarbalans uit het oogpunt van het boekhoudrecht en van het vennootschapsrecht. De winst van de Belgische vestiging van een buitenlandse vennootschap wordt weliswaar in de regel vastgesteld op grond van een onderscheiden boekhouding, als zou de vaste vestiging een onafhankelijke onderneming uitmaken, maar indien de Belgische fiscus van oordeel is dat aan de Belgische vestiging niet de winst werd aangerekend die deze toekwam, komt het hem toe die interne rekeningen te rectificeren zonder een beroep te moeten doen op artikel 26 van het WIB.

Artikel 4

(Wijziging van artikel 26 van de voormelde wet van 24 december 2002)

Artikel 26 van de voornoemde wet van 24 december 2002 bepaalt het volgende:

"De Koning bepaalt, bij een na overleg in de Ministerraad vastgesteld besluit, de wijze waarop de bepalingen van deze titel moeten worden toegepast [(4)]".

---

(4) Deze bepaling is in werking getreden op 1 januari 2003. Zie eveneens:
- het koninklijk besluit van 30 januari 2003 tot uitvoering van artikel 26 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;-het ministerieel besluit van 15 mei 2003 betreffende de ambtenaren die ermee worden belast zich uit te spreken over de aanvragen om voorafgaande beslissingen in fiscale zaken.

Artikel 4 van het voorontwerp strekt er toe deze bepaling aan te vullen met de volgende zin:

"De Koning richt de dienst op die binnen de Federale overheidsdienst Financiën bevoegd is voor het nemen van voorafgaande beslissingen."

In de memorie van toelichting staat:

> "De voorgestelde wijziging beoogt de FOD Financiën in de mogelijkheid te stellen zich door de oprichting van een dienst met wettelijke bevoegdheid op adequate wijze te organiseren en door een klare aanduiding van verantwoordelijkheden de nodige autonomie te creëren daar waar nood is aan een snelle en efficiënte behandeling van de ingediende vragen voor voorafgaande beslissing".

In het advies dat de inspecteur van financiën op 8 februari 2003 heeft gegeven, heeft hij het volgende opgemerkt:

> "(...) In principe heeft de Koning krachtens de grondwet deze bevoegdheid en lijkt een wetsbepaling derhalve strikt genomen niet nodig".

Zoals de ontworpen tekst geredigeerd is, is hij inderdaad overbodig en zelfs ongrondwettig, aangezien de Koning er- mee belast wordt de wetten uit te voeren en de bevoegdheid heeft om de administratie te dien einde te organiseren krachtens de Grondwet zelf, zoals blijkt uit het voormelde koninklijk besluit van 30 januari 2003.

Indien het daarentegen de bedoeling van de stellers van het voorontwerp is, zoals de gemachtigde van de minister heeft uitgelegd, een autonome individuele beslissingsbevoegdheid toe te kennen aan de ambtenaren die in de toekomst de voorafgaande beslissingen zullen nemen, zonder dat zij hun hiërarchie moeten of zelfs kunnen raadplegen en met uitsluiting van enig willig beroep op de minister, zou een dergelijke intentie uitdrukkelijk in de wet aangegeven moeten worden. Zowel de betrokken ambtenaren als de strikte voorwaarden waaronder deze hun individuele

beslissingsbevoegdheid zouden moeten uitoefenen zouden immers in de wet moeten worden vermeld [5].

Het lijkt evenwel twijfelachtig of het mogelijk is te voldoen aan dergelijke vereisten wat betreft het systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken die voor de toekomst - zonder dat de politieke verantwoordelijkheid van de minister op het spel staat - alle belastingadministraties zouden verbinden [6] bij de latere vaststelling van de belasting.

---

[5] Zo heeft de Raad van State inzonderheid reeds op het volgende gewezen in niet-fiscale aangelegenheden:
"(...) pour pouvoir admettre que des décisions individuelles soient confiées à une autorité administrative autonome sans contrôle d'opportunité exercé par une autorité politiquement responsable, il convient à tout le moins que les critères à prendre en considération pour prendre ces décisions soient définis de telle manière que le pouvoir ainsi reconnu ne recèle que peu d'éléments d'appréciation" (zie inzonderheid advies 33.865/4, gegeven op 13 november 2002 over een voorontwerp van decreet van de Franse Gemeenschap dat het decreet van 27 februari 2003 betreffende de radio-omroep geworden is (Doc CCF, 2002-2003, nr. 357/1); advies 34.627/2, gegeven op 19 maart 2003 over een voorontwerp van decreet van de Franse Gemeenschap dat het decreet van 22 oktober 2003 houdende instemming met het samenwerkingsakkoord van 24 juli 2003 betreffende de bekrachtiging van de bevoegdheden op het gebied van de voortgezette beroepsopleiding, gesloten tussen de Franse Gemeenschap, het Waalse Gewest en de Franse Gemeenschapscommissie geworden is (Doc CCF, 2002-2003, nr. 445/1); advies 34.742/2, gegeven op 7 mei 2003 over een voorontwerp van decreet van de Franse Gemeenschap "instaurant une procédure de reconnaissance".

[6] Onder voorbehoud van de door de voornoemde wet van 24 december 2002 gestelde uitzonderingen.

De kamer was samengesteld uit

de Heren	Y.	KREINS,	kamervoorzitter,
	J.	JAUMOTTE,	staatsraden,
Mevrouw	M.	BAGUET,	
de Heer	J.	KIRKPATRICK,	assessor van de afdeling wetgeving,
Mevrouw	A.-C.	VAN GEERSDAELE,	griffier.

Het verslag werd uitgebracht door de H. J. REGNIER, eerste auditeur-afdelingshoofd.

De overeenstemming tussen de Nederlandse en de Franse tekst werd nagezien onder toezicht van de H. J. JAUMOTTE.

DE GRIFFIER, DE VOORZITTER,

A.-C. VAN GEERSDAELE Y. KREINS