

KONINKRIJK BELGIË

ADVIES 47.422/1
VAN 3 DECEMBER 2009

VAN DE AFDELING WETGEVING
VAN DE RAAD VAN STATE

De RAAD VAN STATE, afdeling Wetgeving, eerste kamer, op 13 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 "ter bestrijding van de internationale fiscale fraude en de belastingparadijzen" (*Parl. St.*, Kamer, DOC 52 1669/001), heeft het volgende advies gegeven:

Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond ¹, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

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

*

* *

STREKKING VAN HET VOORSTEL VAN WET

Het om advies voorgelegde wetsvoorstel strekt ertoe een belasting op winsten en inkomsten uit bepaalde participaties in belastingparadijzen ² in te voeren ten laste van natuurlijke personen met woonplaats in België en van in België gevestigde en aan de vennootschapsbelasting onderworpen rechtspersonen (zie de artikelen 2 en 3 van het voorstel).

De belasting is door rechtspersonen niet verschuldigd als de participatie betrekking heeft op een onderneming of juridische entiteit gevestigd of opgericht in een lidstaat van de Europese Unie en het niet gaat om een artificiële constructie waarvan het doel de omzeiling van de Belgische fiscale wetgeving is (artikel 4). Buiten die gevallen geldt hetzelfde als de winsten of de inkomsten van de buiten België gevestigde of opgerichte onderneming of juridische entiteit afkomstig zijn van een daadwerkelijke industriële of handelsactiviteit uitgeoefend op het grondgebied van de staat van vestiging of waar de zetel is gelegen (artikel 5, voorgesteld artikel 182/3, eerste lid), tenzij die winsten of inkomsten voor meer dan één vijfde afkomstig zijn van "het beheer, het behoud

⁽¹⁾ Aangezien het om een voorstel van wet gaat, wordt daaronder de overeenstemming met de hogere rechtsnormen verstaan.

⁽²⁾ De term "belastingparadijzen" komt enkel voor in het opschrift van het voorstel. In de voorgestelde bepalingen wordt daarentegen o.m. verwezen naar "bevoorrecht belastingstelsel in de zin van artikel 203" van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92).

of de toename van effecten, participaties, schuldvorderingen of analoge activa voor eigen rekening of voor die van ondernemingen die deel uitmaken van een groep waarmee de in België gevestigde rechtspersoon controle- of afhankelijkheidsbetrekkingen onderhoudt, of van de afstand of de toekenning van onlichamelijke rechten in verband met de industriële, literaire of artistieke eigendom" of voor meer dan de helft afkomstig zijn van de hiervoor vermelde handelingen en van "de levering van interne dienstprestaties, inclusief van financiële aard, aan een groep ondernemingen waarmee de in België gevestigde rechtspersoon controle- of afhankelijkheidsbetrekkingen onderhoudt" (artikel 5, voorgesteld artikel 182/3, tweede lid).

ALGEMENE OPMERKINGEN

1. De initiatiefnemers beogen internationale fiscale fraude, inzonderheid fraude via belastingparadijzen, tegen te gaan. Daartoe wordt een op de Franse *Code général des impôts* geënte regeling ingevoerd om winsten en inkomsten die via het buitenland worden verworven, in België in sommige gevallen te belasten. Een dergelijke "doorkijkregeling" is reeds in tal van buitenlandse stelsels opgenomen en is het fiscale antwoord op misbruik van rechtspersoonconstructies.

2. Het invoeren ervan vergt uiterste zorgvuldigheid van de wetgever, die immers zelf alle essentiële elementen van het belastingsstelsel moet vaststellen ³ en de regeling voldoende precies moet verwoorden ⁴.

(3) Artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet.

(4) De fiscale wet moet strikt worden geïnterpreteerd (zie bijv. Cass., 10 november 1997, *Pas.*, 1997, I, 1159, *Arr. Cass.*, 1997, 1106), zodat bij onvoldoende duidelijkheid de belasting niet zal kunnen worden geheven (zie Cass., 24 oktober 1938, *Arr. Verbr.*, 1938, 219; Cass. 28 mei 1942, *Pas.*, 1942, I, 134). Wat de onduidelijkheden in verband met de voorgestelde bepalingen betreft, wordt ook verwezen naar de opmerkingen die daaromtrent worden gemaakt bij de artikelsgewijze bespreking.

Zo is bijvoorbeeld het werken met een restcategorie problematisch omdat uit de tekst niet voldoende precies kan worden afgeleid wat het gemeenschappelijk element van die restcategorie is en dus welke instellingen onder de regel vallen ⁵.

3. De grenzen van de jurisprudentiële EU-misbruikdoctrine zijn maatgevend om de internationale aanvaardbaarheid van de voorgestelde regeling te toetsen ⁶. Aangezien de toetsing aan het normdoel daarbij centraal staat, is het aan te bevelen dat de wetgever het normdoel voor elke maatregel voldoende duidelijk omschrijft. Ook de in de voorgestelde bepalingen verwerkte verschillen in behandeling zullen verantwoord moeten kunnen worden in het licht van het grondwettelijke regels van gelijkheid en van niet-discriminatie ⁷.

Zo kan worden opgemerkt dat artikel 2 van het voorstel, dat een voor natuurlijke personen verregaande regeling invoert, slechts zeer summier wordt verantwoord.

Ook is het aangewezen om bijvoorbeeld de keuze voor de 10%-grens in het voorgestelde artikel 6/1 WIB 92 ⁸ en de keuze voor de 50%-grens in het voorgestelde artikel 182/1 WIB 92 uitdrukkelijk te verantwoorden.

(⁵) Zie bijv. "rechtspersoon, organisatie, trust of *vergelijkbare instelling*" in het voorgestelde artikel 6/1, § 1, eerste lid WIB 92.

(⁶) Zie bijv. HvJ, 12 september 2006, Cadbury Schweppes t. Commissioners of Inland Revenue, C-196/04; HvJ, 6 december 2007, Columbus Container Services BVBA & Co t. Finanzamt Bielefeld-Innenstadt; HvJ, 23 april 2008, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation t. Commissioners of Inland Revenue, C-201/05.

(⁷) Artikelen 10, 11 en 172, eerste lid, van de Grondwet.

(⁸) Zie, voor regelingen waar de 10%-grens is aanvaard: HvJ, 12 december 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation t. Commissioners of Inland Revenue, C-446/04, §§ 33 tot 74; HvJ, 23 april 2008, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation t. Commissioners of Inland Revenue, C-201/05, §§ 35 tot 43.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 2

1. In het voorgestelde artikel 6/1, § 1, derde lid WIB 92 wordt voor het bepalen van de belastingparadijzen verwezen naar artikel 203 WIB 92. Dat lid luidt:

"Voor de toepassing van het eerste lid wordt de bevoorrechte aard van een belastingstelsel bepaald overeenkomstig de bepalingen van artikel 203"⁹.

Artikel 203, § 1, tweede lid WIB 92, dat valt onder de regeling van de vennootschapsbelasting, wordt aan de Koning de opdracht gegeven om te bepalen in welke landen de gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen geacht worden aanzienlijk gunstiger te zijn dan in België. In de opdrachtbepaling worden daartoe criteria aangereikt opdat de delegatie verenigbaar zou zijn met het legaliteitsbeginsel in fiscale aangelegenheden.

Het is echter zeer de vraag of de vooropgestelde criteria voor vennootschappen zonder meer toepasbaar zijn voor een "rechtspersoon, organisatie, trust of vergelijkbare instelling" bedoeld in het voorgestelde artikel 6/1, § 1, derde lid WIB 92, dat onder de regeling van de personenbelasting valt. Die criteria moeten immers pertinent zijn in het licht van het normdoel.

2. In de toelichting bij artikel 2 - het voorgestelde artikel 6/1, § 3 WIB 92 - wordt aangegeven dat, om dubbele belasting te voorkomen, de belasting die werd betaald in het land met het gunstiger belastingregime zal worden afgetrokken van de in België te betalen belasting¹⁰. In het voorgestelde artikel 6/1, § 3, tweede lid WIB 92 is evenwel sprake van aftrek van het inkomen, dat wil zeggen van de belastbare grondslag, wat helemaal iets anders is.

⁽⁹⁾ Zie ook het voorgestelde artikel 182/1, § 1, eerste lid WIB 92, dat wel onder de regeling van de vennootschapsbelasting valt.

⁽¹⁰⁾ *Parl. St.*, Kamer, DOC 52 1669/001, 5.

In het voorgestelde artikel 182/1, § 4 WIB 92 is daarentegen wel sprake van het in mindering brengen van de lokale belasting op de in België gevestigde belasting.

Voor zover dat verschil in behandeling is bedoeld en dus behouden blijft, zal ook voor die verschillende behandeling een deugdelijke verantwoording gegeven moeten kunnen worden.

3. De notie "financiële rechten" dient verduidelijkt te worden. Het is evenmin duidelijk wat precies wordt bedoeld met "indirect" bezit. Ook de term "hoofdzakelijk" is geen precieze aanduiding.

4. De omschrijving "de van die rechtspersoon (, ...) voortkomende winsten of inkomsten" is onduidelijk. Bedoelt men - cf. de Nederlandse tekst van het ontwerp - de voordelen die ontvangen worden van de rechtspersoon als betaler of door de rechtspersoon als ontvanger, zoals de Franse tekst lijkt aan te geven? Worden alleen de voordelen bedoeld die door het WIB aangemerkt worden als belastbaar inkomen of bedoelt men alle voordelen?

5. In de derde paragraaf van het voorgestelde artikel 6/1 WIB 92 wordt het boekjaar als aanknopingspunt gebruikt. Voor familiestichtingen en trusts is dat niet steeds een werkbaar criterium vermits die niet noodzakelijk een boekjaar hebben.

Artikel 3

1. De regeling in het voorgestelde artikel 182/1 WIB 92 geldt voor in België gevestigde en aan de vennootschapsbelasting onderworpen rechtspersonen. De vraag rijst waarom niet in een vergelijkbare regeling is voorzien voor rechtspersonen onderworpen aan de rechtspersonenbelasting.

2. Bij het voorgestelde artikel 182/1, § 2, tweede lid, moet worden opgemerkt dat de rechtsgevolgen onder het brede begrip "indirect bezit" onvoldoende duidelijk zijn.

Artikel 5

In de algemene toelichting bij het wetsvoorstel wordt gesteld dat de toepassing van de *Controlled Foreign Company*-regels beperkt wordt tot de niet-EU-landen "en tot de landen waarmee België nog geen verdrag ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten" ¹¹. Dat laatste blijkt alvast niet uit de tekst van het voorstel.

⁽¹¹⁾ *Parl. St. Kamer*, DOC 52 1669/001, 4.

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 47.422/1
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 de la chambre des représentants, le 13 novembre 2009, d'une demande d'avis, dans un délai de trente jours, sur une proposition de loi "visant à lutter contre la fraude fiscale internationale et les paradis fiscaux" (*Doc. Parl. Chambre*, DOC 52 1669/001), a donné l'avis suivant:

En application de l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation a fait porter son examen essentiellement sur la compétence de l'auteur de l'acte, le fondement juridique ¹ et l'accomplissement des formalités prescrites.

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

*
* *

PORTÉE DE LA PROPOSITION DE LOI

La proposition de loi soumise pour avis vise à instaurer à charge des personnes physiques domiciliées en Belgique et des personnes morales établies en Belgique et soumises à l'impôt des sociétés un impôt sur les bénéfices et revenus générés par certaines participations dans les paradis fiscaux ² (voir les articles 2 et 3 de la proposition).

L'impôt n'est pas dû par les personnes morales si la participation porte sur une entreprise ou entité juridique établie ou constituée dans un État membre de l'Union européenne et s'il ne s'agit pas d'un montage artificiel dont le but est de contourner la législation fiscale belge (article 4). Il n'est pas dû non plus lorsque les bénéfices ou revenus de l'entreprise ou de l'entité juridique établie ou constituée hors de la Belgique proviennent d'une activité industrielle ou commerciale effective exercée sur le territoire

(1) S'agissant d'une proposition de loi, on entend par fondement juridique la conformité aux normes supérieures.

(2) Le terme "paradis fiscaux" ne figure que dans l'intitulé de la proposition. En revanche, les dispositions proposées font notamment référence à "un régime fiscal privilégié au sens de l'article 203" du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92).

de l'État où elle est établie ou a son siège (article 5, article 182/3, alinéa 1^{er}, proposé), à moins que ces bénéfices ou revenus ne proviennent pour plus d'un cinquième de "la gestion, du maintien ou de l'accroissement de titres, participations, créances ou actifs analogues pour son propre compte ou pour celui d'entreprises appartenant à un groupe avec lequel la personne morale établie en Belgique entretient des relations de contrôle ou de dépendance, ou de la cession ou de la concession de droits incorporels relatifs à la propriété industrielle, littéraire ou artistique" ou pour plus de la moitié des opérations précitées et de "la fourniture de prestations de services internes, y compris financiers, à un groupe d'entreprises avec lequel la personne morale établie en Belgique entretient des relations de contrôle ou de dépendance" (article 5, article 182/3, alinéa 2, proposé).

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

1. Les auteurs visent à lutter contre la fraude fiscale internationale, notamment la fraude organisée par le truchement de paradis fiscaux. À cet effet, la proposition introduit des dispositions qui s'inspirent du *Code général des impôts français* afin d'imposer en Belgique, dans certains cas, des bénéfices et revenus acquis à l'étranger. De telles "règles de transparence" sont déjà inscrites dans bon nombre de régimes étrangers et constituent la réponse fiscale à l'abus de montages autour de la personne morale.

2. L'instauration de ces règles requiert une prudence extrême de la part du législateur qui, en effet, doit fixer lui-même tous les éléments essentiels du régime fiscal³ et formuler les règles d'une manière suffisamment précise⁴.

(3) Articles 170, § 1^{er}, et 172, alinéa 2, de la Constitution.

(4) La loi fiscale est d'interprétation stricte (voir par exemple *Cass.*, 10 novembre 1997, *Pas.*, 1997, I, 1159; *Arr. Cass.*, 1997, 1106), de sorte que l'impôt ne sera pas perçu s'il n'y a pas suffisamment de clarté (voir *Cass.*, 24 octobre 1938, *Arr. Verbr.*, 1938, 219; *Cass.* 28 mai 1942, *Pas.*, 1942, I, 134). En ce qui concerne les imprécisions relatives aux dispositions proposées, on se reportera également aux observations formulées à ce propos lors du commentaire des articles.

Ainsi, par exemple, l'utilisation d'une catégorie résiduelle pose problème, dès lors que le texte ne peut faire apparaître avec suffisamment de clarté l'élément commun de cette catégorie résiduelle et ne permet donc pas de déterminer les organismes qui relèvent de cette règle ⁵.

3. Les limites de la jurisprudence de l'Union européenne en matière d'abus sont déterminantes pour examiner l'admissibilité internationale des dispositions proposées ⁶. Dès lors que l'examen à la lumière du but normatif est essentiel à cet égard, il est recommandé que le législateur définisse avec suffisamment de clarté le but normatif de chaque mesure. Les différences de traitement figurant dans les dispositions proposées devront également pouvoir être justifiées au regard des règles constitutionnelles d'égalité et de non-discrimination ⁷.

Ainsi, il peut être observé que l'article 2 de la proposition, qui introduit des règles essentielles pour les personnes physiques, n'est que très sommairement justifié.

En outre, il est recommandé, par exemple, de justifier expressément le choix du plafond de 10 % à l'article 6/1, proposé, du CIR 92 ⁸ et le choix du plafond de 50 % à l'article 182/1, proposé, du CIR 92.

(5) Voir par exemple "personne morale, organisme, fiducie ou *institution comparable*" à l'article 6/1, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, proposé, du CIR 92.

(6) Voir par exemple C.J.C.E., 12 septembre 2006, Cadbury Schweppes contre Commissioners of Inland Revenue, C-196/04; C.J.C.E., 6 décembre 2007, Columbus Container Services BVBA & Co. contre Finanzamt Bielefeld-Innenstadt; C.J.C.E., 23 avril 2008, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation contre Commissioners of Inland Revenue, C-201/05.

(7) Articles 10, 11 et 172, alinéa 1^{er}, de la Constitution.

(8) Voir pour les régimes pour lesquels la limite de 10 % est admise : C.J.C.E., 12 décembre 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation contre Commissioners of Inland Revenue, C-446/04, points 33 à 74; C.J.C.E., 23 avril 2008, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation contre Commissioners of Inland Revenue, C-201/05, points 35 à 43.

EXAMEN DU TEXTE

Article 2

1. En ce qui concerne la détermination des paradis fiscaux, l'article 6/1, § 1^{er}, alinéa 3, proposé, du CIR 92 se réfère à l'article 203 du CIR 92. Cet alinéa s'énonce comme suit :

"Pour l'application du premier alinéa, le caractère privilégié d'un régime fiscal est déterminé conformément aux dispositions de l'article 203"⁹.

L'article 203, § 1^{er}, alinéa 2, du CIR 92, qui relève du régime de l'impôt des sociétés, donne au Roi le pouvoir de déterminer dans quels pays les dispositions de droit commun en matière d'impôts sont présumées notablement plus avantageuses qu'en Belgique. La définition de cette mission comporte des critères à cet effet, afin que la délégation puisse se concilier avec le principe de légalité en matière fiscale.

La question se pose cependant de savoir si les critères fixés pour les sociétés peuvent s'appliquer purement et simplement aux "personne morale, organisme, fiducie ou institution comparable", visés à l'article 6/1, § 1^{er}, alinéa 3, proposé, du CIR 92, qui relève du régime de l'impôt des personnes physiques. En effet, ces critères doivent être pertinents au regard du but normatif.

2. Le commentaire de l'article 2 - l'article 6/1, § 3, proposé, du CIR 92 - indique qu'afin d'éviter la double taxation, l'impôt payé dans le pays au régime fiscal plus avantageux sera déduit de l'impôt à acquitter en Belgique¹⁰. L'article 6/1, § 3, alinéa 2, proposé, du CIR 92 fait toutefois mention d'une déduction du revenu, c'est-à-dire de la base d'imposition, ce qui est tout autre chose.

Par contre, l'article 182/1, § 4, proposé, du CIR 92, fait état d'une imputation de l'impôt acquitté localement sur l'impôt établi en Belgique.

⁽⁹⁾ Voir aussi l'article 182/1, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, proposé, du CIR 92, qui relève en revanche du régime de l'impôt des sociétés.

⁽¹⁰⁾ *Doc. parl.*, Chambre, DOC 52 1669/001, 5.

Dans la mesure où cette différence de traitement est visée et, partant, maintenue, elle devra aussi pouvoir être adéquatement justifiée.

3. La notion de "droits financiers" doit être précisée. On n'aperçoit pas non plus ce que l'on entend par détention "indirecte". Le terme "principalement" manque aussi de précision.

4. La formulation "les bénéfices ou revenus de cette personne morale (...)" est imprécise. Vise-t-on - voir le texte néerlandais du projet - les avantages perçus auprès de la personne morale en tant que payeur ou, comme semble l'indiquer le texte français, les avantages perçus par la personne morale en tant que bénéficiaire ? Vise-t-on uniquement les avantages qualifiés de revenu imposable par le CIR ou tous les avantages ?

5. Le paragraphe 3 de l'article 6/1, proposé, du CIR 92 prend l'exercice comme point de référence. Pour les fondations familiales et les fiducies, ce critère n'est pas toujours pertinent, dès lors qu'elles ne fonctionnent pas nécessairement par exercice.

Article 3

1. Les dispositions de l'article 182/1, proposé, du CIR 92 s'appliquent aux personnes morales établies en Belgique et soumises à l'impôt des sociétés. La question se pose de savoir pourquoi des dispositions comparables ne sont pas prévues pour les personnes morales soumises à l'impôt des personnes morales.

2. À propos de l'article 182/1, § 2, alinéa 2, proposé, on observera que les effets juridiques de la notion étendue de "détention indirecte" ne sont pas suffisamment précis.

Article 5

Selon la partie générale des développements de la proposition de loi, l'application du régime des *Controlled Foreign Company* se limite aux pays hors de l'Union européenne "et aux pays avec lesquels la Belgique n'a pas encore signé de convention préventive de la double imposition" ¹¹. Ce dernier point ne ressort pas en tout cas du texte de la proposition.

⁽¹¹⁾ *Doc. parl.*, Chambre, DOC 52 1669/001, 4.

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