



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 61.469/3
van 8 juni 2017

avis 61.469/3
du 8 juin 2017

over

sur

een voorontwerp van wet
'houdende omzetting van
meerdere Richtlijnen inzake de
verplichte automatische
uitwisseling van inlichtingen
op belastinggebied'

un avant-projet de loi
'transposant plusieurs
Directives en ce qui concerne
l'échange automatique et
obligatoire d'informations dans
le domaine fiscal'

Op 5 mei 2017 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 voorontwerp van wet ‘houdende omzetting van meerdere Richtlijnen inzake de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied’.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 30 mei 2017. De kamer was samengesteld uit Jan SMETS, staatsraad, voorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Johan PUT en Bruno PEETERS, assessoren, en Astrid TRUYENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Kristine BAMS, eerste auditeur, en Frédéric VANNESTE, auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Koen MUYLLE, staatsraad.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 8 juni 2017.

*

Le 5 mai 2017, 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 avant-projet de loi ‘transposant plusieurs Directives en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal’.

L'avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 30 mai 2017. La chambre était composée de Jan SMETS, conseiller d'État, président, Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Johan PUT et Bruno PEETERS, assesseurs, et Astrid TRUYENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Kristine BAMS, premier auditeur, et Frédéric VANNESTE, auditeur.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Koen MUYLLE, conseiller d'État.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 8 juin 2017.

*

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 rechtsgrond¹, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET ONTWERP

2. Het voor advies voorgelegde voorontwerp van wet strekt tot de (gedeeltelijke) omzetting van richtlijn 2014/107/EU van de Raad van 9 december 2014 ‘tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied’, van richtlijn 2015/2376/EU van de Raad van 8 december 2015 ‘tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied’ en van richtlijn 2016/881/EU van de Raad van 25 mei 2016 ‘tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU ‘wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied’ (artikel 2 van het ontwerp).

Hiertoe worden het Wetboek van inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) (hoofdstuk 2), het Wetboek van registratie-, hypotheek- en griffierechten (hoofdstuk 3), het Wetboek van successierechten (hoofdstuk 4) en het Wetboek van diverse rechten en taksen (hoofdstuk 5) gewijzigd. In die wetboeken wordt telkens voorzien in definities van de begrippen “automatische uitwisseling” (artikelen 3 tot 8, telkens 1°)², “grensoverschrijdende voorafgaande beslissing”, “grensoverschrijdende verrichting”, “onderneming” (artikelen 3 tot 8, telkens 2°) en, in het WIB 92, “voorafgaande verrekenprijsafspraken” (artikel 3, 2°). Vervolgens worden de voorwaarden bepaald waaronder de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen gebeurt (artikelen 3 tot 8, telkens 3°) en wordt voorzien in een beveiligd centraal gegevensbestand waarin de te verstrekken inlichtingen worden opgeslagen (artikelen 3 tot 8, telkens 4°).

De aan te nemen wet heeft uitwerking met ingang van 1 januari 2017 (artikel 9).

BEVOEGDHEID

3.1. In de memorie van toelichting bij het ontwerp wordt wat de bevoegdheid van de federale overheid voor de ontworpen regeling betreft, het volgende uiteengezet:

“Gegeven de bevoegdheidsverdeling tussen enerzijds de Federale Staat, en anderzijds de Gemeenschappen en de Gewesten, vallen de belastingen geheven door een territoriaal of een bestuurlijk onderdeel van België onder het toepassingsgebied van deze wet mits de Federale Overheidsdienst Financiën (FOD Financiën) er de inning en of invordering van verzekert.

¹ Aangezien het om een voorontwerp van wet gaat, wordt onder “rechtsgrond” de overeenstemming met de hogere rechtsnormen verstaan.

² In de Nederlandse tekst van artikel 6 van het ontwerp dient “21°” te worden vervangen door “1°”.

Het gaat onder meer om de inkomstenbelastingen, de registratie- en successierechten en de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen waarvoor de FOD Financiën de dienst verzekert.”

Dienaangaande moet evenwel het volgende worden opgemerkt.

3.2. In het ontworpen artikel 289*bis*, § 6, van het Wetboek van registratie, hypotheek- en griffierechten (artikel 4, 3°, van het ontwerp) en in het ontworpen artikel 146*quater*, § 6/1, van het Wetboek van successierechten (artikel 5, 3°, van het ontwerp) worden de voorwaarden bepaald waaronder de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen over grensoverschrijdende voorafgaande beslissingen gebeurt met betrekking tot, onder meer, de registratie- en de successierechten.

Sinds 1 januari 2015 heeft het Vlaams Gewest evenwel voor de registratie- en de successierechten waarvoor het Vlaamse Gewest bevoegd is, de dienst van de belasting overgenomen. Bijgevolg is de federale overheid met ingang van die datum niet langer bevoegd voor de administratieve procedureregels die betrekking hebben op die betrokken belastingen van het Vlaamse Gewest.³ De regeling van de uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied moet worden geacht tot die administratieve procedureregels te behoren.

Gevraagd of de voormelde ontworpen bepalingen ook van toepassing zijn op de grensoverschrijdende voorafgaande beslissingen die betrekking hebben op registratie- en successierechten van het Vlaamse Gewest van vóór 1 januari 2015, heeft de gemachtigde bevestigend geantwoord op grond van de volgende redenering:

“Rulings met betrekking tot Vlaamse registratie- en successierechten van voor 1 januari 2015 zullen nog door de Dienst voor voorafgaande beslissingen worden uitgewisseld. Rulings na 1 januari 2015 die werden afgeleverd door Vlabel zullen door hen worden uitgewisseld.”

Hiermee kan niet worden ingestemd. Vermits het Vlaamse Gewest de dienst van de betrokken belastingen heeft overgenomen, is de federale overheid niet langer bevoegd om, wat die belastingen betreft, voor het Vlaamse Gewest de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen te regelen. Zij kan dat ook niet doen met terugwerkende kracht voor de periode die voorafgaat aan die overname van de dienst van de betrokken belastingen.⁴

Teneinde in overeenstemming te zijn met de bevoegdheidverdelende regels moeten de voormelde ontworpen bepalingen dan ook zo worden gelezen dat ze geen betrekking hebben op het Vlaamse Gewest.

3.3. Vermits luidens de aangehaalde toelichting de ontworpen regeling enkel van toepassing is op de belastingen waarvan de federale overheid de dienst verzekert, rijst de vraag hoe de automatische uitwisseling is geregeld voor voorafgaande beslissingen die tegelijkertijd deels betrekking hebben op belastingen waarvan de federale overheid de dienst verzekert en deels

³ Zie artikel 5, § 4, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 ‘betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten’.

⁴ Zie adv.RvS 47.620/1 van 14 januari 2010 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 19 mei 2010 ‘houdende fiscale en diverse bepalingen’, *Parl.St.* Kamer 2009-10, nr. 52-2521/001, 37-39.

op belastingen waarvan een gewest de dienst verzekert. Hieromtrent om uitleg gevraagd, heeft de gemachtigde het volgende geantwoord:

“Wat de gewestbelastingen betreft waarvoor de federale overheid de dienst van de belastingen uitoefent, wordt de voorafgaande beslissing uitgewisseld door de federale overheid.

Voor gemengde voorafgaande beslissingen met Vlaanderen wordt volgens het bestaande protocol gewerkt. Het deel van Vlabeel wordt opgenomen in de federale voorafgaande beslissing. Deze beslissing zal dan ook door de federale overheid worden uitgewisseld.”

De gemachtigde verwijst hiermee naar het protocol van 15 juli 2015 ‘tussen de Vlaamse Belastingdienst en de Federale Overheidsdienst Financiën betreffende de uitwisseling van patrimoniuminformatie in het kader van de overdracht van de dienst van de belastingen bedoeld in artikel 3, eerste lid, 4° en 6° tot 8° van de Bijzondere Wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten’.

Dat protocol heeft evenwel enkel betrekking op de uitwisseling van informatie tussen de Federale Overheidsdienst Financiën en de Vlaamse Belastingdienst.⁵

Weliswaar wordt in het protocol voorzien in een regeling met betrekking tot “[d]e vragen tot voorafgaande beslissingen (...) die zowel belastingen waarvoor de FOD FIN de dienst van de belastingen uitoefent als belastingen die behoren tot de bevoegdheid van het Vlaamse Gewest[,] beogen”.⁶ Uit die regeling vloeit voort dat in dat geval de Dienst Voorafgaande Beslissingen van de Federale Overheidsdienst Financiën de belastingplichtige één enkele beslissing bezorgt over de onderscheiden belastingen, waarin een bindend advies van de Vlaamse Belastingdienst wordt verwerkt over de belastingen die tot de bevoegdheid van het Vlaamse Gewest behoren.

Het protocol bevat evenwel enkel een regeling voor de totstandkoming van dergelijke gemengde⁷ voorafgaande beslissingen en de mededeling ervan aan de belastingplichtige. Het bevat daarentegen geen regeling met betrekking tot de automatische uitwisseling van dergelijke gemengde voorafgaande beslissingen met andere lidstaten van de Europese Unie.

⁵ Zie artikel 2 van het protocol.

⁶ Zie artikel 15 van het protocol.

⁷ Met gemengde voorafgaande beslissingen worden voorafgaande beslissingen bedoeld die tegelijkertijd deels betrekking hebben op belastingen waarvan de federale overheid de dienst verzekert en deels op belastingen waarvan een gewest de dienst verzekert.

Nog afgezien van de vraag of voor het voormelde protocol geen instemming bij wet en decreet is vereist overeenkomstig artikel 92*bis*, § 1, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 ‘tot hervorming der instellingen’,⁸ moet er worden besloten dat het protocol van 15 juli 2015 geen afdoende regeling bevat inzake de automatische uitwisseling van gemengde grensoverschrijdende voorafgaande beslissingen. De federale overheid en het Vlaamse Gewest zullen alsnog in een dergelijke regeling moeten voorzien.

VORMVEREISTEN

4.1. Het ontwerp heeft onder meer betrekking op gewestelijke belastingen waarvoor de federale overheid de dienst verzorgt.

Uit artikel 5, § 3, eerste lid, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 ‘betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten’ vloeit voort dat, tenzij het gewest er anders over beslist, de federale overheid “in overleg met het betrokken gewest” kosteloos voor de dienst van de in die bepaling vermelde gewestelijke belastingen zorgt.

In de memorie van toelichting bij het ontwerp wordt dienaangaande opgemerkt dat “een overleg met het Brussels Hoofdstedelijk Gewest en het Waalse Gewest op ... heeft plaatsgevonden”. Aan de gemachtigde werd gevraagd om de documenten waaruit blijkt dat het overleg ook effectief heeft plaatsgevonden. In antwoord hierop legde hij enkel een elektronisch bericht voor waaruit blijkt dat er een uitnodiging werd verstuurd voor een elektronische interkabinettenwerkgroep. Nergens blijkt er evenwel uit dat het overleg ook effectief heeft plaatsgevonden. Indien dat nog niet het geval is geweest, moet dat overleg alsnog gebeuren.

4.2. Het voormelde elektronisch bericht was ook aan het Vlaamse Gewest gericht. Vermits het ontwerp geen betrekking lijkt te hebben op gewestelijke belastingen van het Vlaamse Gewest waarvoor de federale overheid de dienst verzorgt (zie opmerking 3.2), moet dat gewest evenwel niet betrokken worden bij het voormelde overleg. Dit doet geen afbreuk aan hetgeen hiervoor is opgemerkt over de automatische uitwisseling van gemengde grensoverschrijdende voorafgaande beslissingen (opmerking 3.3).

ALGEMENE OPMERKINGEN

5.1. Met betrekking tot de omzetting van de in artikel 2 van het ontwerp vermelde richtlijnen moet het volgende worden opgemerkt.

5.2. De Franse tekst van het ontwerp stemt vrij goed overeen met de Franse versie van de voormelde richtlijnen. De Nederlandse tekst van het ontwerp, daarentegen, wijkt op diverse punten af van de Nederlandse versie van diezelfde richtlijnen. Zo wordt bijvoorbeeld in het ontworpen artikel 338, § 2, 16° en 17°, van het WIB 92 (artikel 3, 2°, van het ontwerp) gewag

⁸ Er kan immers worden aangevoerd dat het protocol de federale overheid of het Vlaamse Gewest kunnen bezwaren, vermits de commissie die overeenkomstig artikel 14 van het protocol zal oordelen over verschillen in zienswijze bij de uitoefening van de dienst van de overgehevelde belastingen, en over situaties “die de inkomsten van hetzij het Vlaamse Gewest, hetzij van de Federale Staat in gevaar zouden kunnen brengen”, bindende beslissingen kan nemen.

gemaakt van “elk ander middel”, in plaats van “enig ander instrument”, zoals in artikel 3, punt 14, van richtlijn 2011/16/EU, zoals gewijzigd bij artikel 1, 1), b), van richtlijn 2015/2376/EU. In het ontworpen artikel 338, § 6/1, 6°, j), van het WIB 92 (artikel 3, 3°, van het ontwerp) wordt gewag gemaakt van “andere Lidstaten die mogelijks betrokken kunnen zijn bij de grensoverschrijdende voorafgaande beslissing”, terwijl artikel 8bis, lid 6, j), van richtlijn 2011/16/EU, zoals ingevoegd bij artikel 1, 3), van richtlijn 2015/2376/EU, het heeft over “andere lidstaten, indien er zijn, waarop de voorafgaande grensoverschrijdende ruling of de voorafgaande verrekenprijsafsprake naar alle waarschijnlijkheid van invloed zal zijn”. Hetzelfde geldt voor de overeenkomstige wijzigingen van het Wetboek van registratie-, hypotheek- en griffierechten (artikel 4, 2° en 3°, van het ontwerp), van het Wetboek van successierechten (artikelen 5, 2° en 3°, 6, 2° en 3°, 7, 2° en 3°, van het ontwerp) en van het Wetboek van diverse rechten en taksen (artikel 8, 2° en 3°, van het ontwerp).

De gemachtigde verklaarde wat het eerste aangehaalde voorbeeld betreft, het volgende:

“Het gebruik van de term ‘middel’ in plaats van ‘instrument’ heeft geen specifieke bedoeling. Dit komt voort uit de rechtstreekse vertaling uit het Frans, zonder rekening te houden met de Nederlandse tekst van de Richtlijn.”

Wat het tweede voorbeeld betreft, voegde hij er nog het volgende aan toe:

“Het gebruik van ‘mogelijks betrokken kunnen zijn’ is toe te schrijven aan de rechtstreekse vertaling uit de Franse versie van de Richtlijn zonder rekening te houden met de Nederlandstalige versie van de richtlijn. Er is trouwens reeds een verschil in de Franse en Nederlandstalige versie van de Richtlijn :

DAC3 RL (EU) 2015/2376, art 8 bis, 6

-FR k) l'identification, dans les autres États membres, le cas échéant, de toute personne, autre qu'une personne physique, susceptible d'être concernée par la décision fiscale anticipée en matière transfrontière ou l'accord préalable en matière de prix de transfert (en indiquant à quels États membres les personnes concernées sont liées); et

-NL k) personen, niet zijnde natuurlijke personen, in de andere lidstaten, indien die er zijn, op wie de voorafgaande grensoverschrijdende ruling of de voorafgaande verrekenprijsafsprake naar alle waarschijnlijkheid van invloed zal zijn (waarbij vermeld dient te worden met welke lidstaten de getroffen personen verbonden zijn);”.

Uit de antwoorden van de gemachtigde kan worden afgeleid dat het ontwerp in het Frans werd opgesteld en dan werd vertaald naar het Nederlands, zonder rekening te houden met de Nederlandse tekst van richtlijn 2011/16/EU. Om de rechtszekerheid te vrijwaren en met het oog op een correcte omzetting van de richtlijn in de twee taalversies ervan moet de Nederlandse tekst van het ontwerp grondig worden herbekeken en worden afgestemd op de Nederlandse versie van de richtlijn.

5.3. Het ontworpen artikel 338, § 2, 20°, van het WIB 92 (artikel 3, 2°, van het ontwerp) voorziet in een definitie van het begrip onderneming, waarin onder meer wordt verwezen naar het ontworpen artikel 338, § 2, 17°, van het WIB 92, waarin het begrip “de voorafgaande verrekenprijsafspraken” wordt gedefinieerd. Die definitie wordt hernomen in het ontworpen artikel 289bis, § 2, 18°, van het Wetboek van registratie-, hypotheek- en griffierechten

(artikel 4, 2°, van het ontwerp), in de ontworpen artikelen 146*quater*, § 2, 18°, 160*bis*, § 2, 18°, en 162/1, § 2, 18°, van het Wetboek van successierechten (artikel 5, 2°, 6, 2°, en 7, 2°, van het ontwerp), en in het ontworpen artikel 211*bis*, § 2, 18°, van het Wetboek van diverse rechten en taksen (artikel 8, 2°, van het ontwerp). Enkel in het WIB 92 wordt evenwel in een regeling voorzien voor de automatische uitwisseling van inlichtingen over grensoverschrijdende voorafgaande verrekenprijzafspraken. Hieromtrent om uitleg gevraagd, verklaarde de gemachtigde het volgende:

“De definitie van onderneming geldt enkel in het kader van de verrekenprijzen en dient dus enkel te worden omgezet in het WIB 92. Oorspronkelijk werd ook de term ‘handelsactiviteiten’ gebruikt maar die werd naderhand gewijzigd in de term van de Richtlijn.

De omzetting in het Wetboek Diverse rechten en taksen, het Wetboek Successierechten en het Wetboek van registratie-, hypotheek - en griffierechten is ten onrechte gebeurd. aangezien deze belastingen niets te maken hebben met verrekenprijzen.

Deze artikelen dienen dus te worden verwijderd uit het ontwerp. Het betreft het 18° van art. 4, 2°, van het ontwerp, het 18° van art. 5, 2°, van het ontwerp, het 18° van art. 6, 2°, van het ontwerp, het 18° van art. 7, 2° van het ontwerp en het 18° van art. 8, 2° van het ontwerp.”

Hiermee kan worden ingestemd.

5.4.1. Uit het ontworpen artikel 338, § 2, 16°, b) en d), van het WIB 92 (artikel 3, 2°, van het ontwerp) vloeit voort dat, opdat er sprake zou zijn van een grensoverschrijdende voorafgaande beslissing, het moet gaan om een akkoord, een mededeling of elk ander middel⁹ of handeling met soortelijke effecten, verstrekt, gewijzigd of hernieuwd voor “een rechtspersoon” (of een groep van rechtspersonen) en die betrekking heeft op, onder meer, de vraag of er op grond van de activiteiten van “een rechtspersoon” al dan niet sprake is van een vaste inrichting.¹⁰ In artikel 3, punt 14, van richtlijn 2011/16/EU, zoals gewijzigd bij artikel 1, 1), b), van richtlijn 2015/2376/EU, wordt daarentegen bepaald dat, opdat er sprake zou zijn van een voorafgaande grensoverschrijdende ruling het akkoord, de mededeling dan wel enig ander instrument of enige andere handeling met soortgelijk effect moet zijn “afgegeven, gewijzigd of hernieuwd, ten aanzien van een welbepaalde persoon of groep van personen” en moet betrekking hebben op, onder meer, “de vraag of er op grond van de activiteiten van een persoon in een ander rechtsgebied al dan niet sprake is van een vaste inrichting”. Hetzelfde geldt voor de definitie van het begrip “voorafgaande verrekenprijzafspraken”.¹¹

Gevraagd waarom er in de voormelde ontworpen bepaling dan enkel gewag wordt gemaakt van een rechtspersoon of een groep van rechtspersonen, heeft de gemachtigde het volgende geantwoord:

“Er is enkel sprake van ‘rechtspersonen of groepen van rechtspersonen’ omdat de wetgever een grote bezorgdheid had voor de bescherming van de persoonlijke levenssfeer.

⁹ Maar zie dienaangaande opmerking 5.2.

¹⁰ Zie ook de definitie van het begrip onderneming (“iedere vorm van bedrijfsvoering onder de vorm van een rechtspersoon”): ontworpen artikel 338, § 2, 20°, van het WIB 92 (artikel 3, 2°, van het ontwerp).

¹¹ Vgl. het ontworpen artikel 338, § 2, 17°, b), van het WIB 92 (artikel 3, 2°, van het ontwerp) met artikel 3, punt 15, b), van richtlijn 2011/16/EU.

De natuurlijke personen zijn sowieso uitgesloten (zie het ontworpen § 6/1,4°). Door expliciet op te nemen dat het om ‘rechtspersonen’ moest gaan, wordt voorkomen dat er gegevens van natuurlijke personen zouden worden meegedeeld. In de praktijk zijn er doorgaans enkel rechtspersonen betrokken bij dergelijke grensoverschrijdende rulings. De geest van de richtlijn wordt niet geschonden door deze wijze van omzetting.

Dit blijkt onder meer uit volgende passages:

- Richtlijn 2015/2376 (DAC3) artikel 8 bis 4) schrijft voor dat er geen uitwisseling is voor gevallen met natuurlijke personen ‘De leden 1 en 2 zijn niet van toepassing wanneer een voorafgaande grensoverschrijdende ruling uitsluitend betrekking heeft op de belastingzaken van een of meer natuurlijke personen’.

- Richtlijn 2015/2376 (DAC3) artikel 8 bis 6) ‘De door een lidstaat uit hoofde van de leden 1 en 2 van dit artikel te verstrekken inlichtingen omvatten onder meer de volgende gegevens: a) de identificatiegegevens van de persoon, niet zijnde een natuurlijke persoon, en in voorkomend geval van de groep personen waartoe deze behoort’;

5.4.2. Gelet op het voorgaande rijst evenwel de vraag waarom in het ontworpen artikel 338, § 6/1, 4°, van het WIB 92 (artikel 3, 3°, van het ontwerp) wordt bepaald dat de punten 1° en 2° van die bepaling,¹² “niet van toepassing [zijn] wanneer een grensoverschrijdende voorafgaande beslissing of een voorafgaande verrekenprijsafpraak uitsluitend betrekking heeft op de belastingzaken van een of meer natuurlijke personen”. In dat geval wordt de beslissing immers niet aan een rechtspersoon verstrekt en gaat het niet om activiteiten van een rechtspersoon, zodat er in ieder geval geen grensoverschrijdende voorafgaande beslissing of voorafgaande verrekenprijsafpraak in de zin van het ontworpen artikel 338, § 2, 16° of 17°, van het WIB 92, is. Hieromtrent om uitleg gevraagd, heeft de gemachtigde het volgende verklaard:

“Het antwoord op deze vraag moet samen worden gelezen met het antwoord op de vragen met betrekking tot het gebruik van de term ‘rechtspersoon’. De richtlijn sluit expliciet de natuurlijke personen uit. Aangezien er in de ontworpen definities steeds sprake is van een rechtspersoon, is het in principe niet meer nodig dit artikel van de richtlijn om te zetten. Er werd echter geopteerd voor de omzetting ervan om nog eens extra de nadruk te leggen op het feit dat de natuurlijke personen uitgesloten zijn. Alhoewel dergelijke rulings een zeer kleine minderheid zullen vormen, kan het immers voorkomen dat een ruling gemengd is. In dit geval moet de ruling toch worden uitgewisseld maar moeten de gegevens van de natuurlijke personen worden geanonimiseerd. Dit werd ook opgenomen in de memorie van toelichting.”

Uit het antwoord van de gemachtigde blijkt dat in geval van grensoverschrijdende voorafgaande beslissingen die tegelijkertijd betrekking hebben op een rechtspersoon én een natuurlijke persoon, de automatische uitwisseling wel zou gelden onder de voorwaarden bepaald in het ontworpen artikel 338, § 6/1, 1° en 2°, van het WIB 92, weliswaar na anonimisering van de gegevens van de natuurlijke persoon.

Doordat evenwel in de definities van het begrip “grensoverschrijdende voorafgaande beslissing” en van “voorafgaande verrekenprijsafpraak” enkel gewag wordt gemaakt van de “rechtspersoon”, en niet van een “persoon” zoals in richtlijn 2011/16/EU het

¹² Waarin de voorwaarden voor de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen over grensoverschrijdende voorafgaande beslissingen en voorafgaande verrekenprijsafspraken worden vastgesteld.

geval is, sluiten de ontworpen bepalingen dergelijke gemengde voorafgaande beslissingen¹³ uit van het toepassingsgebied van de ontworpen regeling. Uit richtlijn 2011/16/EU daarentegen vloeit voort dat de verplichte automatische uitwisseling wel degelijk van toepassing is op dergelijke gemengde voorafgaande beslissingen, maar dat in dat geval de identificatiegegevens van de natuurlijke persoon in kwestie worden uitgesloten van de door de lidstaat te verstrekken inlichtingen.¹⁴

Het ontwerp moet bijgevolg worden aangepast om het in overeenstemming te brengen met richtlijn 2011/16/EU.

5.5. Uit het ontworpen artikel 338, § 2, 17°, c), van het WIB 92 (artikel 3, 2°, van het ontwerp) vloeit voort dat, opdat er sprake zou zijn van een voorafgaande verrekenprijsafspraken, vereist is dat de passende criteria om de verrekenprijzen te bepalen of de toerekening van winsten aan een vaste inrichting worden bepaald “voorafgaand aan de neerlegging van de fiscale aangifte met betrekking tot het boekjaar waarin grensoverschrijdende verrichtingen tussen verbonden ondernemingen hebben plaatsgevonden”.

In artikel 3, punt 15, van richtlijn 2011/16/EU, zoals gewijzigd bij artikel 1, 1), b), van richtlijn 2015/2376/EU, wordt daarentegen bepaald dat de passende reeks criteria om de verrekenprijzen voor die transacties te bepalen of de toerekening van winsten aan een vaste inrichting, moeten zijn vastgesteld voordat grensoverschrijdende transacties tussen verbonden ondernemingen hebben plaatsgevonden.

Hieromtrent om uitleg gevraagd, heeft de gemachtigde het volgende geantwoord:

“Le wording proposé est effectivement différent de ce qui est stipulé dans la directive.

Les raisons en sont les suivantes :

1) Le wording proposé correspond à la terminologie utilisée pour ‘les décisions fiscales anticipées en matière transfrontière’ => plus d’uniformité

2) il est en adéquation avec la pratique du SDA qui octroie des décisions anticipées (dans toutes les matières) tant qu’aucune déclaration n’a été déposée, et ce, y compris en matière de prix de transfert => si le wording proposé n’était pas retenu, cela pourrait impliquer que des décisions ‘prix de transfert’ rendues par le SDA après les opérations mais avant le dépôt de la déclaration ne devraient alors pas être échangées, ce qui ne correspond certainement pas aux objectifs de la directive

3) le critère du dépôt de la déclaration est un critère objectif facilement applicable. Savoir quand les opérations transfrontières ont effectivement débuté peut, dans certains cas, être plus difficile à déterminer.”

Uit dit antwoord kan worden opgemaakt dat de woorden “voorafgaand aan de neerlegging van de fiscale aangifte met betrekking tot het boekjaar waarin grensoverschrijdende verrichtingen tussen verbonden ondernemingen hebben plaatsgevonden” ertoe leiden dat in de ontworpen regeling de automatische uitwisseling van voorafgaande verrekenprijsafspraken een

¹³ Met gemengde voorafgaande beslissingen worden hier grensoverschrijdende voorafgaande beslissingen bedoeld die tegelijkertijd betrekking hebben op een rechtspersoon én een natuurlijke persoon.

¹⁴ Artikel 8bis, lid 6, a), van richtlijn 2011/16/EU, zoals ingevoegd bij artikel 1, 3), van richtlijn 2015/2376/EU.

ruimer toepassingsgebied heeft dan voorgeschreven bij richtlijn 2011/16/EU. Ook criteria vastgesteld nadat de grensoverschrijdende transacties hebben plaatsgevonden, maar voordat de fiscale aangifte is neergelegd, vallen immers onder de ontworpen regeling.

Bijgevolg is het voormelde verschil in bewoordingen tussen het ontworpen artikel 338, § 2, 17°, c), van het WIB 92 en artikel 3, punt 15, van richtlijn 2011/16/EU toelaatbaar. Om dit te verduidelijken, moet de door de gemachtigde gegeven toelichting evenwel worden opgenomen in de memorie van toelichting bij het ontwerp.

5.6. Uit het ontworpen artikel 338, § 2, 18°, van het WIB 92 (artikel 3, 2°, van het ontwerp) vloeit voort dat, opdat er sprake zou zijn van een grensoverschrijdende verrichting, vereist is dat de verrichting of de verrichtingen een grensoverschrijdend effect moeten hebben en moeten voldoen aan minstens één van de in die bepaling vermelde voorwaarden.

In artikel 3, punt 16, van richtlijn 2011/16/EU wordt in de definitie van een grensoverschrijdende transactie het grensoverschrijdende effect evenwel vermeld als één van de voorwaarden waaraan moet worden voldaan. Gevraagd of die bepaling dan ook correct omgezet wordt omgezet, heeft de gemachtigde het volgende geantwoord:

“Uit de lezing van de Memorie van Toelichting blijkt dat het de bedoeling is om de geest van de richtlijn (geen beoordeling van een eventueel grensoverschrijdend effect of belang) te volgen.

· MEMORIE VAN TOELICHTING pagina 8

Aldus wordt een goede definitie van grensoverschrijdende voorafgaande beslissing en van voorafgaande verrekenprijsafpraak ingevoegd.

Het toepassingsveld van deze definities moet breed genoeg zijn om zeer uiteenlopende situaties te kunnen omvatten, waaronder, maar niet beperkt tot, de onderstaande soorten grensoverschrijdende voorafgaande beslissingen en voorafgaande verrekenprijsafspraken: ...

· MEMORIE VAN TOELICHTING pagina 10

Het begrip ‘grensoverschrijdend effect’ dient te worden uitgelegd in de geest van DAC 3, te weten een zo breed mogelijke en alles omvattende uitwisseling aan alle landen van de EU. De Lidstaten die de gegevens uitwisselen hoeven zelf geen inschatting meer te maken van de eventuele impact. De ontvangende Lidstaten bepalen zelf of de uitgewisselde ruling of verrekenprijsafpraak voor hen van belang is.

De betreffende bepaling van de richtlijn luidt als volgt:

voor de toepassing van punt 14 is een ‘grensoverschrijdende transactie’ een transactie of reeks van transacties waarbij:

a) niet alle partijen bij de transactie of reeks van transacties hun fiscale woonplaats hebben in de lidstaat die de voorafgaande grensoverschrijdende ruling afgeeft, wijzigt of hernieuwt;

b) een of meer van de partijen bij de transactie of reeks van transacties haar fiscale woonplaats tegelijkertijd in meer dan een rechtsgebied heeft;

c) een van de partijen bij de transactie of reeks van transacties haar bedrijf uitoefent in een ander rechtsgebied via een vaste inrichting en de transactie of reeks van transacties alle of een deel van de activiteiten van de vaste inrichting uitmaakt. Een grensoverschrijdende transactie of reeks van transacties omvat tevens de regelingen die

worden getroffen door een persoon ten aanzien van de bedrijfsactiviteiten die hij in een ander rechtsgebied via een vaste inrichting uitoefent; of

d) die transacties of reeks van transacties een grensoverschrijdend effect hebben.

In de bepaling van de richtlijn is er in zowel punt a), b) als c) sprake van ‘een transactie of reeks van transacties’. Punt d) uit deze zelfde bepaling stelt m.i. dat ‘die transacties of reeks van transacties’ als bedoeld in de punten a), b) en c) ervoor een grensoverschrijdend effect hebben. Naar de ruingpraktijk toe binnen de DVB, zijn er geen rulings bekend waarbij een geval als bedoeld onder a), b), of c) geen grensoverschrijdend effect zou hebben. Bijgevolg lijkt de wijze waarop de richtlijn werd omgezet aan te sluiten bij de tekst van de richtlijn.”

Ofschoon het antwoord van de gemachtigde aannemelijk lijkt, verdient het de voorkeur om zich te houden aan de tekst van de richtlijn om elke verwarring te vermijden. Hetzelfde geldt voor de overeenkomstige wijzigingen van het Wetboek van registratie-, hypotheek- en griffierechten (artikel 4, 2°, van het ontwerp), van het Wetboek van successierechten (artikelen 5, 2°, 6, 2°, en 7, 2°, van het ontwerp) en van het Wetboek van diverse rechten en taksen (artikel 8, 2°, van het ontwerp).

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 3, 2°, van het ontwerp

6. Uit het ontworpen artikel 338, § 2, 16°, c), van het WIB 92 vloeit voort dat een grensoverschrijdende voorafgaande beslissing “de interpretatie of toepassing van een wettelijke of administratieve bepaling betreffende de handhaving of de toepassing van dit Wetboek en de ermee verband houdende autonome bepalingen” betreft.

Gevraagd wat wordt bedoeld met de woorden “en de ermee verband houdende autonome bepalingen”, heeft de gemachtigde het volgende geantwoord:

“Het aangehaalde tekstgedeelte werd door de wetgever opgenomen met het oog op de volledigheid en vanuit de bezorgdheid geen enkele voorafgaande beslissing uit het toepassingsveld uit te sluiten. Het betreft hier bepalingen die niet in het WIB 92 zijn geïntegreerd zoals o.a. de tonnagetaks (opgenomen in de Programmawet van 2/8/2002) en het Diamantstelsel (opgenomen in de Programmawet van 10/8/2015). Door dergelijke formulering worden ook eventueel toekomstige autonome bepalingen waarvoor een voorafgaande beslissing kan worden aangevraagd, opgenomen.”

Vermits de bepalingen in kwestie verband moeten houden met het WIB, verdient het aanbeveling te schrijven “en met de inkomstenbelastingen verband houdende bepalingen”.

Hetzelfde geldt, maar dan *mutatis mutandis*, voor de overeenkomstige wijzigingen van het Wetboek van registratie-, hypotheek- en griffierechten (artikel 4, 2°, van het ontwerp), van het Wetboek van successierechten (artikelen 5, 2°, 6, 2°, en 7, 2°, van het ontwerp) en van het Wetboek van diverse rechten en taksen (artikel 8, 2°, van het ontwerp).

Artikel 3, 3°, van het ontwerp

7. Naar luid van het ontworpen artikel 338, § 6/1, 3°, van het WIB 92 worden voorafgaande verrekenprijzafspraken met derde landen uit het toepassingsgebied van de automatische uitwisseling van inlichtingen gesloten indien de internationale belastingovereenkomst uit hoofde waarvan de voorafgaande verrekenprijzafpraak is onderhandeld, niet toestaat dat deze aan derden worden meegedeeld. Desgevallend zullen deze voorafgaande verrekenprijzafspraken overeenkomstig artikel 338, § 7, van het WIB 92 worden uitgewisseld.

De vraag rijst evenwel hoe de automatische uitwisseling wordt geregeld wanneer in de internationale belastingovereenkomst niets is geregeld in verband met de mededeling van voorafgaande verrekenprijzafspraken aan derden. De gemachtigde heeft dienaangaande het volgende verklaard:

“Indien het toepasselijke DBV met het 3de land ter zake niets voorziet dan kan de voorafgaande verrekenprijzafpraak niet worden uitgewisseld met de andere lidstaten. De uitwisseling hangt dus af van het betrokken verdrag met dat 3de land. Het betrokken DBV moet een clause bevatten zoals bijv. opgenomen in art. 25, §2 van het Belgisch modelverdrag (zie hierna), waarbij de partnerstaat toestemming kan geven voor doorzending naar (en dus gebruik voor doeleinden van) een staat die geen partij is bij dat DBV :

‘De door een overeenkomstsluitende Staat ingevolge paragraaf 1 verkregen inlichtingen worden op dezelfde wijze geheim gehouden als inlichtingen die onder de nationale wetgeving van die Staat zijn verkregen en worden alleen ter kennis gebracht van personen of autoriteiten (daaronder begrepen rechterlijke instanties en administratieve lichamen) die betrokken zijn bij de vestiging of invordering van de in paragraaf 1 bedoelde belastingen, bij de tenuitvoerlegging of vervolging ter zake van die belastingen, bij de beslissing in beroepszaken die betrekking hebben op die belastingen, of bij het toezicht daarop. Deze personen of autoriteiten gebruiken die inlichtingen slechts voor die doeleinden. Zij mogen van deze inlichtingen melding maken tijdens openbare rechtszittingen of in rechterlijke beslissingen. **Niettegenstaande hetgeen voorafgaat, mogen de door een overeenkomstsluitende Staat verkregen inlichtingen voor andere doeleinden worden gebruikt indien ze overeenkomstig de wetgeving van beide Staten voor die andere doeleinden mogen worden gebruikt en indien de bevoegde autoriteit van de Staat die de inlichtingen verstrekt, de toestemming geeft voor dat gebruik.**”

Het voorgaande moet worden verduidelijkt in de memorie van toelichting bij het ontwerp.

8. In het ontworpen artikel 338, § 6/3, van het WIB 92 moet worden verwezen naar “de in het volgende lid bepaalde termijn” (niet “de in ten 2° hierna bepaalde termijn”).

Artikel 9

9. Naar luid van artikel 9 heeft de aan te nemen wet uitwerking met ingang van 1 januari 2017.

De niet-retroactiviteit van wetten is een waarborg ter voorkoming van rechtsonzekerheid. Die waarborg vereist dat de inhoud van het recht voorzienbaar en toegankelijk is, zodat de rechtzoekende in redelijke mate de gevolgen van een bepaalde handeling kan voorzien op het tijdstip dat die handeling wordt verricht. De terugwerkende kracht kan enkel worden verantwoord wanneer ze onontbeerlijk is voor de verwezenlijking van een doelstelling van algemeen belang.¹⁵ Indien bovendien blijkt dat de terugwerkende kracht tot doel heeft de afloop van een gerechtelijke procedure in een welbepaalde zin te beïnvloeden of de rechtscollages te verhinderen zich uit te spreken over een welbepaalde rechtsvraag, vergt de aard van het in het geding zijnde beginsel dat uitzonderlijke omstandigheden of dwingende motieven van algemeen belang een verantwoording bieden voor het optreden van de wetgever, dat ten nadele van een categorie van burgers afbreuk doet aan de jurisdictionele waarborgen die aan allen worden geboden.¹⁶

Aan de gemachtigde werd gevraagd om in het licht hiervan de terugwerkende kracht van de aan te nemen wet te verantwoorden. Hij antwoordde:

“De omzetting van DAC 3 moest uiterlijk op 1 januari 2017 zijn gebeurd. Deze datum werd dan ook weerhouden als datum van inwerkingtreding. In de praktijk zullen de eerste rulings en verrekenprijzafspraken pas worden uitgewisseld in de tweede helft van 2017.”

Het loutere gegeven dat een richtlijn tegen een bepaalde datum moet worden omgezet in de interne rechtsorde, is op zich geen afdoende reden om de terugwerkende kracht van een wetgevende norm te verantwoorden. Bovendien erkent de gemachtigde zelf dat de eerste voorafgaande beslissingen en verrekenprijzafspraken slechts in de tweede helft van 2017 zullen worden uitgewisseld. In die omstandigheden kan moeilijk worden aangenomen dat de terugwerkende kracht onontbeerlijk is voor de verwezenlijking van een doelstelling van algemeen belang.

Tenzij er alsnog een gegronde reden voor de terugwerkende kracht kan worden aangevoerd, moet artikel 9 van het ontwerp worden aangepast.

*

¹⁵ Vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof, zie o.m.: GwH 21 november 2013, nr. 158/2013, B.24.2; GwH 19 december 2013, nr. 172/2013, B.22; GwH 29 januari 2014, nr. 18/2014, B.10; GwH 9 oktober 2014, nr. 146/2014, B.10.1; GwH 22 januari 2015, nr. 1/2015, B.4; GwH 7 mei 2015, nr. 54/2015, B.12; GwH 14 januari 2016, nr. 3/2016, B.22; GwH 3 februari 2016, nr. 16/2016, B.12.1; GwH 28 april 2016, nr. 58/2016, B.9.2.

¹⁶ Vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof. Zie bv. GwH 21 november 2013, nr. 158/2013, B.24.2; GwH 9 oktober 2014, nr. 146/2014, B.10.1; GwH 28 mei 2015, nr. 77/2015, B.4.1; GwH 24 maart 2016, nr. 48/2016, B.6; GwH 6 oktober 2016, nr. 126/2016, B.7.3.

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 ¹ et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DU PROJET

2. L'avant-projet de loi soumis pour avis a pour objet de transposer (partiellement) la directive 2014/107/UE du Conseil du 9 décembre 2014 'modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal', la directive 2015/2376/UE du Conseil du 8 décembre 2015 'modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal' et la directive 2016/881/UE du Conseil du 25 mai 2016 'modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal' (article 2 du projet).

À cette fin, le Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) (chapitre 2), le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (chapitre 3), le Code des droits de succession (chapitre 4) et le Code des droits et taxes divers (chapitre 5) sont modifiés. Il est chaque fois prévu d'insérer dans ces codes des définitions des notions « échange automatique » (articles 3 à 8, chaque fois 1^o) ², « décision fiscale anticipée en matière transfrontière », « opération transfrontière », « entreprise » (articles 3 à 8, chaque fois 2^o), et, dans le CIR 92 celle d'« accords préalables en matière de prix de transfert » (article 3, 2^o). Les conditions de l'échange automatique et obligatoire d'informations sont ensuite fixées (articles 3 à 8, chaque fois 3^o) et il est prévu un répertoire central sécurisé dans lequel sont enregistrées les informations à communiquer (articles 3 à 8, chaque fois 4^o).

La loi dont l'adoption est envisagée produit ses effets le 1^{er} janvier 2017 (article 9).

¹ S'agissant d'un avant-projet de loi, on entend par « fondement juridique » la conformité avec les normes supérieures.

² Dans le texte néerlandais de l'article 6 du projet, on remplacera « 21^o » par « 1^o ».

COMPÉTENCE

3.1. En ce qui concerne la compétence de l'autorité fédérale à l'égard de la réglementation en projet, l'exposé des motifs mentionne ce qui suit :

« Vu la répartition des compétences, entre d'une part, l'État fédéral et, d'autre part, les Communautés et les Régions, les impôts établis par une entité territoriale ou administrative de la Belgique rentrent dans le champ d'application de cette loi seulement si le Service public fédéral Finances (SPF Finances) en assure la perception ou le recouvrement.

Il s'agit entre autres des impôts sur les revenus, des droits d'enregistrement et de succession et des taxes assimilées aux impôts sur les revenus pour lesquels le SPF Finances assure le service de l'impôt ».

À ce sujet, il y a toutefois lieu de formuler les observations suivantes.

3.2. L'article 289bis, § 6, en projet, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (article 4, 3°, du projet) et l'article 146*quater*, § 6/1, en projet, du Code des droits de succession (article 5, 3°, du projet) fixent les conditions de l'échange automatique et obligatoire d'informations quant aux décisions fiscales anticipées en matière transfrontière en ce qui concerne, notamment, les droits d'enregistrement et de succession.

Depuis le 1^{er} janvier 2015, la Région flamande assure toutefois le service de l'impôt en ce qui concerne les droits d'enregistrement et de succession qui relèvent de sa compétence. Par conséquent, l'autorité fédérale n'est plus compétente, depuis cette date, pour fixer les règles de procédure administratives concernant lesdits impôts de la Région flamande³. Le régime d'échange d'informations dans le domaine fiscal doit être réputé relever de ces règles de procédure administratives.

Interrogé sur la question de savoir si les dispositions en projet précitées s'appliquent également aux décisions fiscales anticipées en matière transfrontière relatives aux droits d'enregistrement et de succession de la Région flamande antérieures au 1^{er} janvier 2015, le délégué a répondu par l'affirmative sur la base du raisonnement suivant :

« Rulings met betrekking tot Vlaamse registratie- en successierechten van voor 1 januari 2015 zullen nog door de Dienst voor voorafgaande beslissingen worden uitgewisseld. Rulings na 1 januari 2015 die werden afgeleverd door Vlabel zullen door hen worden uitgewisseld ».

Ce point de vue ne peut être partagé. Dès lors que la Région flamande a repris le service des impôts concernés, l'autorité fédérale n'est plus compétente, en ce qui concerne ces impôts, pour régler, pour la Région flamande, l'échange automatique et obligatoire

³ Voir l'article 5, § 4, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 'relative au financement des Communautés et des Régions'.

d'informations. Elle ne peut pas non plus le faire avec effet rétroactif pour la période qui précède cette reprise du service des impôts concernés ⁴.

Afin de se conformer aux règles répartitrices de compétence, les dispositions en projet précitées doivent dès lors être lues en ce sens qu'elles ne concernent pas la Région flamande.

3.3. Dès lors que, selon les commentaires précités, la réglementation en projet ne s'applique qu'aux impôts dont l'autorité fédérale assure le service, la question se pose de savoir comment l'échange automatique est réglé pour les décisions anticipées qui, simultanément, concernent en partie des impôts dont l'autorité fédérale assure le service et en partie des impôts dont une région assure le service. Invité à fournir des éclaircissements à ce sujet, le délégué a donné la réponse suivante :

« Wat de gewestbelastingen betreft waarvoor de federale overheid de dienst van de belastingen uitoefent, wordt de voorafgaande beslissing uitgewisseld door de federale overheid.

Voor gemengde voorafgaande beslissingen met Vlaanderen wordt volgens het bestaande protocol gewerkt. Het deel van Vlabel wordt opgenomen in de federale voorafgaande beslissing. Deze beslissing zal dan ook door de federale overheid worden uitgewisseld ».

Le délégué fait ainsi référence au protocole du 15 juillet 2015 'tussen de Vlaamse Belastingdienst en de Federale Overheidsdienst Financiën betreffende de uitwisseling van patrimoniuminformatie in het kader van de overdracht van de dienst van de belastingen bedoeld in artikel 3, eerste lid, 4° en 6° tot 8° van de Bijzondere Wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten'.

Or, ce protocole ne concerne que l'échange d'informations entre le Service public fédéral Finances et le Service flamand des impôts ⁵.

Certes, le protocole prévoit de régler les demandes de décisions anticipées visant tant des impôts dont le SPF Finances assure le service que des impôts relevant de la compétence de la Région flamande ⁶. Il résulte de ce dispositif que, dans ce cas, le Service des décisions anticipées du Service public fédéral Finances transmet au contribuable une seule décision sur les différents impôts, qui contient un avis contraignant du Service flamand des impôts sur les impôts relevant de la compétence de la Région flamande.

⁴ Voir l'avis C.E. 47.620/1 du 14 janvier 2010 sur un avant-projet devenu la loi du 19 mai 2010 'portant des dispositions fiscales et diverses', *Doc. parl.*, Chambre, 2009-10, n° 52-2521/001, pp. 37-39.

⁵ Voir l'article 2 du protocole.

⁶ Voir l'article 15 du protocole.

Le protocole ne règle toutefois que l'élaboration de pareilles décisions anticipées mixtes⁷ et leur communication au contribuable. Par contre, il ne contient pas de règles relatives à l'échange automatique de pareilles informations anticipées mixtes avec d'autres États membres de l'Union européenne.

Abstraction faite de la question de savoir si le protocole précité ne requiert pas l'assentiment par loi ou par décret conformément à l'article 92bis, § 1^{er}, de la loi spéciale du 8 août 1980 'de réformes institutionnelles'⁸, force est de conclure que le protocole du 15 juillet 2015 ne comporte pas un dispositif adéquat relatif à l'échange automatique de décisions fiscales anticipées en matière transfrontière mixtes. L'autorité fédérale et la Région flamande devront encore prévoir un tel dispositif.

FORMALITÉS

4.1. Le projet concerne notamment les impôts régionaux dont l'autorité fédérale assure le service.

Il résulte de l'article 5, § 3, alinéa 1^{er}, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 'relative au financement des communautés et des régions' que, à moins que la région n'en décide autrement, l'autorité fédérale, « en concertation avec celle-ci », assure gratuitement le service des impôts régionaux mentionnés dans cette disposition.

À cet égard, l'exposé des motifs du projet relève qu'« une concertation avec la Région de Bruxelles-Capitale et la Région wallonne s'est tenue le ... ». Le délégué a été invité à fournir les documents attestant que la concertation a effectivement eu lieu. En réponse à cette demande, il a uniquement produit un message électronique dont il ressort qu'une invitation a été envoyée pour mettre en place un groupe de travail intercabinets électronique. Toutefois, il n'en ressort nullement que la concertation a effectivement eu lieu. Si tel n'a pas encore été le cas, cette concertation devra encore avoir lieu.

4.2. Le message électronique précité était également adressé à la Région flamande. Le projet ne paraissant pas concerner les impôts régionaux de la Région flamande dont l'autorité fédérale assure le service (voir l'observation 3.2), cette région ne doit toutefois pas être associée à la concertation précitée. Cette constatation ne change rien aux observations formulées ci-dessus concernant l'échange automatique de décisions fiscales anticipées en matière transfrontière mixtes (observation 3.3).

⁷ Par décisions anticipées mixtes, on entend des décisions anticipées qui, simultanément, concernent en partie des impôts dont l'autorité fédérale assure le service et en partie des impôts dont une région assure le service.

⁸ En effet, il peut être soutenu que le protocole peut grever l'autorité fédérale ou la Région flamande, étant donné que la commission qui, conformément à l'article 14 du protocole devra statuer sur les divergences de vues lors de l'exercice du service des impôts transférés et sur les situations « susceptibles de mettre à mal les recettes soit de la Région flamande, soit de l'État fédéral, » peut prendre des décisions contraignantes.

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

5.1. En ce qui concerne la transposition des directives mentionnées à l'article 2 du projet, il convient d'observer ce qui suit.

5.2. Le texte français du projet correspond plutôt bien à la version française des directives précitées. Par contre, le texte néerlandais du projet s'écarte sur divers points de la version néerlandaise de ces mêmes directives. Ainsi, par exemple, l'article 338, § 2, 16° et 17°, en projet, du CIR 92 (article 3, 2°, du projet) mentionne « elk ander middel » au lieu de « enig ander instrument », comme le prévoit l'article 3, point 14, de la directive 2011/16/UE, modifié par l'article 1^{er}, 1), b), de la directive 2015/2376/UE. L'article 338, § 6/1, 6°, j), en projet, du CIR 92 (article 3, 3°, du projet) fait état de « andere Lidstaten die mogelijks betrokken kunnen zijn bij de grensoverschrijdende voorafgaande beslissing », alors que l'article 8bis, paragraphe 6, j), de la directive 2011/16/UE, inséré par l'article 1^{er}, 3), de la directive 2015/2376/UE mentionne « andere lidstaten, indien er zijn, waarop de voorafgaande grensoverschrijdende ruling of de voorafgaande verrekenprijsafpraak naar alle waarschijnlijkheid van invloed zal zijn ». Il en va de même pour les modifications correspondantes du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (article 4, 2° et 3°, du projet), du Code des droits de succession (articles 5, 2° et 3°, 6, 2° et 3°, et 7, 2° et 3°, du projet) et du Code des droits et taxes divers (article 8, 2° et 3°, du projet).

En ce qui concerne le premier exemple cité, le délégué a déclaré ce qui suit :

« Het gebruik van de term 'middel' in plaats van 'instrument' heeft geen specifieke bedoeling. Dit komt voort uit de rechtstreekse vertaling uit het Frans, zonder rekening te houden met de Nederlandse tekst van de Richtlijn ».

Concernant le deuxième exemple, il a encore ajouté ce qui suit :

« Het gebruik van 'mogelijks betrokken kunnen zijn' is toe te schrijven aan de rechtstreekse vertaling uit de Franse versie van de Richtlijn zonder rekening te houden met de Nederlandstalige versie van de richtlijn. Er is trouwens reeds een verschil in de Franse en Nederlandstalige versie van de Richtlijn :

DAC3 RL (EU) 2015/2376, art 8 bis, 6

-FR k) l'identification, dans les autres États membres, le cas échéant, de toute personne, autre qu'une personne physique, susceptible d'être concernée par la décision fiscale anticipée en matière transfrontière ou l'accord préalable en matière de prix de transfert (en indiquant à quels États membres les personnes concernées sont liées); et

-NL k) personen, niet zijnde natuurlijke personen, in de andere lidstaten, indien die er zijn, op wie de voorafgaande grensoverschrijdende ruling of de voorafgaande verrekenprijsafpraak naar alle waarschijnlijkheid van invloed zal zijn (waarbij vermeld dient te worden met welke lidstaten de getroffen personen verbonden zijn); ».

Il peut se déduire des réponses du délégué que le projet a été rédigé en français et ensuite traduit en néerlandais, sans tenir compte du texte néerlandais de la directive 2011/16/UE. Afin de garantir la sécurité juridique et pour assurer une transposition correcte de la directive dans ses deux versions linguistiques, le texte néerlandais du projet doit être remanié en profondeur et aligné sur la version néerlandaise de la directive.

5.3. L'article 338, § 2, 20°, en projet, du CIR 92 (article 3, 2°, du projet) prévoit une définition de la notion d'entreprise, qui fait notamment référence à l'article 338, § 2, 17°, en projet, du CIR 92, qui définit la notion d'« accords préalables en matière de prix de transfert ». Cette définition est reproduite à l'article 289bis, § 2, 18°, en projet, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (article 4, 2°, du projet), aux articles 146quater, § 2, 18°, 160bis, § 2, 18°, et 162/1, § 2, 18°, en projet, du Code des droits de succession (articles 5, 2°, 6, 2°, et 7, 2°, du projet) et à l'article 211bis, § 2, 18°, en projet, du Code des droits et taxes divers (article 8, 2°, du projet). Toutefois, uniquement le CIR 92 règle l'échange automatique d'informations concernant les accords préalables en matière de prix de transfert transfrontières. Invité à fournir des précisions à ce sujet, le délégué a déclaré ce qui suit :

« De definitie van onderneming geldt enkel in het kader van de verrekenprijzen en dient dus enkel te worden omgezet in het WIB 92. Oorspronkelijk werd ook de term 'handelsactiviteiten' gebruikt maar die werd naderhand gewijzigd in de term van de Richtlijn.

De omzetting in het Wetboek Diverse rechten en taksen, het Wetboek Successierechten en het Wetboek van registratie-, hypotheek - en griffierechten is ten onrechte gebeurd. aangezien deze belastingen niets te maken hebben met verrekenprijzen. Deze artikelen dienen dus te worden verwijderd uit het ontwerp. Het betreft het 18° van art. 4, 2°, van het ontwerp, het 18° van art. 5, 2°, van het ontwerp, het 18° van art. 6, 2°, van het ontwerp, het 18° van art. 7, 2° van het ontwerp en het 18° van art. 8, 2° van het ontwerp ».

On peut se rallier à ce point de vue.

5.4.1. Il découle de l'article 338, § 2, 16°, b) et d), en projet, du CIR 92 (article 3, 2°, du projet) que, pour qu'il soit question d'une décision fiscale anticipée en matière transfrontière, il doit s'agir d'un accord, d'une communication ou de tout autre instrument⁹ ou action ayant des effets similaires, émis, modifié ou renouvelé à l'intention d'« une personne morale » (ou d'un groupe de personnes morales) et qui se rapporte, entre autres, à la question de savoir si les activités exercées par « une personne morale » créent ou non un établissement stable¹⁰. Par contre, l'article 3, point 14, de la directive 2011/16/UE, modifié par l'article 1^{er}, 1), b), de la directive 2015/2376/UE, prévoit que, pour qu'il s'agisse d'une décision fiscale anticipée en matière transfrontière, l'accord, la communication, ou tout autre instrument ou action ayant des effets similaires doit être « émis, modifié ou renouvelé, à l'intention d'une personne spécifique ou d'un groupe de personnes » et doit se rapporter, notamment, à « la question de savoir si les activités exercées par une personne dans une autre juridiction créent ou non un établissement

⁹ Mais voir à cet égard l'observation 5.2.

¹⁰ Voir également la définition de la notion d'entreprise (« toute forme d'exercice d'une activité commerciale sous la forme d'une personne morale ») : article 338, § 2, 20°, en projet, du CIR 92 (article 3, 2°, du projet).

stable ». Il en va de même de la définition de la notion d'« accords préalables en matière de prix de transfert »¹¹.

À la question de savoir pourquoi la disposition en projet précitée fait alors uniquement état d'une personne morale ou d'un groupe de personnes morales, le délégué a répondu ce qui suit :

« Er is enkel sprake van 'rechtspersonen of groepen van rechtspersonen' omdat de wetgever een grote bezorgdheid had voor de bescherming van de persoonlijke levenssfeer. De natuurlijke personen zijn sowieso uitgesloten (zie het ontworpen § 6/1, 4°). Door expliciet op te nemen dat het om 'rechtspersonen' moest gaan, wordt voorkomen dat er gegevens van natuurlijke personen zouden worden meegedeeld. In de praktijk zijn er doorgaans enkel rechtspersonen betrokken bij dergelijke grensoverschrijdende rulings. De geest van de richtlijn wordt niet geschonden door deze wijze van omzetting.

Dit blijkt onder meer uit volgende passages :

- Richtlijn 2015/2376 (DAC3) artikel 8 bis 4) schrijft voor dat er geen uitwisseling is voor gevallen met natuurlijke personen 'De leden 1 en 2 zijn niet van toepassing wanneer een voorafgaande grensoverschrijdende ruling uitsluitend betrekking heeft op de belastingzaken van een of meer natuurlijke personen'.

- Richtlijn 2015/2376 (DAC3) artikel 8 bis 6) 'De door een lidstaat uit hoofde van de leden 1 en 2 van dit artikel te verstrekken inlichtingen omvatten onder meer de volgende gegevens: a) de identificatiegegevens van de persoon, niet zijnde een natuurlijke persoon, en in voorkomend geval van de groep personen waartoe deze behoort'; ».

5.4.2. Eu égard à ce qui précède, la question se pose toutefois de savoir pourquoi l'article 338, § 6/1, 4°, en projet, du CIR 92 (article 3, 3°, du projet) prévoit que les points 1° et 2° de cette disposition¹² « ne sont pas applicables lorsqu'une décision fiscale anticipée en matière transfrontière [ou un accord préalable en matière de prix de transfert] concerne et implique exclusivement les affaires fiscales d'une ou de plusieurs personnes physiques ». En effet, dans ce cas, la décision n'est pas émise à l'intention d'une personne morale et il ne s'agit pas d'activités exercées par une personne morale, de sorte qu'en tout cas, il n'y a pas de décision fiscale anticipée en matière transfrontière ou d'accord préalable en matière de prix de transfert au sens de l'article 338, § 2, 16° ou 17°, en projet, du CIR 92. Invité à donner des précisions à ce sujet, le délégué a déclaré ce qui suit :

« Het antwoord op deze vraag moet samen worden gelezen met het antwoord op de vragen met betrekking tot het gebruik van de term 'rechtspersoon'. De richtlijn sluit expliciet de natuurlijke personen uit. Aangezien er in de ontworpen definities steeds sprake is van een rechtspersoon, is het in principe niet meer nodig dit artikel van de richtlijn om te zetten. Er werd echter geopteerd voor de omzetting ervan om nog eens extra de nadruk te leggen op het feit dat de natuurlijke personen uitgesloten zijn. Alhoewel dergelijke rulings een zeer kleine minderheid zullen vormen, kan het immers voorkomen dat een ruling gemengd is. In dit geval moet de ruling toch worden uitgewisseld maar moeten de gegevens van de natuurlijke personen worden geanonimiseerd. Dit werd ook opgenomen in de memorie van toelichting ».

¹¹ Comparer l'article 338, § 2, 17°, b), en projet, du CIR 92 (article 3, 2°, du projet) avec l'article 3, point 15, b), de la directive 2011/16/UE.

¹² Qui fixent les conditions de l'échange automatique et obligatoire d'informations sur les décisions fiscales anticipées en matière transfrontière et les accords préalables en matière de prix de transfert.

Il ressort de la réponse du délégué qu'en cas de décisions fiscales anticipées en matière transfrontière qui se rapportent à la fois à une personne morale et à une personne physique, l'échange automatique serait effectivement applicable dans les conditions fixées par l'article 338, § 6/1, 1^o et 2^o, en projet, du CIR 92, certes après anonymisation des données de la personne physique.

Cependant, du fait que les définitions des notions « décision fiscale anticipée en matière transfrontière » et « accord préalable en matière de prix de transfert » font uniquement état de la « personne morale », et non d'une « personne » comme c'est le cas dans la directive 2011/16/UE, les dispositions en projet excluent de telles décisions anticipées mixtes¹³ du champ d'application de la réglementation en projet. Par contre, il découle de la directive 2011/16/UE que l'échange automatique et obligatoire d'informations est bel et bien applicable à de telles décisions anticipées mixtes, mais que, dans ce cas, l'identification de la personne physique en question est exclue des informations qui doivent être fournies par l'État membre¹⁴.

Il y a lieu par conséquent d'adapter le projet pour le conformer à la directive 2011/16/UE.

5.5. Il découle de l'article 338, § 2, 17^o, c), en projet, du CIR 92 (article 3, 2^o, du projet) que, pour qu'il soit question d'un accord préalable en matière de prix de transfert, il est requis que les critères appropriés afin de définir les méthodes de fixation des prix de transfert ou l'imputation des bénéfices à un établissement stable soient déterminés « préalablement au dépôt d'une déclaration fiscale couvrant la période au cours de laquelle les opérations transfrontières entre entreprises associées ont eu lieu ».

Par contre, l'article 3, point 15, de la directive 2011/16/UE, modifié par l'article 1^{er}, 1), b), de la directive 2015/2376/UE, dispose que l'ensemble de critères appropriés afin de définir les méthodes de fixation des prix de transfert applicables à ces opérations ou l'imputation des bénéfices à un établissement stable doivent être déterminés préalablement aux opérations transfrontières entre entreprises associées.

Invité à fournir des explications à ce sujet, le délégué a répondu ce qui suit :

« Le wording proposé est effectivement différent de ce qui est stipulé dans la directive.

Les raisons en sont les suivantes :

1) Le wording proposé correspond à la terminologie utilisée pour 'les décisions fiscales anticipées en matière transfrontière' => plus d'uniformité

¹³ Par décisions anticipées mixtes, on entend en l'espèce les décisions fiscales anticipées en matière transfrontière qui se rapportent à la fois à une personne morale et à une personne physique.

¹⁴ Article 8bis, paragraphe 6, a), de la directive 2011/16/UE, inséré par l'article 1^{er}, 3), de la directive 2015/2376/UE.

2) il est en adéquation avec la pratique du SDA qui octroie des décisions anticipées (dans toutes les matières) tant qu'aucune déclaration n'a été déposée, et ce, y compris en matière de prix de transfert => si le wording proposé n'était pas retenu, cela pourrait impliquer que des décisions 'prix de transfert' rendues par le SDA après les opérations mais avant le dépôt de la déclaration ne devraient alors pas être échangées, ce qui ne correspond certainement pas aux objectifs de la directive

3) le critère du dépôt de la déclaration est un critère objectif facilement applicable. Savoir quand les opérations transfrontières ont effectivement débuté peut, dans certains cas, être plus difficile à déterminer ».

Il peut se déduire de cette réponse que les mots « préalablement au dépôt d'une déclaration fiscale couvrant la période au cours de laquelle les opérations transfrontières entre entreprises associées ont eu lieu » impliquent que, dans la réglementation en projet, le champ d'application de l'échange automatique d'accords préalables en matière de prix de transfert est plus étendu que ce que prescrit la directive 2011/16/UE. En effet, des critères déterminés après que les opérations transfrontières ont eu lieu, mais avant le dépôt de la déclaration fiscale, sont également visés par la réglementation en projet.

La différence de formulation précitée entre l'article 338, § 2, 17°, c), en projet, du CIR 92 et l'article 3, point 15, de la directive 2011/16/UE est dès lors admissible. Afin de le préciser, il convient toutefois de reproduire les explications fournies par le délégué dans l'exposé des motifs du projet.

5.6. Il découle de l'article 338, § 2, 18°, en projet, du CIR 92 (article 3, 2°, du projet) que, pour qu'il soit question d'une opération transfrontière, il faut que l'opération ou les opérations aie(nt) une incidence transfrontière et qu'elle(s) remplisse(nt) au moins une des conditions mentionnées dans cette disposition.

Or, la définition d'une opération transfrontière, à l'article 3, point 16, de la directive 2011/16/UE, mentionne l'incidence transfrontière comme l'une des conditions qu'il faut remplir. A la question de savoir si cette disposition est dès lors correctement transposée, le délégué a répondu ce qui suit :

« Uit de lezing van de Memorie van Toelichting blijkt dat het de bedoeling is om de geest van de richtlijn (geen beoordeling van een eventueel grensoverschrijdend effect of belang) te volgen.

· MEMORIE VAN TOELICHTING pagina 8

Aldus wordt een goede definitie van grensoverschrijdende voorafgaande beslissing en van voorafgaande verrekenprijfsafpraak ingevoegd.

Het toepassingsveld van deze definities moet breed genoeg zijn om zeer uiteenlopende situaties te kunnen omvatten, waaronder, maar niet beperkt tot, de onderstaande soorten grensoverschrijdende voorafgaande beslissingen en voorafgaande verrekenprijfsafspraken: ...

· MEMORIE VAN TOELICHTING pagina 10

Het begrip ‘grensoverschrijdend effect’ dient te worden uitgelegd in de geest van DAC 3, te weten een zo breed mogelijke en alles omvattende uitwisseling aan alle landen van de EU. De Lidstaten die de gegevens uitwisselen hoeven zelf geen inschatting meer te maken van de eventuele impact. De ontvangende Lidstaten bepalen zelf of de uitgewisselde ruling of verrekenprijfsafpraak voor hen van belang is.

De betreffende bepaling van de richtlijn luidt als volgt:

voor de toepassing van punt 14 is een ‘grensoverschrijdende transactie’ een transactie of reeks van transacties waarbij :

a) niet alle partijen bij de transactie of reeks van transacties hun fiscale woonplaats hebben in de lidstaat die de voorafgaande grensoverschrijdende ruling afgeeft, wijzigt of hernieuwt;

b) een of meer van de partijen bij de transactie of reeks van transacties haar fiscale woonplaats tegelijkertijd in meer dan een rechtsgebied heeft;

c) een van de partijen bij de transactie of reeks van transacties haar bedrijf uitoefent in een ander rechtsgebied via een vaste inrichting en de transactie of reeks van transacties alle of een deel van de activiteiten van de vaste inrichting uitmaakt. Een grensoverschrijdende transactie of reeks van transacties omvat tevens de regelingen die worden getroffen door een persoon ten aanzien van de bedrijfsactiviteiten die hij in een ander rechtsgebied via een vaste inrichting uitoefent; of

d) die transacties of reeks van transacties een grensoverschrijdend effect hebben.

In de bepaling van de richtlijn is er in zowel punt a), b) als c) sprake van ‘een transactie of reeks van transacties’. Punt d) uit deze zelfde bepaling stelt m.i. dat ‘die transacties of reeks van transacties’ als bedoeld in de punten a), b) en c) ervoor een grensoverschrijdend effect hebben. Naar de rullingpraktijk toe binnen de DVB, zijn er geen rulings bekend waarbij een geval als bedoeld onder a), b), of c) geen grensoverschrijdend effect zou hebben. Bijgevolg lijkt de wijze waarop de richtlijn werd omgezet aan te sluiten bij de tekst van de richtlijn ».

Même si la réponse du délégué paraît plausible, il est préférable de s’en tenir au texte de la directive afin d’éviter toute confusion. Il en va de même pour les modifications correspondantes du Code des droits d’enregistrement, d’hypothèque et de greffe (article 4, 2°, du projet), du Code des droits de succession (articles 5, 2°, 6, 2°, et 7, 2°, du projet) et du Code des droits et taxes divers (article 8, 2°, du projet).

EXAMEN DU TEXTE

Article 3, 2°, du projet

6. Il découle de l'article 338, § 2, 16°, c), en projet, du CIR 92 qu'une décision fiscale anticipée en matière transfrontière porte sur « l'interprétation ou l'application d'une disposition législative ou administrative concernant l'administration ou l'application du [présent] Code et des dispositions autonomes qui y sont liées ».

Invité à préciser le sens des mots « et des dispositions autonomes qui y sont liées », le délégué a répondu ce qui suit :

« Het aangehaalde tekstgedeelte werd door de wetgever opgenomen met het oog op de volledigheid en vanuit de bezorgdheid geen enkele voorafgaande beslissing uit het toepassingsveld uit te sluiten. Het betreft hier bepalingen die niet in het WIB 92 zijn geïntegreerd zoals o.a. de tonnagetaks (opgenomen in de Programmawet van 2/8/2002) en het Diamantstelsel (opgenomen in de Programmawet van 10/8/2015). Door dergelijke formulering worden ook eventueel toekomstige autonome bepalingen waarvoor een voorafgaande beslissing kan worden aangevraagd, opgenomen ».

Dès lors que les dispositions en question doivent avoir un lien avec le CIR, il est recommandé d'écrire « et des dispositions liées aux impôts sur les revenus ».

Il en va de même, *mutatis mutandis*, pour les modifications correspondantes du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (article 4, 2°, du projet), du Code des droits de succession (articles 5, 2°, 6, 2°, et 7, 2°, du projet) et du Code des droits et taxes divers (article 8, 2°, du projet).

Article 3, 3°, du projet

7. Aux termes de l'article 338, § 6/1, 3°, en projet, du CIR 92, les accords préalables en matière de prix de transfert conclus avec des pays tiers sont exclus du champ d'application de l'échange automatique d'informations lorsque l'accord fiscal international en vertu duquel l'accord préalable en matière de prix de transfert a été négocié n'autorise pas sa divulgation à des tiers. Le cas échéant, ces accords préalables en matière de prix de transfert seront échangés conformément à l'article 338, § 7, du CIR 92.

La question se pose toutefois de savoir comment l'échange automatique est réglé lorsque l'accord fiscal international ne prévoit rien concernant la communication à des tiers d'accords préalables en matière de prix de transfert. À cet égard, le délégué a déclaré ce qui suit :

« Indien het toepasselijke DBV met het 3de land ter zake niets voorziet dan kan de voorafgaande verrekenprijfspraak niet worden uitgewisseld met de andere lidstaten. De uitwisseling hangt dus af van het betrokken verdrag met dat 3de land. Het betrokken DBV moet een clause bevatten zoals bijv. opgenomen in art. 25, § 2 van het Belgisch modelverdrag (zie hierna), waarbij de partnerstaat toestemming kan geven voor doorzending naar (en dus gebruik voor doeleinden van) een staat die geen partij is bij dat DBV :

‘De door een overeenkomstsluitende Staat ingevolge paragraaf 1 verkregen inlichtingen worden op dezelfde wijze geheim gehouden als inlichtingen die onder de nationale wetgeving van die Staat zijn verkregen en worden alleen ter kennis gebracht van personen of autoriteiten (daaronder begrepen rechterlijke instanties en administratieve lichamen) die betrokken zijn bij de vestiging of invordering van de in paragraaf 1 bedoelde belastingen, bij de tenuitvoerlegging of vervolging ter zake van die belastingen, bij de beslissing in beroepszaken die betrekking hebben op die belastingen, of bij het toezicht daarop. Deze personen of autoriteiten gebruiken die inlichtingen slechts voor die doeleinden. Zij mogen van deze inlichtingen melding maken tijdens openbare rechtszittingen of in rechterlijke beslissingen. Niettegenstaande hetgeen voorafgaat, mogen de door een overeenkomstsluitende Staat verkregen inlichtingen voor andere doeleinden worden gebruikt indien ze overeenkomstig de wetgeving van beide Staten voor die andere doeleinden mogen worden gebruikt en indien de bevoegde autoriteit van de Staat die de inlichtingen verstrekt, de toestemming geeft voor dat gebruik’ ».

Il y a lieu de le préciser dans l'exposé des motifs du projet.

8. L'article 338, § 6/3, en projet, du CIR 92 doit viser « le délai fixé à l'alinéa suivant » (et non « le délai fixé au point 2° ci-après »).

Article 9

9. Conformément à l'article 9, la loi à adopter produit ses effets le 1^{er} janvier 2017.

La non-rétroactivité des lois est une garantie ayant pour but de prévenir l'insécurité juridique. Cette garantie exige que le contenu du droit soit prévisible et accessible, de sorte que le justiciable puisse prévoir, à un degré raisonnable, les conséquences d'un acte déterminé au moment où cet acte est accompli. La rétroactivité peut uniquement être justifiée lorsqu'elle est indispensable à la réalisation d'un objectif d'intérêt général ¹⁵. S'il s'avère en outre que la rétroactivité a pour but d'influencer dans un sens déterminé l'issue d'une procédure judiciaire ou d'empêcher les juridictions de se prononcer sur une question de droit bien déterminée, la nature du principe en cause exige que des circonstances exceptionnelles ou des motifs impérieux d'intérêt général justifient l'intervention du législateur, laquelle porte atteinte, au préjudice d'une catégorie de citoyens, aux garanties juridictionnelles offertes à tous ¹⁶.

¹⁵ Jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle, voir entre autres : C.C., 21 novembre 2013, n° 158/2013, B.24.2; C.C., 19 décembre 2013, n° 172/2013, B.22; C.C., 29 janvier 2014, n° 18/2014, B.10; C.C., 9 octobre 2014, n° 146/2014, B.10.1; C.C., 22 janvier 2015, n° 1/2015, B.4; C.C., 7 mai 2015, n° 54/2015, B.12; C.C., 14 janvier 2016, n° 3/2016, B.22; C.C., 3 février 2016, n° 16/2016, B.12.1; C.C., 28 avril 2016, n° 58/2016, B.9.2.

¹⁶ Jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle. Voir, par ex., C.C., 21 novembre 2013, n° 158/2013, B.24.2; C.C., 9 octobre 2014, n° 146/2014, B.10.1; C.C., 28 mai 2015, n° 77/2015, B.4.1; C.C., 24 mars 2016, n° 48/2016, B.6; C.C., 6 octobre 2016, n° 126/2016, B.7.3.

Il a été demandé au délégué de justifier la rétroactivité de la loi à adopter au regard de cette observation. Il a répondu en ces termes :

« De omzetting van DAC 3 moest uiterlijk op 1 januari 2017 zijn gebeurd. Deze datum werd dan ook weerhouden als datum van inwerkingtreding. In de praktijk zullen de eerste rulings en verrekenprijzafspraken pas worden uitgewisseld in de tweede helft van 2017 ».

La simple circonstance qu'une directive doive être transposée dans l'ordre juridique interne pour une date déterminée ne constitue pas en soi un motif suffisant pour justifier la rétroactivité d'une norme législative. En outre, le délégué reconnaît lui-même que les premières décisions anticipées et les premiers accords préalables en matière de prix de transfert ne seront échangés qu'au deuxième semestre de 2017. Dans ces conditions, on peut difficilement admettre que la rétroactivité est indispensable à la réalisation d'un objectif d'intérêt général.

Sauf si un motif fondé peut encore être invoqué pour justifier la rétroactivité, il y a lieu d'adapter l'article 9 du projet.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Astrid TRUYENS

Jan SMETS