

KONINKRIJK BELGIË

ADVIES 47.777/1
VAN 4 FEBRUARI 2010

VAN DE AFDELING WETGEVING
VAN DE RAAD VAN STATE

De RAAD VAN STATE, afdeling Wetgeving, eerste kamer, op 29 januari 2010 door de Minister van Financiën verzocht hem, binnen een termijn van vijf werkdagen, van advies te dienen over een ontwerp van koninklijk besluit "ter uitvoering van artikel 307, § 1, derde tot zesde lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 betreffende de lijst van Staten zonder of met een lage belasting", heeft het volgende advies gegeven:

Volgens artikel 84, § 1, eerste lid, 2/, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, moeten in de adviesaanvraag de redenen worden opgegeven tot staving van het spoedeisende karakter ervan.

In het onderhavige geval wordt het verzoek om spoedbehandeling gemotiveerd door de omstandigheid dat

"- Artikel 307, § 1, WIB/92 aangevuld werd met een derde tot zesde lid, ingevolge artikel 134 van de programmawet van 23 december 2009 (Belgisch Staatsblad 30 december 2009);

- het nodig is het koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelasting 1992 (KB/WIB 92) vlug kenbaar te maken met als doel te specificeren welke Staten bedoeld worden in artikel 307, § 1, derde tot zesde lid, WIB 92 waarbij voor de belastingplichtigen de verplichting wordt ingevoerd, onder bepaalde voorwaarden, aangifte te doen van alle betalingen, die zij rechtstreeks of onrechtstreeks hebben gedaan aan personen gevestigd in een Staat zonder of met een lage belasting vanaf 1 januari 2010" ⁽¹⁾.

*

* *

Overeenkomstig artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, heeft de afdeling Wetgeving zich moeten beperken tot het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond, alsmede van de vraag of aan de voorgeschreven vormvereisten is voldaan.

*

* *

⁽¹⁾ Volgens artikel 84, § 1, tweede lid, van de wetten op de Raad van State moet deze motivering woordelijk worden overgenomen in de aanhef. In dit geval stemt de motivering die in het zesde lid van de aanhef van het ontwerp wordt weergegeven, niet overeen met de motivering in de adviesaanvraag. De adviesaanvrager wordt verzocht om zich in de toekomst te conformeren aan het bepaalde in het genoemde artikel 84, § 1, tweede lid, van de wetten op de Raad van State en ervoor te zorgen dat beide motiveringen overeenstemmen.

STREKKING EN RECHTSGROND VAN HET ONTWERP

1. Het om advies voorgelegde ontwerp strekt ertoe ter uitvoering van artikel 307, § 1, vijfde lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) de lijst vast te stellen van staten zonder of met een lage belasting. Die bepaling vormt meteen ook de rechtsgrond, vermits ze de Koning opdraagt dit te doen bij een besluit vastgesteld na overleg in de Ministerraad.

2. Bij de programmawet van 23 december 2009 is artikel 307, § 1 WIB 92 aangevuld met bepalingen waarbij de belastingplichtigen onderworpen aan de vennootschapsbelasting of, overeenkomstig artikel 227, 2/ WIB 92, aan de belasting van niet-inwoners voortaan ⁽²⁾ verplicht zijn om aangifte te doen van alle tijdens het belastbaar tijdperk gedane betalingen van minstens 100.000 euro, die rechtstreeks of onrechtstreeks werden gedaan aan personen die gevestigd zijn in een staat die voorkomt op de lijst van staten zonder of met een lage belasting (zie artikel 307, § 1, derde lid, b), en zesde lid WIB 92). In artikel 307, § 1, vierde lid WIB 92 wordt de beoordelingsbevoegdheid van de Koning beperkt, vermits als een staat zonder of met een lage belasting slechts kan worden beschouwd een staat waar het nominaal tarief van "de vennootschapsbelasting" lager is dan 10 %.

In advies 47.385/1/2/3/4 van 9 en 10 november 2009 betreffende het voorontwerp van programmawet merkte de Raad van State, afdeling Wetgeving, met betrekking tot de delegatie aan de Koning om deze lijst op te stellen het volgende op:

"Dit artikel stelt een aangifteplicht in ten aanzien van belastingplichtigen die onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting of die ingevolge artikel 227, 2/ WIB 1992 onderworpen zijn aan de belasting niet-inwoners, voor verrichtingen die zij rechtstreeks of onrechtstreeks hebben uitgevoerd met staten zonder of met een lage belasting of die niet effectief of substantieel de OESO-standaard op het gebied van uitwisseling van inlichtingen toepassen.

Ook dit artikel zou, in het licht van het legaliteitsbeginsel in fiscale zaken, duidelijker moeten worden gesteld. Zo zal de wetgever moeten verduidelijken wat hij verstaat onder «lage belasting» of zal hij, ter bepaling van die notie, criteria

⁽²⁾ Die bepaling is in werking getreden "vanaf aanslagjaar 2010 voor de betalingen die vanaf 1 januari 2010 worden gedaan" (artikel 136 van de programmawet van 23 december 2009).

moeten vooropstellen aan de hand waarvan de Koning de lijst van de staten met een lage belasting zal moeten vaststellen. Ook bijvoorbeeld de notie «verrichtingen die [de belastingplichtigen] rechtstreeks of onrechtstreeks hebben uitgevoerd met personen» (...) is onvoldoende duidelijk" ⁽³⁾.

In de memorie van toelichting is hierop als volgt gereageerd:

"Als antwoord op de opmerking van de Raad van State wordt verduidelijkt dat het tweede lid van het huidig artikel in ontwerp een «Staat met een lage belasting» definieert als zijnde een Staat waarvan het nominale belastingtarief voor vennootschappen lager is dan 10 pct. Dit tariefniveau is datgene dat van kracht is op het moment dat de bedoelde lijst in het derde lid van hetzelfde artikel is opgesteld.

Voor de belastingplichtige zal het noodzakelijk zijn om zich te baseren op de lijst die van kracht is op 1 januari van het aanslagjaar dat verbonden is aan het belastbare tijdperk tijdens hetwelk de bedoelde verrichtingen zijn uitgevoerd.

Op dit ogenblik zijn de lidstaten van de Europese Unie ambtshalve uitgesloten van de lijst vermits het tarief van de inkomstenbelasting in die Staten op dit ogenblik meer dan 10 pct bedraagt" ⁽⁴⁾.

Hieruit kan worden afgeleid dat enkel de staten waar geen vorm van belasting op vennootschappen bestaat of waar het nominaal belastingtarief voor vennootschappen lager dan 10 % is, in de lijst dienen te worden opgenomen. Op het eerste gezicht lijkt de in de ontworpen bepaling opgenomen lijst van landen in dit opzicht dan ook geen probleem te stellen.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Aanhef

Gelet op wat over de rechtsgrond is opgemerkt, kan in het eerste lid van de aanhef meer specifiek worden verwezen naar artikel 307, § 1, vijfde lid, van het WIB 92.

⁽³⁾ *Parl. St. Kamer*, DOC 52 2278/001, 226.

⁽⁴⁾ *Parl. St. Kamer*, DOC 52 2278/001, 70-71.

De kamer was samengesteld uit

de Heren	M. VAN DAMME,	kamervoorzitter,
	J. BAERT, W. VAN VAERENBERGH,	staatsraden,
Mevrouw	G. VERBERCKMOES,	griffier.

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

DE GRIFFIER

DE VOORZITTER

G. VERBERCKMOES

M. VAN DAMME

ROYAUME DE BELGIQUE

AVIS 47.777/1
DU 4 FÉVRIER 2010

DE LA SECTION DE LÉGISLATION
DU CONSEIL D'ÉTAT

Le CONSEIL D'ÉTAT, section de législation, première chambre, saisi par le Ministre des Finances, le 29 janvier 2010, d'une demande d'avis, dans un délai de cinq jours ouvrables, sur un projet d'arrêté royal "pris en exécution de l'article 307, § 1^{er}, alinéas 3 à 6, du Code des impôts sur les revenus 1992 relatif à la liste des Etats à fiscalité inexistante ou peu élevée", a donné l'avis suivant:

Conformément à l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2/, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la demande d'avis doit indiquer les motifs qui en justifient le caractère urgent.

En l'occurrence, l'urgence est motivée par la circonstance que

- "- Artikel 307, § 1, WIB/92 aangevuld werd met een derde tot zesde lid, ingevolge artikel 134 van de programmawet van 23 december 2009 (Belgisch Staatsblad 30 december 2009);
- het nodig is het koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelasting 1992 (KB/WIB 92) vlug kenbaar te maken met als doel te specificeren welke Staten bedoeld worden in artikel 307, § 1, derde tot zesde lid, WIB 92 waarbij voor de belastingplichtigen de verplichting wordt ingevoerd, onder bepaalde voorwaarden, aangifte te doen van alle betalingen, die zij rechtstreeks of onrechtstreeks hebben gedaan aan personen gevestigd in een Staat zonder of met een lage belasting vanaf 1 januari 2010" ⁽¹⁾.

*

* *

Conformément à l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État, la section de législation a dû se limiter à l'examen de la compétence de l'auteur de l'acte, du fondement juridique, ainsi que de l'accomplissement des formalités prescrites.

*

* *

⁽¹⁾ Suivant l'article 84, § 1^{er}, alinéa 2, des lois sur le Conseil d'État, cette motivation doit être reproduite textuellement dans le préambule. En l'espèce, la motivation figurant au sixième alinéa du préambule du projet ne correspond pas à celle de la demande d'avis. Le demandeur de l'avis est prié de se conformer à l'avenir à la règle énoncée à l'article 84, § 1^{er}, alinéa 2, des lois sur le Conseil d'État susvisé et de veiller à ce que les deux motivations correspondent.

PORTÉE ET FONDEMENT JURIDIQUE DU PROJET

1. En exécution de l'article 307, § 1^{er}, alinéa 5, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après: CIR 92), le projet soumis pour avis a pour objet de fixer la liste des États à fiscalité inexistante ou peu élevée. Cette disposition lui procure de même un fondement juridique, le Roi étant chargé de fixer cette liste par un arrêté délibéré en Conseil des ministres.

2. La loi-programme du 23 décembre 2009 a complété l'article 307, § 1^{er} CIR 92 par des dispositions selon lesquelles les contribuables assujettis à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des non-résidents conformément à l'article 227, 2/ CIR 92, sont désormais ⁽²⁾ tenus de déclarer tous les paiements de 100.000 euros minimum effectués directement ou indirectement, au cours de la période imposable, à des personnes établies dans un État qui figure sur la liste des États à fiscalité inexistante ou peu élevée (voir l'article 307, § 1^{er}, alinéa 3, b), et l'alinéa 6 CIR 92). L'article 307, § 1^{er}, alinéa 4 CIR 92 limite le pouvoir d'appréciation du Roi dès lors qu'un État ne peut être considéré comme un État à fiscalité inexistante ou peu élevée que si le taux nominal de "l'impôt sur les sociétés" y est inférieur à 10 %.

Dans son avis 47.385/1/2/3/4 des 9 et 10 novembre 2009 concernant l'avant-projet de loi-programme, le Conseil d'État, section de législation, a formulé les observations suivantes en ce qui concerne le pouvoir délégué au Roi de fixer cette liste:

"Cet article institue, pour les contribuables qui sont assujettis à l'impôt des sociétés ou, conformément à l'article 227, 2/, du CIR 1992, à l'impôt des non-résidents, l'obligation de déclarer toutes les opérations effectuées directement ou indirectement avec des États à fiscalité inexistante ou peu élevée ou qui n'appliquent pas effectivement ou substantiellement la norme de l'OCDE en matière d'échange d'informations.

Cet article également devrait être rédigé plus clairement, à la lumière du principe de légalité en matière fiscale. Ainsi, le législateur devra préciser ce qu'il entend par «fiscalité peu élevée» ou déterminer, afin de définir cette notion, les critères dont le Roi devra tenir compte pour établir la liste des États à fiscalité peu

⁽²⁾ Cette disposition est entrée en vigueur "à partir de l'exercice d'imposition 2010 pour les paiements effectués à partir du 1^{er} janvier 2010" (article 136 de la loi-programme du 23 décembre 2009).

élevée. Par exemple, la notion d'«opérations effectuées [par le contribuable] directement ou indirectement avec des personnes» manque également de clarté" ⁽³⁾.

L'exposé des motifs a répondu à ces observations en ces termes:

"Pour répondre à la remarque du Conseil d'État, il est précisé qu'on a défini à l'alinéa 2 du présent article en projet un «État à fiscalité peu élevée» comme étant un État dont le taux nominal de l'impôt sur les sociétés est inférieur à 10 p.c. Ce niveau de taux est celui qui est en vigueur au moment où la liste visée à l'alinéa 3 de ce même article est confectionnée.

Pour ce qui concerne le contribuable, il sera nécessaire de se référer à la liste en vigueur au 1er janvier de l'exercice d'imposition qui est liée à la période imposable au cours de laquelle les opérations visées ont été effectuées.

Actuellement, les États membres de l'Union européenne sont d'office exclus de la liste compte tenu du fait que le taux de l'impôt perçu sur les revenus dans ces États est supérieur à 10 p.c." ⁽⁴⁾.

Il peut s'en déduire que seuls les États où il n'existe aucune forme d'impôt sur les sociétés ou dont le taux nominal de l'impôt des sociétés est inférieur à 10 %, doivent figurer dans la liste. À première vue, la liste de pays figurant dans la disposition en projet ne paraît dès lors poser aucun problème à cet égard.

EXAMEN DU TEXTE

Préambule

Compte tenu de l'observation concernant le fondement juridique, le premier alinéa du préambule pourrait se référer plus précisément à l'article 307, § 1^{er}, alinéa 5, du CIR 92.

⁽³⁾ *Doc. parl.*, Chambre, DOC 52 2278/001, 226.

⁽⁴⁾ *Doc. parl.*, Chambre, DOC 52 2278/001, 70-71.

La chambre était composée de

Messieurs	M. VAN DAMME,	président de chambre,
	J. BAERT, W. VAN VAERENBERGH,	conseillers d'État,
Madame	G. VERBERCKMOES,	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. J. BAERT.

LE GREFFIER

LE PRÉSIDENT

G. VERBERCKMOES

M. VAN DAMME