



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 58.645/3
van 11 januari 2016

avis 58.645/3
du 11 janvier 2016

over

sur

een ontwerp van koninklijk
besluit 'tot wijziging van
artikel 73^{4quater} van het
KB/WIB 92 betreffende de lijst
van landen waar de
gemeenrechtelijke bepalingen
inzake belastingen aanzienlijk
gunstiger zijn dan in België'

un projet d'arrêté royal
'modifiant l'article 73^{4quater} de
l'AR/CIR 92 relatif à la liste
des pays dont les dispositions
de droit commun en matière
d'impôts sont notablement plus
avantageuses qu'en Belgique'

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 73^{4quater} van het KB/WIB 92 betreffende de lijst van landen waar de gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen aanzienlijk gunstiger zijn dan in België’.

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 Leen VERSCHRAEGHEN, toegevoegd 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 73^{4quater} de l'AR/CIR 92 relatif à la liste des pays dont les dispositions de droit commun en matière d'impôts sont notablement plus avantageuses qu'en Belgique’.

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 Leen VERSCHRAEGHEN, greffier assumé.

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. Het om advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit strekt tot de vervanging van de in artikel 73^{4quater} van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 ‘tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992’ (hierna: KB/WIB 92) opgenomen lijst van landen waar de gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen geacht worden aanzienlijk gunstiger te zijn dan in België voor de toepassing van artikel 203, § 1, eerste lid, 1°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) (artikel 1, b), van het ontwerp).

Bovendien wordt in hetzelfde artikel een foutieve verwijzing rechtgezet (artikel 1, a), van het ontwerp).

Het te nemen besluit zal van toepassing zijn “op de in artikel 202, § 1, 1° en 2°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 vermelde dividenden die zijn toegekend of betaalbaar gesteld vanaf 1 januari 2016” (artikel 2 van het ontwerp).

RECHTSGROND

3. Krachtens artikel 203, § 1, eerste lid, 1°, van het WIB 92 zijn de in artikel 202, § 1, 1° en 2°, van hetzelfde wetboek vermelde dividenden niet aftrekbaar van de belastbare winst “wanneer ze worden verleend of toegekend door (...) een vennootschap die niet aan de vennootschapsbelasting of aan een buitenlandse belasting van gelijke aard als die belasting is onderworpen of die gevestigd is in een land waar de gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen aanzienlijk gunstiger zijn dan in België”. Aldus wordt een onderscheid gemaakt tussen, enerzijds, een meer concrete benadering op basis van de staat van de vennootschap die de inkomsten verleent of toekent (“een vennootschap die niet aan de vennootschapsbelasting of aan een buitenlandse belasting van gelijke aard als die belasting is onderworpen”) en, anderzijds, een meer abstracte benadering op basis van de staat van het belastingregime in het land van vestiging van die vennootschap (“een land waar de gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen aanzienlijk gunstiger zijn dan in België”).

Wat die laatste benadering betreft, is bij artikel 203, § 1, tweede lid, van het WIB 92 aan de Koning de bevoegdheid gegeven om, met een na overleg in de Ministerraad vastgesteld besluit, de gevallen te bepalen waarin de gemeenrechtelijke bepalingen inzake het fiscale regime dat van toepassing is op vennootschappen geacht moeten worden aanzienlijk gunstiger te zijn dan in België. Uit hetzelfde lid blijkt dat aan die voorwaarde is voldaan indien:

“- hetzij, het gemeenrechtelijk nominaal tarief op de winsten van de vennootschap, lager is dan 15 pct.;

- hetzij, gemeenrechtelijk, het tarief dat met de werkelijke belastingdruk overeenstemt, lager is dan 15 pct.”

4. Het is derhalve de Koning die, op grond van artikel 203, § 1, tweede lid, van het WIB 92 en aan de hand van de erin opgenomen criteria, de lijst bepaalt van landen waar de gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen moeten worden geacht aanzienlijk gunstiger te zijn dan in België.¹ Die bepaling biedt dan ook in beginsel rechtsgrond voor het ontworpen besluit.

4.1. Door te werken met een door de Koning te bepalen lijst van landen heeft de wetgever willen voorkomen dat het de taxatieambtenaar, de directeur of de rechter zelf is die de voorwaarden van artikel 203, § 1, tweede lid, van het WIB 92 telkens zou moeten toetsen aan de situatie in een of ander land.

De precieze juridische waarde van de door de Koning bepaalde lijst is evenwel niet geheel duidelijk.

4.1.1. In de eerste plaats is het de vraag of het vermelden van een land op de lijst een decisief, dan wel een indicatief karakter heeft. In de eerste hypothese is het de Koning die, op basis van de door de wetgever bepaalde criteria, vaststelt voor welke landen door aldaar gevestigde vennootschappen uitgekeerde dividenden niet aftrekbaar zijn. In de tweede hypothese gaat het slechts om een aanwijzing dat die dividenden niet aftrekbaar zijn, maar kan de belastingplichtige het bewijs leveren dat in zijn geval wel voldaan is aan de achterliggende taxatievoorwaarde.²

Gelet op de gebruikte bewoordingen (“worden geacht”; in de Franse tekst “sont présumées”), lijkt het om een vermoeden te gaan, dat door de belastingplichtige kan worden weerlegd.³ Een bepaling waarin werd bevestigd dat het tegendeel kan worden bewezen zowel door de fiscale administratie als door de belastingplichtige en die voorkwam in het voorontwerp van wet dat om advies aan de Raad van State is voorgelegd, werd echter uiteindelijk weggelaten.⁴

¹ Die lijst kan geen betrekking hebben op lidstaten van de Europese Unie vermits voor die landen de gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen die van toepassing zijn op de vennootschappen uit kracht van de wet geacht moeten worden niet aanzienlijk gunstiger te zijn dan in België (artikel 203, § 1, derde lid, van het WIB 92).

² Volgens Van Crombrugge moet de Koning eerst tussenkomen en kan geen land voor de toepassing van het DBI-stelsel als belastingparadijs worden beschouwd indien het niet als dusdanig is aangeduid door de Koning (S. VAN CROMBRUGGE, *De hervorming van de vennootschapsbelasting in 2002*, Kalmthout, Biblo, 2003, p. 74, nr. 106). Volgens Kirkpatrick en Garabedian gaat het niet om een eenvoudig weerlegbaar vermoeden (“une simple présomption *juris tantum*”) (J. KIRKPATRICK en D. GARABEDIAN, *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, Brussel, Bruylant, 2003, 444).

³ Dat strookt met de zienswijze geuit door de minister van financiën in 2003 en 2007 (CRIV 51 COM 026 Kamer 2003-04, 21 oktober 2003, 34; *Vr. en Antw.* Kamer 2006-07, 30 april 2007, 32.129 (Vr. 1481 D. VAN DER MAELEN)).

⁴ Vgl. *Parl.St.* Kamer, nr. 50-1918/001, 85 (ontworpen artikel 203, § 1, derde lid, van het WIB 92, zoals om advies voorgelegd aan de afdeling Wetgeving), *Parl.St.* Kamer, nr. 50-1918/001, 120 (opmerkingen in het advies van de

4.1.2. Ook is het de vraag of er ruimte is voor een eigen beoordeling door de belastingadministratie over het effectief belast zijn van de ontvangen inkomsten indien het gaat om een vennootschap gevestigd in een land dat niet in de lijst voorkomt.⁵

4.2. De criteria die in artikel 203, § 1, tweede lid, van het WIB 92 zijn vooropgesteld, lijken uit te gaan van een beoordeling *in abstracto*. Dat valt af te leiden uit het herhaalde gebruik van het woord “gemeenrechtelijk” (bv. “werkelijke [gemeenrechtelijke] belastingdruk”).

Daardoor lijkt volgens de rechtsgrondbepaling geen rekening te mogen worden gehouden met de in de praktijk geldende belastingdruk, daarbij abstractie makend van het fiscale wettelijke kader van het betrokken land.

In dat verband moet erop gewezen worden dat in het verslag aan de Koning (p. 5, derde alinea) voor de Verenigde Arabische Emiraten herhaaldelijk naar “de praktijk” wordt verwezen. Zes van de zeven emiraten die de Verenigde Arabische Emiraten vormen (Abu Dhabi, Dubai, Sharjah, Ajman, Umm Al Qaywayn en Ras al-Khaimah)⁶ worden in de lijst opgenomen op grond van de vaststelling dat de vennootschappen daar *in de praktijk* niet onderworpen worden aan de belasting, tenzij het gaat over oliemaatschappijen of banken. Hoewel deze laatste vennootschappen wel worden onderworpen aan een kwalificerend gemeenrechtelijk belastingregime (belastingtarief 20% tot 50%), lijkt de opname van deze emiraten in de lijst tot gevolg te hebben dat ook dividenden afkomstig van oliemaatschappijen of banken worden uitgesloten van de aftrek. Het is bovendien niet duidelijk of deze laatste vennootschappen het tegenbewijs mogen leveren dat zij aan een effectieve werkelijke belastingdruk van meer dan 15% worden onderworpen, om vooralsnog de aftrek te kunnen genieten. Op grond van het verslag aan de Koning (p. 7, eerste alinea) lijkt dit uitgesloten te zijn. Er wordt wel een tegenbewijs toegestaan, maar “[d]it tegenbewijs kan evenwel enkel geleverd worden voor zover de belastingplichtige aantoont dat in het desbetreffende land zowel het gemeenrechtelijk nominaal tarief (...) als het tarief dat met de werkelijke belastingdruk overeenstemt 15 % of meer bedraagt”. Indien het in beide gevallen gaat over de “gemeenrechtelijke” situatie en niet over de situatie *in concreto*, is het tegenbewijs niet mogelijk.

4.3. Het verdient dan ook aanbeveling om artikel 203, § 1, van het WIB 92 te verduidelijken om tot een meer rechtszekere rechtsgrondregeling te komen.

Raad van State over de vraag waarop het tegenbewijs kan slaan) en *Parl.St.* Kamer, nr. 50-1918/001, 85 (ontworpen artikel 203, § 1, derde lid, van het WIB 92, zoals voorgelegd aan het parlement).

⁵ De minister van financiën heeft in 2007 te kennen gegeven dat het volgens hem om een niet-exhaustieve lijst gaat (*Vr. en Antw.* Kamer 2006-07, 30 april 2007, 32.129 (*Vr.* 1481 D. VAN DER MAELEN)).

⁶ In Fujairah, dat niet in de lijst voorkomt, geldt enkel belastingplicht voor vennootschappen betrokken in de ontginning, productie en verkoop van petroleum of andere natuurlijke grondrijksdommen. Vennootschappen die dergelijke activiteiten niet uitoefenen zijn derhalve niet onderworpen aan een belasting gelijkaardig aan de Belgische vennootschapsbelasting en worden bijgevolg uitgesloten van de aftrek overeenkomstig artikel 203, § 1, eerste lid, 1°, eerste zinsdeel, van het WIB 92.

ALGEMENE OPMERKINGEN

5. De huidige lijst van landen waarvan de gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen geacht worden aanzienlijk gunstiger te zijn dan in België, opgenomen in artikel 73^{4quater} van het KB/WIB 92, is vastgesteld bij het koninklijk besluit van 13 februari 2003⁷ en gewijzigd bij de koninklijke besluiten van 11 mei 2004 (schrapping van “Estland”)⁸ en 14 oktober 2005 (schrapping van “San Marino”)⁹. De nieuwe lijst is, luidens artikel 2 van het ontwerp, “van toepassing op (...) [betalingen gedaan] vanaf 1 januari 2016”. De initiële lijst is dus elf jaar ongewijzigd blijven gelden.

Gelet op de invloed van de lijst voor het al of niet aftrekbaar zijn van de in artikel 202, § 1, 1^o en 2^o, van het WIB 92 vermelde dividenden,¹⁰ dient voor elk aanslagjaar te worden nagegaan of de lijst geen aanpassing behoeft op basis van de criteria vermeld in artikel 203, § 1, tweede lid, van het WIB 92.

Het is weinig waarschijnlijk dat de lijst van landen waar de gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen aanzienlijk gunstiger zijn dan in België, in de afgelopen elf jaar onveranderd is gebleven. De Raad van State beschikt echter niet over de nodige informatie om te kunnen beoordelen welke landen aan de criteria voldoen. Hij moet zich dan ook ertoe beperken op te merken dat per aanslagjaar dient te worden nagegaan of de lijst aanpassing behoeft.

6. Volgens het verslag aan de Koning (p. 4) werd voor de toepassing van artikel 203, § 1, tweede lid, tweede streepje, van het WIB 92 “in het bijzonder” voor de landen met een nominaal belastingtarief van 15 % onderzocht of de belastbare grondslag niet is vrijgesteld of aan een lager belastingtarief is onderworpen. Het is niet duidelijk waarom landen waarin het nominale belastingtarief meer dan 15 % bedraagt, niet evenzeer zijn onderzocht. Het is immers ook mogelijk dat landen met een nominaal tarief van bv. 20 % als gevolg van vrijstellingen van belastbare grondslagen een werkelijke gemeenrechtelijke belastingdruk van minder dan 15% hebben. Op dit punt dient derhalve een voorbehoud te worden gemaakt.

7. Door de voormelde zes emiraten toe te voegen aan de lijst, worden dividenden uitgekeerd door een vennootschap gevestigd in die emiraten uitgesloten van de aftrek, terwijl een Belgische vennootschap met een vaste inrichting in de Verenigde Arabische Emiraten niet belast wordt op dergelijke inrichtingswinsten, aangezien deze winsten in de Verenigde Arabische Emiraten aan een belasting onderworpen zijn en volgens de administratie dus belast zijn in de zin

⁷ Koninklijk besluit van 13 februari 2003 ‘ter uitvoering van artikel 203, § 1, derde lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 betreffende de lijst van landen waar de gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen aanzienlijk gunstiger zijn dan in België’, in werking getreden met ingang van het aanslagjaar 2004 (artikel 2).

⁸ Koninklijk besluit van 11 mei 2004 ‘tot wijziging artikel 73^{4quater} van het KB/WIB 92 betreffende de lijst van landen waar de gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen aanzienlijk gunstiger zijn dan in België’, van toepassing op dividenden die zijn toegekend of betaalbaar gesteld vanaf 1 mei 2004 (artikel 2).

⁹ Koninklijk besluit van 14 oktober 2005 ‘tot wijziging artikel 73^{4quater} van het KB/WIB 92 betreffende de lijst van landen waar de gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen aanzienlijk gunstiger zijn dan in België’, van toepassing op dividenden die zijn toegekend of betaalbaar gesteld vanaf 1 januari 2005 (artikel 2).

¹⁰ Er wordt aan herinnerd dat het opstellen van een lijst aan de Koning is toevertrouwd uit bezorgdheid voor de rechtszekerheid (*Parl.St.* Kamer, nr. 50-1918/001, 49).

van het dubbelbelastingverdrag met dat land.¹¹ De situatie van een dividenduitkering door een dochtervennootschap is uiteraard verschillend van winsten behaald door een vaste inrichting. Het resultaat van de voorliggende regeling is evenwel dat winsten uit de Verenigde Arabische Emiraten via een dochtervennootschap volledig zullen belast worden, terwijl winsten uit vaste inrichtingen in de Verenigde Arabische Emiraten volledig worden vrijgesteld: de aftrek wordt geweigerd rekening houdend met het (gemeenrechtelijk) aanzienlijk gunstigere belastingregime van deze emiraten, terwijl de op grond van het dubbelbelastingverdrag verleende vrijstelling in België van de winsten van de vaste inrichtingen in de emiraten wordt gerechtvaardigd omdat die winsten worden beschouwd als zijnde belast in de emiraten.¹²

Dit onderscheid in behandeling tussen het optreden via een vaste inrichting en via een dochtervennootschap in de Verenigde Arabische Emiraten staat, gelet op de gemeenschappelijke doelstelling van het vermijden van (economische) dubbele belasting, op gespannen voet met het gelijkheidsbeginsel (artikel 172, eerste lid, van de Grondwet). De vraag rijst dan ook of hiervoor een redelijke verantwoording kan worden gegeven.

8. Op de voormelde lijst komt ook Liechtenstein voor, dat behoort tot de Europese Economische Ruimte (EER). Bij die vermelding dient een voorbehoud te worden gemaakt.

Vermits in de relatie tussen lidstaten van de Europese Unie (EU) en EER-lidstaten niet dezelfde rechtsinstrumenten met betrekking tot fiscaal toezicht en gegevensuitwisseling van kracht zijn, aanvaardt het Hof van Justitie van de EU dat EU-lidstaten onder bepaalde voorwaarden strenger zijn ten aanzien van vennootschappen uit EER-lidstaten.¹³

Of in dit geval aan die voorwaarden is voldaan, kon binnen de termijn die hem voor zijn advies is gelaten niet nader worden onderzocht.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 2

9. Artikel 2 van het ontwerp bepaalt dat het te nemen besluit van toepassing is op de in artikel 202, § 1, 1° en 2°, van het WIB 92 vermelde dividenden die zijn toegekend of betaalbaar gesteld vanaf 1 januari 2016.

¹¹ Zie hierover de voorafgaande beslissing nr. 2010.023 van 23 februari 2010 (“Gelet op wat voorafgaat, kan worden gesteld dat de winst die door de vaste inrichting van X in de VAE gerealiseerd zal worden, op basis van artikel 23, § 2, a, van de Overeenkomst in België vrijgesteld kan worden van belasting, ook al zal overeenkomstig de huidige wetgeving van toepassing in de VAE geen effectieve taxatie doorgevoerd worden omdat die vaste inrichting gelegen zal zijn in een vrijhandelszone.”). Zie ook: voorafgaande beslissing nr. 800.465 van 17 februari 2009; voorafgaande beslissing nr. 2015.084 van 17 maart 2015.

¹² Zie hoofdstuk V van het dubbelbelastingverdrag met de Verenigde Arabische Emiraten.

¹³ Zie o.m.: HvJ 28 oktober 2010, C-72/09, Rimbaud; HvJ 12 juli 2012, C-269/09, Commissie v. Spanje.

9.1. 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.¹⁴

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.

9.2. 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 worden aan de rechtsfeiten die onder het toepassingsgebied ervan vallen.¹⁵ 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.¹⁶ 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.”

Voorafgaand aan dat artikel waarbij de inwerkingtreding wordt geregeld, dient dan een nieuw artikel met de overgangsbepalingen te worden ingevoegd. Daarin zou kunnen worden

¹⁴ 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 belastingsschuld 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).

¹⁵ *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).

¹⁶ *Ibid.*, nr. 143.

voorgeschreven dat de lijst van landen opgenomen in artikel 73^{4^{quater}} van het KB/WIB 92, zoals die bepaling luidde voor ze werd gewijzigd bij het te nemen besluit, van toepassing blijft voor de dividenden verleend of toegekend 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.

*

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. Le projet d'arrêté royal soumis pour avis a pour objet de remplacer dans l'article 73^{4quater} de l'arrêté royal du 27 août 1993 'd'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992' (ci-après : AR/CIR 92) (article 1^{er}, b), du projet), la liste des pays dont les dispositions de droit commun en matière d'impôts sont présumées être notablement plus avantageuses qu'en Belgique pour l'application de l'article 203, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92).

En outre, une référence erronée est corrigée dans le même article (article 1^{er}, a), du projet).

L'arrêté envisagé s'appliquera « aux dividendes visés à l'article 202, § 1^{er}, 1^o et 2^o, du Code des impôts sur les revenus 1992, attribués ou mis en paiement à partir du 1^{er} janvier 2016 » (article 2 du projet).

FONDEMENT JURIDIQUE

3. En vertu de l'article 203, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, du CIR 92, les dividendes visés à l'article 202, § 1^{er}, 1^o et 2^o, du même code ne sont pas déductibles des bénéfices imposables « lorsqu'ils sont alloués ou attribués par (...) une société qui n'est pas assujettie à l'impôt des sociétés ou à un impôt étranger analogue à cet impôt ou qui est établie dans un pays dont les dispositions du droit commun en matière d'impôts sont notablement plus avantageuses qu'en Belgique ». Une distinction est ainsi opérée entre, d'une part, une approche plus concrète basée sur l'état de la société qui alloue ou attribue les revenus (« une société qui n'est pas assujettie à l'impôt des sociétés ou à un impôt étranger analogue à cet impôt ») et, d'autre part, une approche plus abstraite basée sur l'état du régime fiscal du pays d'établissement de cette société (« un pays dont les dispositions du droit commun en matière d'impôts sont notablement plus avantageuses qu'en Belgique »).

En ce qui concerne cette dernière approche, l'article 203, § 1^{er}, alinéa 2, du CIR 92 habilite le Roi, par arrêté délibéré en Conseil des ministres, à déterminer les cas dans lesquels les dispositions de droit commun relatives au régime fiscal applicable aux sociétés doivent être présumées être notablement plus avantageuses qu'en Belgique. Il ressort du même alinéa que cette condition est remplie si :

« - soit le taux nominal de droit commun de l'impôt sur les bénéfices de la société est inférieur à 15 p.c. ;

- soit, en droit commun, le taux correspondant à la charge fiscale effective est inférieur à 15 p.c. ».

4. C'est dès lors le Roi qui, en vertu de l'article 203, § 1^{er}, alinéa 2, du CIR 92 et sur la base des critères qui y sont inscrits, fixe la liste des pays dont les dispositions de droit commun en matière d'impôts doivent présumées être notablement plus avantageuses qu'en Belgique ¹. Cette disposition procure dès lors, en principe, un fondement juridique à l'arrêté en projet.

4.1. En recourant à une liste de pays à fixer par le Roi, le législateur a voulu éviter que ce soit le fonctionnaire taxateur, le directeur ou le juge lui-même qui doive chaque fois examiner les conditions de l'article 203, § 1^{er}, alinéa 2, du CIR 92 au regard de la situation dans l'un ou l'autre pays.

Toutefois, on n'aperçoit pas très bien la valeur juridique précise de la liste fixée par le Roi.

4.1.1. En premier lieu, la question se pose de savoir si la mention d'un pays sur la liste a un caractère décisif ou indicatif. Dans la première hypothèse, c'est le Roi qui, sur la base des critères fixés par le législateur, détermine les pays pour lesquels des dividendes distribués par des sociétés qui y sont établies ne sont pas déductibles. Dans la seconde hypothèse, il ne s'agit que d'une indication que ces dividendes ne sont pas déductibles, mais le contribuable peut apporter la preuve que, dans son cas, la condition de taxation sous-jacente a bel et bien été remplie ².

Eu égard aux termes utilisés (« sont présumées » ; « worden geacht » dans le texte néerlandais), il s'agit, semble-t-il, d'une présomption qui peut être réfutée par le contribuable ³. Or, une disposition confirmant que la preuve contraire peut être apportée tant par l'administration fiscale que par le contribuable et qui figurait dans l'avant-projet de loi soumis pour avis au Conseil d'État a finalement été supprimée ⁴.

¹ Cette liste ne peut pas concerner des États membres de l'Union européenne, étant donné que pour ces pays, les dispositions de droit commun en matière d'impôts applicables aux sociétés doivent être présumées, en vertu de la loi, ne pas être notablement plus avantageuses qu'en Belgique (article 203, § 1^{er}, alinéa 3, du CIR 92).

² Selon Van Crombrugge, le Roi doit d'abord intervenir et aucun pays ne peut être considéré comme paradis fiscal pour l'application du régime des RDT s'il n'est pas désigné en tant que tel par le Roi (S. VAN CROMBRUGGE, De hervorming van de vennootschapsbelasting in 2002, Kalmthout, Biblo, 2003, p. 74, n° 106). Selon Kirkpatrick et Garabedian, il ne s'agit pas d'une simple présomption juris tantum (J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN, Le régime fiscal des sociétés en Belgique, Bruxelles, Bruylant, 2003, 444).

³ Ce point de vue est conforme à celui exprimé par le ministre des Finances en 2003 et 2007 (CRIV 51 COM 026 Chambre, 2003-04, 21 octobre 2003, 34 ; Questions et réponses, Chambre, 2006-07, 30 avril 2007, 32.129 (Question 1481 D. VAN DER MAELEN)).

⁴ Comp. *Doc. parl.*, Chambre, n° 50-1918/001, p. 85 (article 203, § 1^{er}, alinéa 3, en projet, du CIR 92, tel qu'il a été soumis pour avis à la section de législation), *Doc. parl.*, Chambre, n° 50-1918/001, p. 120 (observations dans l'avis du Conseil d'État sur la question de savoir sur quoi la preuve contraire peut porter) et *Doc. parl.*, Chambre, n° 50-1918/001, p. 85 (article 203, § 1^{er}, alinéa 3, en projet, du CIR 92, tel qu'il a été soumis au Parlement).

4.1.2. La question se pose également de savoir si l'administration fiscale a encore de la marge pour apprécier elle-même si les revenus perçus ont été effectivement taxés lorsqu'il s'agit d'une société établie dans un pays qui ne figure pas dans la liste ⁵.

4.2. Les critères énoncés à l'article 203, § 1^{er}, alinéa 2, du CIR 92, semblent se fonder sur une appréciation *in abstracto*. C'est ce qui se déduit de l'utilisation répétée des mots « de droit commun » (par exemple « charge fiscale effective [de droit commun] »).

Il semble dès lors, selon la disposition procurant le fondement juridique, qu'il ne puisse pas être tenu compte de la charge fiscale qui s'applique en pratique, en faisant abstraction à cet égard du cadre légal fiscal du pays concerné.

Il s'impose de relever à ce propos que le rapport au Roi (p. 5., alinéa 3) se réfère à plusieurs reprises à la « pratique » en ce qui concerne les Émirats arabes unis. Six des sept émirats qui constituent les Émirats arabes unis (Abou Dabi, Dubaï, Charjah, Ajman, Oumm al Qaïwaïn et Ras Al Khaïmah) ⁶ figurent sur la liste sur la base de la constatation que les sociétés n'y sont pas soumises *en pratique/en fait* à l'impôt, sauf s'il s'agit de sociétés pétrolières ou de banques. Même si ces dernières sociétés sont bel et bien soumises à un régime fiscal de droit commun leur donnant droit à la déduction (taux d'imposition de 20% à 50%), l'insertion de ces émirats dans la liste semble avoir pour effet que les dividendes provenant de sociétés pétrolières ou de banques sont également exclus de celle-ci. En outre, on n'aperçoit pas clairement si ces dernières sociétés peuvent apporter la preuve contraire qu'elles sont réellement soumises à une charge fiscale effective supérieure à 15% pour pouvoir encore bénéficier de la déduction. Cette preuve paraît exclue sur la base du rapport au Roi (p. 7, alinéa 1^{er}). La preuve contraire est certes autorisée, mais « [c]ette preuve contraire peut toutefois simplement être faite pour autant que le contribuable prouve que dans le pays en cause le taux nominal de droit commun (...) est aussi élevé qu'une pression fiscale effective correspondant à 15 p.c. ou plus ». S'il s'agit, dans les deux cas, de la situation « de droit commun » et non de la situation *in concreto*, la preuve contraire n'est pas possible.

4.3. Il est dès lors recommandé de préciser l'article 203, § 1^{er}, du CIR 92, afin de renforcer la sécurité juridique de la disposition procurant ce fondement juridique.

⁵ En 2007, le ministre des Finances a fait savoir qu'il s'agit, selon lui, d'une liste non exhaustive (Questions et réponses, Chambre, 2006-07, 30 avril 2007, 32.129 (Question 1481 D. VAN DER MAELEN)).

⁶ A Fujairah, qui n'est pas repris dans la liste, seules les sociétés actives dans l'exploitation, la production et la vente de pétrole ou d'autres ressources naturelles sont assujetties à l'impôt. Les sociétés qui n'exercent pas de telles activités ne sont dès lors pas soumises à un impôt analogue à l'impôt des sociétés belge et sont par conséquent exclues de la déduction, conformément à l'article 203, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, premier membre de phrase, du CIR 92.

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

5. La liste actuelle des pays dont les dispositions de droit commun en matière d'impôts sont présumées être notablement plus avantageuses qu'en Belgique, reproduite à l'article 73^{4quater} de l'AR/CIR 92, est fixée par l'arrêté royal du 13 février 2003⁷ et modifiée par les arrêtés royaux des 11 mai 2004 (suppression de l'« Estonie »)⁸ et 14 octobre 2005 (suppression de « Saint-Marin »)⁹. 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 onze ans.

Compte tenu de l'influence de la liste pour la déductibilité ou non des dividendes visés à l'article 202, § 1^{er}, 1^o et 2^o, du CIR 92¹⁰, il convient de vérifier pour chaque exercice d'imposition si la liste ne nécessite pas d'adaptation sur la base des critères mentionnés à l'article 203, § 1^{er}, alinéa 2, du CIR 92.

Il est peu probable que la liste des pays dont les dispositions de droit commun en matière d'impôts sont notablement plus avantageuses qu'en Belgique soit restée inchangée au cours des onze années écoulées. Le Conseil d'État ne dispose toutefois pas des informations nécessaires pour pouvoir juger quels pays satisfont aux critères. Il doit dès lors se limiter à observer qu'il convient de vérifier, par exercice d'imposition, si la liste nécessite une adaptation.

6. Le rapport au Roi (p. 4) indique que pour l'application de l'article 203, § 1^{er}, alinéa 2, deuxième tiret, du CIR 92, il a été examiné, « en particulier » pour les pays ayant un taux d'imposition nominal de 15%, si la base imposable n'est pas exonérée ou est soumise à un taux d'imposition plus faible. On n'aperçoit pas bien pourquoi cet examen n'a pas porté également sur des pays dont le taux d'imposition nominal excède 15%. En effet, il est également possible que des pays ayant un taux nominal de 20% par exemple aient une charge fiscale effective de droit commun inférieure à 15% à la suite d'exonérations de bases imposables. Une réserve doit dès lors être formulée sur ce point.

7. Du fait de l'ajout des six émirats précités à la liste, les dividendes distribués par une société établie dans ces émirats sont exclus de la déduction, alors qu'une société belge ayant un établissement stable dans les Émirats arabes unis n'est pas taxée sur les bénéfices de cet établissement, dès lors que ces bénéfices sont soumis à un impôt dans ces émirats et, selon l'administration, sont donc taxés au sens de la convention préventive de la double imposition

⁷ Arrêté royal du 13 février 2003 'pris en exécution de l'article 203, § 1^{er}, alinéa 3, du Code des impôts sur les revenus 1992 relatif à la liste des pays dont les dispositions de droit commun en matière d'impôts sont notablement plus avantageuses qu'en Belgique', entré en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2004 (article 2).

⁸ Arrêté royal du 11 mai 2004 'modifiant l'article 73^{4quater} de l'AR/ CIR 92 relatif à la liste des pays dont les dispositions de droit commun en matière d'impôts sont notablement plus avantageuses qu'en Belgique', applicable aux dividendes attribués ou mis en paiement à partir du 1^{er} mai 2004 (article 2).

⁹ Arrêté royal du 14 octobre 2005 'modifiant l'article 73^{4quater} de l'AR/CIR 92 relatif à la liste des pays dont les dispositions de droit commun en matière d'impôts sont notablement plus avantageuses qu'en Belgique', applicable aux dividendes attribués ou mis en paiement à partir du 1^{er} janvier 2005 (article 2).

¹⁰ On rappellera que dans un souci de sécurité juridique, le soin d'établir une liste a été confié au Roi (*Doc. parl.*, Chambre, n° 50-1918/001, p. 49).

conclue avec ce pays ¹¹. Il y a évidemment une différence entre la situation d'une distribution de dividendes par une filiale et les bénéfices réalisés par un établissement stable. Il résulte toutefois du régime à l'examen que des bénéfices réalisés dans les Émirats arabes unis par l'intermédiaire d'une filiale seront intégralement taxés, alors que des bénéfices réalisés par des établissements stables dans les Émirats arabes unis seront entièrement exonérés : la déduction est refusée, compte tenu du régime fiscal (de droit commun) notablement plus avantageux de ces émirats, alors que l'exonération en Belgique des bénéfices réalisés par les établissements stables dans les émirats, accordée sur la base de la convention préventive de la double imposition, est justifiée parce que ces bénéfices sont considérés comme étant taxés dans les émirats ¹².

Eu égard à l'objectif commun d'éviter la double imposition (économique), cette différence de traitement entre l'intervention par le truchement d'un établissement stable et par l'entremise d'une filiale dans les Émirats arabes unis se heurte au principe d'égalité (article 172, alinéa 1^{er}, de la Constitution). La question se pose dès lors de savoir si une justification raisonnable peut être donnée à cet égard.

8. Le Liechtenstein, qui fait partie de l'Espace économique européen (EEE), est également repris dans la liste précitée. Une réserve doit dès lors être formulée sur cette mention.

Dès lors que les mêmes instruments juridiques ne s'appliquent pas dans la relation entre des États membres de l'Union européenne (UE) et des États membres de l'EEE en ce qui concerne le contrôle fiscal et l'échange d'informations, la Cour de justice de l'Union européenne admet que les États membres de l'Union européenne soient plus sévères, dans certaines conditions, à l'égard de sociétés établies dans des États membres de l'EEE ¹³.

Dans le délai qui lui est imparti pour donner son avis, le Conseil n'a pas pu examiner plus avant si ces conditions sont remplies dans le cas présent.

EXAMEN DU TEXTE

Article 2

9. L'article 2 du projet dispose que l'arrêté envisagé s'applique aux dividendes visés à l'article 202, § 1^{er}, 1^o et 2^o, du CIR 92, attribués ou mis en paiement à partir du 1^{er} janvier 2016.

¹¹ Voir, à cet égard, la décision anticipée n° 2010.023 du 23 février 2010. Compte tenu de ce qui précède, on peut affirmer que sur la base de l'article 23, § 2, a, de la Convention, le bénéfice qui sera réalisé par l'établissement stable de X par les E.A.U. peut être exempté de la taxe en Belgique même si, conformément à la législation actuelle applicable dans les E.A.U., aucune taxation n'interviendra au motif que cet établissement stable est situé dans une zone de libre-échange). Voir également : décision anticipée n° 800.465 du 17 février 2009 ; décision anticipée n° 2015.084 du 17 mars 2015.

¹² Voir le chapitre V de la convention préventive de la double imposition conclue avec les Émirats arabes unis.

¹³ Voir notamment : C.J., 28 octobre 2010, C-72/09, Rimbaud ; C.J., 12 juillet 2012, C-269/09, Commission c. Espagne.

9.1. 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 ¹⁴.

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.

9.2. L'article 2 du projet confond l'entrée en vigueur du nouveau dispositif et la détermination de mesures transitoires.

Une disposition fixant l'entrée en vigueur d'un acte réglementaire détermine la date à partir de laquelle celui-ci est obligatoire, c'est-à-dire susceptible de produire des effets juridiques opposables aux sujets de droit : à partir de cette date, les conséquences juridiques qui résultent des dispositions de l'acte peuvent être attachées aux faits juridiques qui entrent dans son champ d'application ¹⁵. 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 ¹⁶. En l'occurrence, l'objectif est de continuer à appliquer à titre de mesure transitoire un certain nombre des règles actuellement en vigueur.

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 prévoir que la liste des pays reproduite à l'article 73^{4^{quater}} de l'AR/CIR 92, tel qu'il s'énonçait avant sa modification par l'arrêté envisagé, reste d'application pour les dividendes attribués ou distribués avant le 1^{er} janvier 2016. En outre, pour éviter le problème soulevé par la rétroactivité, on pourrait prévoir un régime transitoire pour

¹⁴ 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 sont 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).

¹⁵ *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).

¹⁶ *Ibid.*, n° 143.

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

Leen VERSCHRAEGHEN

Jo BAERT