



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 58.644/3
van 11 januari 2016

avis 58.644/3
du 11 janvier 2016

over

sur

een ontwerp van koninklijk
besluit 'tot wijziging van
artikel 179 van het KB/WIB 92
betreffende de lijst van Staten
zonder of met een lage
belasting'

un projet d'arrêté royal
'modifiant l'article 179 de
l'AR/CIR 92 relatif à la liste
des États à fiscalité inexistante
ou peu élevée'

Op 10 december 2015 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een ontwerp van koninklijk besluit ‘tot wijziging van artikel 179 van het KB/WIB 92 betreffende de lijst van Staten zonder of met een lage belasting’.

Het ontwerp is door de derde kamer onderzocht op 5 januari 2016. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jan SMETS en Jeroen VAN NIEUWENHOVE, staatsraden, Johan PUT en Bruno PEETERS, assessoren, en Annemie GOOSSENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Frédéric VANNESTE, auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Jo BAERT, kamervoorzitter.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 11 januari 2016.

*

Le 10 décembre 2015, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur un projet d'arrêté royal ‘modifiant l'article 179 de l'AR/CIR 92 relatif à la liste des États à fiscalité inexistante ou peu élevée’.

Le projet a été examiné par la troisième chambre le 5 janvier 2016. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jan SMETS et Jeroen VAN NIEUWENHOVE, conseillers d'État, Johan PUT et Bruno PEETERS, assesseurs, et Annemie GOOSSENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Frédéric VANNESTE, auditeur.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Jo BAERT, président de chambre.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 11 janvier 2016.

*

1. 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, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET ONTWERP

2. Uit artikel 307, § 1, vijfde lid, b), en achtste lid, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) vloeit voor bepaalde belastingplichtigen de verplichting voort om ter gelegenheid van het indienen van de jaarlijkse belastingaangifte ook aangifte te doen van betalingen van minstens 100.000 euro die tijdens het belastbaar tijdperk rechtstreeks of onrechtstreeks werden gedaan aan personen die gevestigd zijn in een staat zonder belasting of met een lage belasting. Artikel 307, § 1, zesde lid, van het WIB 92 bepaalt dat onder “staat zonder of met een lage belasting” wordt verstaan een staat waarvan het nominale tarief van de vennootschapsbelasting lager is dan 10%. Krachtens artikel 307 § 1, zevende lid, van het WIB 92 wordt de lijst van staten zonder of met een lage belasting bepaald bij een koninklijk besluit vastgesteld na overleg in Ministerraad; ook een herziening van de lijst dient te gebeuren bij koninklijk besluit vastgesteld na overleg in de Ministerraad.

De lijst van staten zonder of met een lage belasting is vastgesteld bij het koninklijk besluit van 6 mei 2010¹ en is opgenomen in artikel 179 van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 ‘tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992’ (hierna: KB/WIB 92).

Die lijst geldt niet enkel voor de aangifteplicht bedoeld in artikel 307, § 1, vijfde lid, b), en achtste lid, van het WIB 92, maar heeft ook een impact op de belastbare grondslag in de vennootschapsbelasting,² zoals blijkt uit artikel 198, § 1, 10°, van het WIB 92.³

3. Het om advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit strekt ertoe de voormelde lijst te herzien. Daartoe wordt artikel 179 van het KB/WIB 92 gewijzigd: naast het vermelden van vijf nieuwe staten (Marshall-eilanden, Oezbekistan, Pitcairneilanden, Somalië en Turkmenistan), worden ook drie staten van de lijst geschrapt (Andorra, Malediven en Moldavië).

¹ Koninklijk besluit van 6 mei 2010 ‘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’.

² Indien ze niet overeenkomstig artikel 307, § 1, vijfde lid, van het WIB 92 zijn aangegeven, worden betalingen niet als beroepskosten aangemerkt, en als ze wel zijn aangegeven kunnen ze slechts als beroepskosten worden beschouwd indien de belastingplichtige bewijst “dat zij in het kader van werkelijke en oprechte verrichtingen en (...) met personen andere dan artificiële constructies zijn verricht” (artikel 198, § 1, 10°, van het WIB 92).

³ In dat artikel wordt gerefereerd aan “artikel 307, § 1, derde lid” van het WIB 92, waarmee (ingevolge latere wijzigingen) eigenlijk bedoeld wordt te verwijzen naar het vijfde lid van die paragraaf. Daarom wordt ook de verwijzing naar dat lid in de inleidende zin van artikel 179 van het KB/WIB 92 aangepast (artikel 1, a), van het ontwerp). Ter wille van de rechtszekerheid is het raadzaam om bij de eerstvolgende gelegenheid ook het WIB 92 in die zin aan te passen door het woord “derde” in artikel 198, § 1, 10°, van het WIB 92 telkens te vervangen door het woord “vijfde”.

De eilanden Jethou en Sark komen niet langer op de lijst voor omdat zij staatsrechtelijk behoren tot het baljuwschap Guernsey, dat al op de lijst voorkwam.

RECHTSGROND

4. Terecht wordt de rechtsgrond voor het ontworpen besluit gezocht in artikel 307, § 1, zevende lid, van het WIB 92.

5. In verband met het vermelden van Monaco op de lijst, wordt in het verslag aan de Koning gesteld dat “het tarief dat in Monaco op een beperkt aantal vennootschappen van toepas[s]ing is, niet beschouwd [kan] worden als het nominaal tarief van de vennootschapsbelasting”. In die staat worden immers “enkel de ondernemingen die industriële of commerciële activiteiten uitoefenen en die ten minste 25 pct. van hun omzet realiseren uit transacties die direct of indirect plaatsvinden buiten Monaco en de vennootschappen waarvan de inkomsten voornamelijk voortkomen uit de verkoop of de concessie van bepaalde roerende goederen” aan de vennootschapsbelasting onderworpen.

Het is onzeker of het opnemen van Monaco in de lijst strookt met de rechtsgrond.

Uit artikel 307, § 1, zesde lid, van het WIB 92 lijkt immers te volgen dat per staat moet worden bepaald wat het nominale tarief van de vennootschapsbelasting is. Is dat 10% of meer, dan hoort de betrokken staat niet thuis op de lijst. Het nominale tarief van de Monegaskische vennootschapsbelasting is blijkbaar niet lager dan 10%, maar Monaco wordt toch op de lijst vermeld “[g]elet op de beperkte werkingssfeer” van deze belasting, zoals in het verslag aan de Koning wordt aangegeven. Uit de rechtsgrondbepaling blijkt echter niet duidelijk dat, bij het bepalen van het nominale tarief, ook rekening kan worden gehouden met de beperkte werkingssfeer van de regeling.

Het verdient daarom aanbeveling van zodra mogelijk het WIB 92 aan te passen, teneinde de onzekerheid in dit verband weg te nemen.

ALGEMENE OPMERKING

6. De huidige lijst van staten zonder of met een lage belasting, opgenomen in artikel 179 van het KB/WIB 92, is van toepassing sedert 1 januari 2010.⁴ De nieuwe lijst is, luidens artikel 2 van het ontwerp, “van toepassing op betalingen gedaan vanaf 1 januari 2016”. De initiële lijst is dus zes jaar ongewijzigd blijven gelden.

Gelet op het in bepaalde gevallen decisieve karakter van de lijst voor de belastingplicht (zie opmerking 2, derde alinea, en voetnoot 2), dient voor elk aanslagjaar te worden nagegaan of ze geen aanpassing behoeft op basis van het criterium vermeld in artikel 307, § 1, zesde lid, van het WIB 92.

⁴ Artikel 2 van het koninklijk besluit van 6 mei 2010.

Het is weinig waarschijnlijk dat de lijst van staten waar het nominale tarief van de vennootschapsbelasting lager is dan 10% in de afgelopen zes jaar onveranderd is gebleven. De Raad van State beschikt echter niet over de nodige informatie om te kunnen beoordelen welke staten aan het criterium voldoen. Hij moet zich dan ook ertoe beperken op te merken dat het in het verslag aan de Koning vermelde voornemen van de regering om de lijst “regelmatig” te herzien, niet volstaat. Per aanslagjaar dient immers te worden nagegaan of de lijst aanpassing behoeft.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 2

7. Artikel 2 van het ontwerp bepaalt dat het te nemen besluit “van toepassing [is] op betalingen gedaan vanaf 1 januari 2016”.

7.1. Voor vennootschappen waarvan het boekjaar wordt afgesloten in de periode die loopt van 1 januari 2016 tot de datum van de bekendmaking van het te nemen besluit in het Belgisch Staatsblad, wordt aan de regeling aldus terugwerkende kracht verleend.⁵

In dat verband moet worden opgemerkt dat het verlenen van terugwerkende kracht aan besluiten slechts onder bepaalde voorwaarden toelaatbaar kan worden geacht.

Het verlenen van terugwerkende kracht aan besluiten is enkel toelaatbaar ingeval voor de retroactiviteit een wettelijke grondslag bestaat, de retroactiviteit betrekking heeft op een regeling die, met inachtneming van het gelijkheidsbeginsel, voordelen toekent of in zoverre de retroactiviteit noodzakelijk is voor de continuïteit of de goede werking van het bestuur en daardoor, in beginsel, geen verkregen situaties worden aangetast.

Enkel indien de retroactiviteit van de ontworpen regeling in één van de opgesomde gevallen valt in te passen, zou deze kunnen worden gebillijkt. Dat valt in dit geval evenwel te betwijfelen.

7.2. In artikel 2 van het ontwerp wordt de inwerkingtreding van de nieuwe regeling vermengd met het bepalen van overgangsregels.

Een bepaling waarbij de inwerkingtreding van een regelgevende tekst wordt vastgesteld, geeft aan vanaf welke datum deze tekst verbindend wordt, dit wil zeggen rechtsgevolgen kan hebben die aan de rechtsonderhorigen kunnen worden tegengeworpen: vanaf deze datum kunnen de rechtsgevolgen die voortvloeien uit de bepalingen van de tekst, verbonden

⁵ In dat geval valt het belastbaar tijdperk immers samen met het boekjaar (artikel 202 van het KB/WIB 92). Er is een retroactieve werking van een fiscaalrechtelijke regel wanneer hij van toepassing is op feiten, handelingen en toestanden die definitief zijn voltrokken op het ogenblik dat hij wordt bekendgemaakt (GwH 17 juli 2014, nr. 106/2014, B.17.2). Inzake inkomstenbelastingen ontstaat de belastingschuld definitief op de datum van afsluiting van de periode waarin de inkomsten verworven zijn die de belastingbasis uitmaken (zie bv. GwH 5 maart 2015, nr. 25/2015, B.9.1).

worden aan de rechtsfeiten die onder het toepassingsgebied ervan vallen.⁶ In dit geval is de beoogde datum van uitwerking 1 januari 2016.

Een overgangsbepaling is een bepaling die de overgang van een oude naar een nieuwe regeling mogelijk maakt en heeft dus slechts een in de tijd beperkte reden van bestaan.⁷ In dit geval is het de bedoeling om een aantal van de thans geldende regels te blijven toepassen bij wege van overgangsregeling.

Gelet daarop verdient het aanbeveling om artikel 2 van het ontwerp te stellen als volgt:

“Dit besluit heeft uitwerking met ingang van 1 januari 2016.”

Vóór dat artikel waarbij de inwerkingtreding wordt geregeld, dient dan een nieuw artikel met de overgangsbepalingen te worden ingevoegd. Daarin zou kunnen worden voorgeschreven dat de lijst van staten opgenomen in artikel 179 van het KB/WIB 92, zoals die bepaling luidde voor ze werd gewijzigd bij het te nemen besluit, van toepassing blijft voor de betalingen die zijn gedaan vóór 1 januari 2016. Daarenboven zou, om het probleem met de terugwerkende kracht te vermijden, een overgangsbepaling kunnen worden opgenomen voor de vennootschappen waarvan het boekjaar wordt afgesloten tussen 1 januari 2016 en een tijdstip dat in elk geval na de bekendmaking van het te nemen besluit moet liggen.

*

⁶ *Beginnelsen van de wetgevingstechniek – Handleiding voor het opstellen van wetgevende en reglementaire teksten*, Raad van State, 2008, nr. 146, te raadplegen op de internetsite van de Raad van State (www.raadvst-consetat.be).

⁷ *Ibid.*, nr. 143.

1. 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 et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DU PROJET

2. Il se déduit de l'article 307, § 1^{er}, alinéas 5, b), et 8, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) que certains contribuables doivent également déclarer, à l'occasion de l'introduction de la déclaration fiscale annuelle, les paiements d'un montant minimum de 100.000 euros qui, au cours de la période imposable, ont été effectués directement ou indirectement à des personnes établies dans un État où la fiscalité est inexistante ou peu élevée. L'article 307, § 1^{er}, alinéa 6, du CIR 92 dispose que par « État à fiscalité inexistante ou peu élevée », on entend un État dont le taux nominal de l'impôt sur les sociétés est inférieur à 10 %. En vertu de l'article 307, § 1^{er}, alinéa 7, du CIR 92, la liste des États à fiscalité inexistante ou peu élevée est fixée par arrêté royal délibéré en Conseil des ministres; la mise à jour de la liste doit être réalisée de la même manière.

La liste des États à fiscalité inexistante ou peu élevée a été fixée par l'arrêté royal du 6 mai 2010¹ et a été intégrée dans l'article 179 de l'arrêté royal du 27 août 1993 'd'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992' (ci-après : AR/CIR 92).

Cette liste ne concerne pas seulement l'obligation de déclaration visée à l'article 307, § 1^{er}, alinéas 5, b), et 8, du CIR 92, mais a également une incidence sur la base imposable de l'impôt des sociétés², ainsi qu'il ressort de l'article 198, § 1^{er}, 10°, du CIR 92³.

3. Le projet d'arrêté royal soumis pour avis a pour objet de mettre à jour la liste précitée. À cet effet, l'article 179 de l'AR/CIR 92 est modifié : outre la mention de cinq nouveaux États (les Îles Marshall, l'Ouzbékistan, les îles Pitcairn, la Somalie et le Turkménistan), trois États sont également retirés de la liste (Andorre, les Maldives et la Moldavie). Les îles Jéthou et Sercq sont également omises de cette liste parce que, du point de vue du droit constitutionnel, elles appartiennent au bailliage de Guernesey, qui se trouvait déjà sur la liste.

¹ Arrêté royal du 6 mai 2010 '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 États à fiscalité inexistante ou peu élevée'.

² Les paiements qui n'ont pas été déclarés conformément à l'article 307, § 1^{er}, alinéa 5, du CIR 92 ne sont pas considérés comme des frais professionnels, et s'ils ont été déclarés, ils ne peuvent être considérés comme tels que si le contribuable justifie « qu'ils [ont été] effectués dans le cadre d'opérations réelles et sincères et avec des personnes autres que des constructions artificielles » (article 198, § 1^{er}, 10°, du CIR 92).

³ Cet article fait référence à « l'article 307, § 1^{er}, alinéa 3 », du CIR 92, alors que l'intention est en réalité de faire référence (à la suite de modifications ultérieures) au cinquième alinéa de ce paragraphe. C'est pourquoi la référence à cet alinéa figurant dans la phrase introductive de l'article 179 de l'AR/CIR 92 est également adaptée (article 1^{er}, a), du projet). Dans un souci de sécurité juridique, il est conseillé de mettre la prochaine occasion à profit pour également adapter le CIR 92 en ce sens en remplaçant chaque fois « alinéa 3 » par « alinéa 5 » dans l'article 198, § 1^{er}, 10°, du CIR 92.

FONDEMENT JURIDIQUE

4. Le fondement juridique de l'arrêté en projet est recherché, à juste titre, dans l'article 307, § 1^{er}, alinéa 7, du CIR 92.

5. En ce qui concerne la mention de Monaco sur la liste, le rapport au Roi expose que « le taux qui s'applique à Monaco à un nombre limité de sociétés ne peut être considéré comme le taux nominal de l'impôt des sociétés ». En effet, dans cet État, « seules les entreprises qui exercent des activités industrielles ou commerciales et qui réalisent au moins 25 p.c. de leur chiffre d'affaires en transactions directes ou indirectes hors Monaco et les sociétés dans lesquelles les revenus susmentionnés proviennent de la vente ou de la concession de biens mobiliers déterminés » sont soumises à l'impôt des sociétés.

Il n'est pas certain que la mention de Monaco sur la liste s'accorde avec le fondement juridique.

Il semble en effet résulter de l'article 307, § 1^{er}, alinéa 6, du CIR 92 que le taux nominal de l'impôt des sociétés doit être déterminé par État. S'il est égal ou supérieur à 10 %, l'État concerné n'a pas à figurer sur la liste. Le taux nominal de l'impôt des sociétés monégasque n'est manifestement pas inférieur à 10 %, mais Monaco est néanmoins inscrit sur la liste « [v]u le champ d'application limité » de cet impôt, comme l'indique le rapport au Roi. La disposition procurant le fondement juridique ne permet cependant pas de conclure avec certitude que, pour la détermination du taux nominal, l'on peut également tenir compte du champ d'application limité du régime.

C'est la raison pour laquelle il est recommandé d'adapter le CIR 92 aussi rapidement que possible afin d'éliminer toute incertitude à cet égard.

OBSERVATION GÉNÉRALE

6. La liste actuelle des États à fiscalité inexistante ou peu élevée, mentionnée à l'article 179 de l'AR/CIR 92, s'applique depuis le 1^{er} janvier 2010⁴. Selon l'article 2 du projet, la nouvelle liste « s'applique aux paiements effectués à partir du 1^{er} janvier 2016 ». La liste initiale a donc continué à s'appliquer en l'état pendant six ans.

Dès lors que, dans certains cas, cette liste peut revêtir un caractère décisif pour l'assujettissement (voir l'observation 2, troisième alinéa, et la note de bas de page 2), il y a lieu de vérifier pour chaque exercice si elle ne requiert pas d'être adaptée sur la base du critère mentionné à l'article 307, § 1^{er}, alinéa 6, du CIR 92.

Il est peu probable que la liste des États dans lesquels le taux nominal de l'impôt des sociétés est inférieur à 10 % soit restée inchangée au cours des six années écoulées. Le Conseil d'État ne dispose toutefois pas des informations nécessaires pour pouvoir juger quels États satisfont au critère. Il doit dès lors se limiter à observer que la mention, dans le rapport au

⁴ Article 2 de l'arrêté royal du 6 mai 2010.

Roi, de l'intention du gouvernement de mettre la liste à jour « régulièrement », est insuffisante. Il faut en effet vérifier, par exercice, si la liste requiert d'être adaptée.

EXAMEN DU TEXTE

Article 2

7. L'article 2 du projet dispose que l'arrêté envisagé « s'applique aux paiements effectués à partir du 1^{er} janvier 2016 ».

7.1. Pour les sociétés dont l'exercice comptable se clôture dans la période comprise entre le 1^{er} janvier 2016 et la date de la publication de l'arrêté envisagé au Moniteur belge, le dispositif se voit ainsi conférer un effet rétroactif ⁵.

Il y a lieu d'observer à cet égard que c'est sous certaines conditions seulement que l'attribution d'un effet rétroactif à des arrêtés peut être réputée admissible.

L'attribution d'un effet rétroactif à des arrêtés n'est admissible que lorsque la rétroactivité a une base légale, lorsqu'elle concerne une règle qui accorde des avantages dans le respect du principe de l'égalité, ou dans la mesure où elle s'impose pour assurer la continuité ou le bon fonctionnement de l'administration, et ne porte pas atteinte, en principe, à des situations acquises.

L'effet rétroactif ne peut se justifier que si la rétroactivité du régime en projet peut s'inscrire dans l'un des cas énumérés, ce dont il est toutefois permis de douter en l'espèce.

7.2. L'article 2 du projet confond l'entrée en vigueur du nouveau dispositif et la détermination du régime transitoire.

Une disposition fixant l'entrée en vigueur d'un acte détermine la date à partir de laquelle celui-ci est obligatoire, c'est-à-dire susceptible de produire des effets juridiques à l'égard des sujets de droit : à partir de cette date, les conséquences juridiques qui résultent des dispositions de l'acte peuvent commencer à être attachées aux faits qui entrent dans son champ d'application ⁶. En l'occurrence, la date de prise d'effet envisagée est le 1^{er} janvier 2016.

Une disposition transitoire est une disposition destinée à permettre le passage du régime ancien au régime nouveau et n'a donc qu'une justification limitée dans le temps ⁷. En l'occurrence, l'objectif est de continuer à appliquer un certain nombre des règles actuellement en vigueur à titre de mesure transitoire.

⁵ Dans ce cas, la période imposable coïncide en effet avec l'exercice comptable (article 202 de l'AR/CIR 92). Une règle de droit fiscal rétroagit lorsqu'elle s'applique à des faits, actes et situations qui étaient définitifs au moment où elle est publiée (C.C., 17 juillet 2014, n° 106/2014, B.17.2). En matière d'impôts sur les revenus, la dette d'impôt naît définitivement à la date de clôture de la période au cours de laquelle les revenus qui constituent la base d'imposition ont été acquis (voir par exemple C.C., 5 mars 2015, n° 25/2015, B.9.1).

⁶ *Principes de technique législative – Guide de rédaction des textes législatifs et réglementaires*, Conseil d'État, 2008, n° 146, à consulter sur le site Internet du Conseil d'État (www.raadvst-consetat.be).

⁷ *Ibid.*, n° 143.

Eu égard à ce qui précède, il est recommandé de rédiger l'article 2 du projet comme suit :

« Le présent arrêté produit ses effets le 1^{er} janvier 2016 ».

Cet article qui règle l'entrée en vigueur sera alors précédé d'un nouvel article contenant les dispositions transitoires. Il pourrait y être prévu que la liste des États reproduite à l'article 179 de l'AR/CIR 92, tel qu'il s'énonçait avant sa modification par l'arrêté envisagé, reste d'application pour les paiements qui ont été effectués avant le 1^{er} janvier 2016. En outre, pour éviter le problème soulevé par la rétroactivité, on pourrait prévoir un régime transitoire pour les sociétés dont l'exercice comptable est clôturé entre le 1^{er} janvier 2016 et une date en tout cas postérieure à la publication de l'arrêté envisagé.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS

Jo BAERT