

KONINKRIJK BELGIË

ADVIES 47.420/1
VAN 3 DECEMBER 2009

VAN DE AFDELING WETGEVING
VAN DE RAAD VAN STATE

De RAAD VAN STATE, afdeling Wetgeving, eerste kamer, op 12 november 2009 door de Voorzitter van de Kamer van volksvertegenwoordigers verzocht hem, binnen een termijn van dertig dagen, van advies te dienen over een wetsvoorstel "tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 wat de anti-misbruikbepaling betreft" (*Parl. St.*, Kamer, DOC 52 1346/001), heeft het volgende advies gegeven:

1. Het om advies voorgelegde wetsvoorstel strekt ertoe de anti-ontwijkingsbepaling die is opgenomen in artikel 344, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) in overeenstemming te brengen met de anti-misbruikbepaling die voorkomt in artikel 1, § 10, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: Btw-wetboek) ¹.

Artikel 344, § 1, WIB 92 luidt thans:

"Aan de administratie der directe belastingen kan niet worden tegengeworpen, de juridische kwalificatie door de partijen gegeven aan een akte alsook aan afzonderlijke akten die een zelfde verrichting tot stand brengen, wanneer de administratie door vermoedens of door andere in artikel 340 vermelde bewijsmiddelen vaststelt dat die kwalificatie tot doel heeft de belasting te ontwijken, tenzij de belastingplichtige bewijst dat die kwalificatie aan rechtmatige financiële of economische behoeften beantwoordt".

Het wetsvoorstel beoogt voormelde paragraaf te vervangen door de volgende bepaling:

"Voor de toepassing van dit Wetboek is er sprake van misbruik wanneer de verrichte handelingen resulteren in het verkrijgen van een fiscaal voordeel waarvan de toekenning in strijd is met de doelstelling beoogd in dit Wetboek en de ter uitvoering ervan genomen besluiten en die handelingen in wezen het verkrijgen van dit voordeel tot doel hebben".

Volgens de toelichting ondervindt de fiscus bijzonder veel hinder bij de toepassing van artikel 344, § 1, WIB 92, bij het zoeken naar een correcte herkwalificatie. De nieuwe tekst leidt er volgens de indieners van het voorstel toe dat de administratie moet aantonen dat de belastingvermijding het essentiële doel van de verrichting is en niet meer dat dit het enige doel van de verrichting is.

2. Krachtens artikel 59, § 1, van het Btw-wetboek kan elk misbruik van de bepalingen van het wetboek of van de ter uitvoering ervan gegeven regelen, door de administratie worden bewezen volgens de regelen en door alle middelen van het gemene

¹Voor een commentaar bij artikel 1, § 10, van het Btw-wetboek, zie F. VANISTENDAEL, "Halifax en de nieuwe anti-ontwijkingsbepaling inzake BTW", *A.F.T.*, september 2006, 1-3.

recht, getuigen en vermoedens inbegrepen, doch uitgezonderd de eed, en daarenboven door de processen-verbaal van de ambtenaren van de Federale Overheidsdienst Financiën. Op grond van artikel 79, § 2, van hetzelfde wetboek dient ingeval van misbruik degene die de belasting in aftrek heeft gebracht, deze aan de Staat terug te storten.

In het WIB 92 is geen specifieke regeling te vinden in verband met het bewijs van misbruik, noch in verband met de gevolgen. Het is dan ook niet duidelijk wat de specifieke gevolgen zijn indien er misbruik zou worden vastgesteld en hoe dat misbruik dient te worden bewezen. Tenzij daarvoor geen specifieke regels noodzakelijk worden geacht, zal het wetsvoorstel op dit punt moeten worden aangevuld.

3. De anti-misbruikbepaling is in het Btw-wetboek ingevoerd naar aanleiding van rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie, inzonderheid het arrest *Halifax* ², waarbij geoordeeld is dat de zesde Europese richtlijn betreffende de gemeenschappelijke btw-regeling ³ zich verzet tegen het recht van een belastingplichtige om de voorbelasting af te trekken indien de transacties waarop dit recht is gebaseerd een misbruik vormen.

Terwijl in de btw-regeling de belastingplichtige een fiscaal voordeel kan verkrijgen door zelf de voorbelasting af te trekken, geldt dit niet voor de inkomstenbelastingen. In het stelsel van de inkomstenbelastingen dient de belastingplichtige in principe een aangifte in, die daarna door de belastingdiensten wordt onderzocht en eventueel wordt aangenomen. De belastingplichtige heeft dus het verkrijgen van een fiscaal voordeel niet zelf in de hand, maar is daarvoor afhankelijk van het standpunt van de administratie der directe belastingen.

²HvJ, 21 februari 2006, *Halifax t. Commissioners of Customs & Excise*, C-255/02.

³Zesde richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag

Door in de ontworpen bepaling voor de kwalificatie 'misbruik' als voorwaarde te stellen dat de verrichte handelingen " resulteren in het verkrijgen van een fiscaal voordeel" zal alleen sprake van misbruik kunnen zijn als ook de belastingdiensten de aangifte hebben aangenomen ⁴. Immers enkel na controle van de aangifte door de belastingdiensten en het vestigen van de aanslag kan een fiscaal voordeel verkregen worden.

In die zin gelezen kan de kwalificatie 'misbruik' dus bijvoorbeeld niet louter slaan op foutieve gegevens die een belastingplichtige in zijn aangifte vermeldt. Het is de vraag of dit overeenstemt met de bedoeling van de indieners van het wetsvoorstel.

4. Aangezien het wetsvoorstel de huidige tekst van artikel 344, § 1, WIB 92 beoogt te vervangen, zou kunnen worden geoordeeld dat aldus aan de administratie der directe belastingen de mogelijkheid tot herkwalificatie wordt ontnomen. Vraag is of dat de bedoeling is.

5. Indien artikel 2 van het wetsvoorstel wordt aangenomen, zal ook artikel 344, § 2, WIB 92 moeten worden aangepast. Die paragraaf vangt immers aan met de woorden "Aan de administratie der directe belastingen kan evenmin worden tegengeworpen", die refereren aan de huidige tekst van de eerste paragraaf.

⁴Er staat immers niet "kunnen leiden tot het verkrijgen van een fiscaal voordeel" of "als essentieel doel hebben het verkrijgen van een fiscaal voordeel".

De kamer was samengesteld uit

de Heren	M. VAN DAMME,	kamervoorzitter,
	J. BAERT,	
	W. VAN VAERENBERGH,	staatsraden,
	M. TISON,	assessoren van de
	L. DENYS,	afdeling Wetgeving,
Mevrouw	A. BECKERS,	griffier.

Het verslag werd uitgebracht door Mevr. A. SOMERS, adjunct-auditeur.

DE GRIFFIER

DE VOORZITTER

A. BECKERS

M. VAN DAMME

ROYAUME DE BELGIQUE

AVIS 47.420/1
DU 3 DÉCEMBRE 2009

DE LA SECTION DE LÉGISLATION
DU CONSEIL D'ÉTAT

Le CONSEIL D'ÉTAT, section de législation, première chambre, saisi par le Président du Chambre des représentants, le 12 novembre 2009, d'une demande d'avis, dans un délai de trente jours, sur une proposition de loi "modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en ce qui concerne la disposition anti-abus (*Doc. Parl.*, Chambre, DOC 52 1346/001)", a donné l'avis suivant:

1. La proposition de loi soumise pour avis vise à conformer la disposition anti-évasion figurant à l'article 344, § 1^{er}, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après: CIR 92) à la disposition anti-abus inscrite à l'article 1^{er}, § 10, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: Code de la T.V.A.)¹.

L'article 344, § 1^{er}, du CIR 92 s'énonce actuellement:

"N'est pas opposable à l'administration des contributions directes, la qualification juridique donnée par les parties à un acte ainsi qu'à des actes distincts réalisant une même opération lorsque l'administration constate, par présomptions ou par d'autres moyens de preuve visés à l'article 340, que cette qualification a pour but d'éviter l'impôt, à moins que le contribuable ne prouve que cette qualification réponde à des besoins légitimes de caractère financier ou économique".

La proposition de loi tend à remplacer le paragraphe précité par la disposition suivante:

"Pour l'application du présent Code, il y a pratique abusive lorsque les opérations effectuées ont pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi est contraire à l'objectif poursuivi par le présent Code et les arrêtés pris pour son exécution et que leur but essentiel est l'obtention de cet avantage".

Il ressort des développements qu'en cas d'application de l'article 344, § 1^{er}, du CIR 92, le fisc éprouve de très grandes difficultés à trouver une requalification correcte. Selon les auteurs de la proposition, le nouveau texte a pour effet que l'administration doit prouver que le but essentiel, et non plus unique, de l'opération est d'éviter l'impôt.

1

Pour un commentaire de l'article 1^{er}, § 10, du Code de la T.V.A., voir F. VANISTENDAEL, "Halifax en de nieuwe anti-ontwikkingsbepaling inzake BTW", *A.F.T.*, septembre 2006, 1-3.

2. En vertu de l'article 59, § 1^{er}, du Code de la T.V.A., l'administration est autorisée à prouver selon les règles et par tous les moyens de droit commun, témoins et présomptions compris, à l'exception du serment, et, en outre, par les procès-verbaux des agents du Service public fédéral Finances, toute pratique abusive aux dispositions du Code ou prises pour son exécution. En vertu de l'article 79, § 2, du même code, la personne qui a opéré la déduction de la taxe doit, en cas de pratique abusive, la reverser à l'État.

Le CIR 92 ne contient aucune disposition spécifique réglant la preuve de l'abus ou ses effets. On n'aperçoit pas, dès lors, ce que seraient les conséquences spécifiques si l'abus était constaté et comment celui-ci doit être prouvé. À moins qu'ils n'estiment pas nécessaire de prévoir des règles particulières à cet effet, les auteurs devront compléter la proposition sur ce point.

3. La disposition anti-abus a été inscrite dans le Code de la T.V.A. consécutivement à la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, notamment l'arrêt *Halifax* ² qui a jugé que la sixième directive européenne relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée ³ s'oppose au droit de l'assujetti de déduire la taxe en amont lorsque les opérations fondant ce droit sont constitutives d'une pratique abusive.

Si dans le système de la T.V.A., l'assujetti peut obtenir un avantage fiscal en déduisant lui-même la taxe en amont, cela ne vaut pas pour les impôts sur les revenus. Dans le régime des impôts sur les revenus, le contribuable doit en principe déposer une déclaration, laquelle est ensuite examinée par les services de taxation et éventuellement

²

C.J.C.E., 21 février 2006, *Halifax c. Commissioners of Customs & Excise*, C-255/02.

³

Sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme.

acceptée. Le contribuable ne contrôle donc pas lui-même l'obtention d'un avantage fiscal, mais dépend à cet égard du point de vue de l'Administration des contributions directes.

En posant comme condition pour la qualification d'"abus", dans la disposition en projet, que les opérations effectuées "ont pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal", il ne pourra être question d'abus que si les services de taxation ont déjà accepté la déclaration ⁴. En effet, ce n'est qu'après le contrôle de la déclaration par les services de taxation et l'établissement de la cotisation qu'un avantage fiscal peut être obtenu.

Interprétée en ce sens, la qualification d'"abus" ne peut donc par exemple porter uniquement sur des éléments fautifs qu'un contribuable mentionne dans sa déclaration. La question se pose de savoir si cela correspond à l'intention des auteurs de la proposition de loi.

4. Dès lors que la proposition de loi vise à remplacer le texte actuel de l'article 344, § 1^{er}, du CIR 92, on pourrait penser que l'Administration des contributions directes est ainsi privée d'une possibilité de requalification. On peut se demander si telle est l'intention.

5. Si l'article 2 de la proposition de loi est adopté, l'article 344, § 2, du CIR 92 devra être adapté. Ce paragraphe commence en effet par les mots "N'est pas non plus opposable à l'Administration des contributions directes", qui font référence au texte actuel du paragraphe 1^{er}.

4

En effet, il n'est pas indiqué "peuvent conduire à l'obtention d'un avantage fiscal" ou "ont pour objectif essentiel l'obtention d'un avantage fiscal".

La chambre était composée de

Messieurs	M. VAN DAMME,	président de chambre,
	J. BAERT, W. VAN VAERENBERGH,	conseillers d'État,
	M. TISON, L. DENYS,	assesseurs de la section de législation,
Madame	A. BECKERS,	greffier.

Le rapport a été présenté par Mme A. SOMERS, auditeur adjoint.

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

LE GREFFIER

LE PRÉSIDENT

A. BECKERS

M. VAN DAMME