73.543/3

DOC 55 **3188/001**

DOC 55 **3188/001**

CHAMBRE DES REPRÉSENTANTS
DE BELGIQUE

27 février 2023

PROPOSITION DE LOI

modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en ce qui concerne la clarification de la notion de "construction artificielle"

(déposée par Mme Cécile Cornet et M. Dieter Vanbesien)

BELGISCHE KAMER VAN
VOLKSVERTEGENWOORDIGERS

27 februari 2023

WETSVOORSTEL

tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 voor wat de verduidelijking van het begrip "artificiële constructie" betreft

(ingediend door mevrouw Cécile Cornet en de heer Dieter Vanbesien)

RÉSUMÉ

Depuis l'adoption de la loi-programme du 23 décembre 2009, les paiements vers des paradis fiscaux sont fiscalement déductibles s'ils sont effectués dans le cadre d'opérations réelles et sincères en faveur d'une entité qui n'a pas été créée dans le but d'éluder l'impôt.

Un passage de l'exposé des motifs de cette loi-programme crée toutefois une certaine ambiguïté et entraîne, dans le chef de certains contribuables, une interprétation contraire à l'esprit de la loi.

Cette proposition de loi complète et clarifie la notion de "construction artificielle" dans le CIR 92 afin que celle-ci recouvre explicitement toutes les constructions visant à éluder l'impôt, indépendamment du lieu d'établissement.

SAMENVATTING

Sinds de aanneming van de programmawet van 23 december 2009 zijn betalingen aan belastingparadijzen fiscaal aftrekbaar indien ze worden gedaan voor werkelijke en oprechte redenen aan een structuur die niet bedoeld is om belastingen te ontduiken.

Door een formulering in de memorie van toelichting bij deze programmawet is er sprake van een dubbelzinnigheid die door sommige belastingplichtigen wordt uitgelegd op een wijze die in strijd is met de geest van de wet.

Dit wetsvoorstel vervolledigt en verduidelijkt het begrip "artificiële constructie" in het WIB 92, zodat dit uitdrukkelijk alle constructies omvat die tot doel hebben om belastingen te ontduiken, onafhankelijk van de plaats.

N-VA	:	*Nieuw-Vlaamse Alliantie*
Ecolo-Groen	:	*Ecologistes Confédérés pour l'organisation de luttes originales – Groen*
PS	:	*Parti Socialiste*
VB	:	*Vlaams Belang*
MR	:	*Mouvement Réformateur*
cd&v	:	*Christen-Democratisch en Vlaams*
PVDA-PTB	:	*Partij van de Arbeid van België – Parti du Travail de Belgique*
Open Vld	:	*Open Vlaamse liberalen en democraten*
Vooruit	:	*Vooruit*
Les Engagés	:	*Les Engagés*
DéFI	:	*Démocrate Fédéraliste Indépendant*
INDEP-ONAFH	:	*Indépendant – Onafhankelijk*

Abréviations dans la numérotation des publications:		*Afkorting bij de nummering van de publicaties:*	
DOC 55 0000/000	*Document de la 55e législature, suivi du numéro de base et numéro de suivi*	*DOC 55 0000/000*	*Parlementair document van de 55e zittingsperiode + basisnummer en volgnummer*
QRVA	*Questions et Réponses écrites*	*QRVA*	*Schriftelijke Vragen en Antwoorden*
CRIV	*Version provisoire du Compte Rendu Intégral*	*CRIV*	*Voorlopige versie van het Integraal Verslag*
CRABV	*Compte Rendu Analytique*	*CRABV*	*Beknopt Verslag*
CRIV	*Compte Rendu Intégral, avec, à gauche, le compte rendu intégral et, à droite, le compte rendu analytique traduit des interventions (avec les annexes)*	*CRIV*	*Integraal Verslag, met links het definitieve integraal verslag en rechts het vertaalde beknopt verslag van de toespraken (met de bijlagen)*
PLEN	*Séance plénière*	*PLEN*	*Plenum*
COM	*Réunion de commission*	*COM*	*Commissievergadering*
MOT	*Motions déposées en conclusion d'interpellations (papier beige)*	*MOT*	*Moties tot besluit van interpellaties (beigekleurig papier)*

DÉVELOPPEMENTS

MESDAMES, MESSIEURS,

Une politique structurelle et efficace de lutte contre l'évasion fiscale doit s'appuyer sur une législation sur les paradis fiscaux claire et cohérente. Dans son rapport publié en juin 2022[1], la Cour des comptes examine les paiements effectués vers des paradis fiscaux et leur déclaration en vertu de l'article 307 du Code des impôts sur les revenus 1992 ("CIR 92" ci-après), tel que modifié par la loi-programme du 23 décembre 2009.

Dans son rapport, la Cour des comptes avait pour objectif de répondre aux questions d'audit suivantes:

1° La réglementation relative aux paiements effectués vers les paradis fiscaux est-elle claire et cohérente?

2° L'administration fiscale s'est-elle suffisamment organisée en vue d'un contrôle efficient et efficace des paiements effectués vers les paradis fiscaux?

3° La mesure contribue-t-elle à la réalisation de l'objectif stratégique en matière de lutte contre la fraude fiscale internationale?

Il ressort de l'analyse des réponses à ces questions et des recommandations formulées par la Cour des comptes que la notion de "construction artificielle" figurant dans la loi pose problème.

La présente proposition de loi vise à résoudre le problème évoqué par la première question d'audit en améliorant la cohérence et la clarté de la réglementation.

En vertu de l'article 307 du CIR 92, les sociétés belges sont tenues, depuis le 1er janvier 2010, de déclarer les paiements qu'elles effectuent vers des paradis fiscaux lorsqu'ils atteignent une valeur totale excédant 100.000 euros. Conformément à l'article 198 du CIR 92, ces montants déclarés sont déductibles au titre de frais professionnels, mais uniquement si deux conditions cumulatives sont réunies. Premièrement, la société doit prouver que les paiements ont été effectués dans le cadre d'opérations réelles et sincères. Deuxièmement,

[1] Rapport de la Cour des comptes sur les paiements vers des paradis fiscaux, juin 2022, *https://www.courdescomptes.be/Docs/2022_25_ParadisFiscaux.pdf.*

TOELICHTING

DAMES EN HEREN,

Een structureel en doeltreffend beleid tegen belastingontwijking moet een duidelijke en consistente wetgeving inzake belastingparadijzen bevatten. In het verslag van juni 2022[1] heeft het Rekenhof zijn onderzoek gepubliceerd naar de betalingen aan belastingparadijzen en de aangifte daarvan op grond van artikel 307 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: "WIB 92"), zoals gewijzigd bij de programmawet van 23 december 2009.

Het Rekenhof had als doelstelling om met dit verslag de volgende onderzoeksvragen te beantwoorden:

1° Is de regelgeving over betalingen aan belastingparadijzen coherent en duidelijk?

2° Heeft de fiscale administratie zich afdoende georganiseerd voor een efficiënte en effectieve controle van de betalingen aan belastingparadijzen?

3° Draagt de maatregel bij tot de realisatie van de beleidsdoelstelling inzake de strijd tegen internationale fiscale fraude?

Uit het onderzoek naar aanleiding van deze vragen en de aanbevelingen van het Rekenhof blijkt dat er een probleem is met het begrip "artificiële constructie" in de wet.

Dit wetsvoorstel heeft als doelstelling om het probleem op te lossen waarnaar de eerste onderzoeksvraag verwijst en wel door de regelgeving meer coherent en duidelijk te maken.

Sinds 1 januari 2010 moeten Belgische vennootschappen volgens artikel 307 WIB 92 de betalingen die zij aan belastingparadijzen doen aangeven indien zij een totale waarde vertegenwoordigen van meer dan 100.000 euro. Wanneer deze bedragen worden aangegeven, kunnen ze worden afgetrokken als beroepskosten overeenkomstig artikel 198 WIB 92, maar alleen indien aan twee cumulatieve voorwaarden is voldaan. Ten eerste moet de onderneming aantonen dat de betalingen neerkomen op werkelijke en oprechte verrichtingen, en ten tweede

[1] Verslag van de Rekenkamer over betalingen aan belastingparadijzen, juni 2022, *https://www.rekenhof.be/docs/2022_25_BelastingParadijzen.pdf.*

le destinataire ne peut pas être une construction artificielle[2]. La question de savoir s'il s'agit d'une construction artificielle dépend de la mesure dans laquelle l'existence physique de l'entité peut être prouvée, par exemple grâce à la présence de locaux, de personnel, d'équipements, *etc*. La charge de la preuve du caractère non artificiel repose sur le contribuable.

L'exposé des motifs de la loi-programme de décembre 2009 (qui modifie le CIR 92) est cependant ambigu et cette ambiguïté rend la notion de "construction artificielle" sujette à interprétation en pratique. L'exposé des motifs indique en effet qu'"une construction artificielle est dépourvue de toute réalité économique et est créée dans le but d'éluder l'impôt dû en Belgique."[3].

Selon la lettre de la loi, un paiement n'est déductible que si la société belge peut prouver qu'il n'a pas été effectué en faveur d'une construction artificielle. La force contraignante de la réglementation est toutefois érodée par le passage précité de l'exposé des motifs de la loi-programme, qui précise qu'il ne peut être question d'une construction artificielle que lorsque celle-ci a été créée dans le but d'éluder l'impôt dû en Belgique. Sauf lorsque les sociétés sont liées, il est improbable qu'une société établie dans un paradis fiscal ait été créée précisément dans le but d'éluder l'impôt dû en Belgique.

Dans son rapport, la Cour des comptes décrit le problème posé par cette formulation comme suit: "Selon l'exposé des motifs, il ne peut être question de construction artificielle que lorsque la société est dépourvue de toute réalité économique et est créée dans le but d'éluder l'impôt dû en Belgique. En d'autres termes, si l'objectif n'est pas d'éluder l'impôt belge, les paiements sont déductibles à titre de frais professionnels. Ce point entraîne des litiges supplémentaires entre les contribuables et l'administration fiscale. L'interprétation de cette condition représente souvent le point de dissension principal dans les procédures administratives et judiciaires."[4].

En pratique, la Cour des comptes observe que l'administration fiscale est généralement dans l'incapacité

[2] L'article 198, § 1er, 10°, du CIR 92, s'énonce comme suit: "10° sans préjudice de l'application de l'article 219, les paiements effectués directement ou indirectement vers des États visés à l'article 307, § 1er/2, alinéa 1er, et qui n'ont pas été déclarés conformément audit article 307, § 1er/2, alinéa 1er, ou, si les paiements ont été déclarés, pour lesquels le contribuable ne justifie pas par toutes voies de droit qu'ils sont effectués dans le cadre d'opérations réelles et sincères et avec des personnes autres que des constructions artificielles.".

[3] *Doc. Parl.* Chambre, 2009-2010, DOC 52 2278/001, p. 65.

[4] Rapport de la Cour des comptes sur les paiements vers des paradis fiscaux, juin 2022, p. 23.

mag de ontvanger geen artificiële constructie zijn.[2] Of er sprake is van een artificiële constructie is afhankelijk van de mate waarin het fysieke bestaan hard gemaakt kan worden, bijvoorbeeld de aanwezigheid van gebouwen, personeel, gereedschap, … Het bewijs dat er geen sprake is van een artificiële constructie moet door de belastingplichtige worden geleverd.

De memorie van toelichting bij de programmawet van december 2009 (die het WIB 92 wijzigt) is echter dubbelzinnig waardoor dat het begrip "artificiële constructie" in de praktijk voor verschillende interpretaties vatbaar is. Deze toelichting luidt als volgt: "Een artificiële constructie houdt geen verband met elke economische realiteit en is bedoeld om de verschuldigde belasting in België te ontduiken."[3].

Volgens de letter van de wet kan een betaling alleen aftrekbaar zijn indien de Belgische vennootschap kan bewijzen dat zij niet aan een artificiële constructie werd gedaan. De kracht van de regeling wordt echter ondermijnd door de formulering van de toelichting bij de programmawet, die stelt dat er alleen sprake is van een artificiële constructie indien deze is opgezet met het doel om verschuldigde belastingen in België te ontduiken. Behalve in het geval van verbonden vennootschappen is het onwaarschijnlijk dat een vennootschap die in een belastingparadijs is gevestigd, werd opgericht met het doel om belastingen verschuldigd in België te ontduiken.

Om deze redenen licht het Rekenhof in zijn verslag het probleem met deze formulering als volgt toe: "Volgens de memorie kan pas van een artificiële constructie sprake zijn wanneer ze geen verband houdt met de economische realiteit én bedoeld is om de verschuldigde belasting in België te ontduiken. Met andere woorden: als het niet de bedoeling is om Belgische belastingen te ontduiken, zijn de betalingen aftrekbaar als beroepskosten. Dit punt zorgt voor bijkomende disputen tussen de belastingplichtigen en de fiscus. De interpretatie van deze voorwaarde is veelal het belangrijkste geschilpunt in administratieve en gerechtelijke procedures."[4].

In de praktijk stelt het Rekenhof vast dat de belastingadministratie meestal niet kan bewijzen dat de buitenlandse

[2] De precieze formulering van artikel 198, § 1, 10°, luidt: "10° onverminderd de toepassing van artikel 219, de betalingen die rechtstreeks of onrechtstreeks zijn verricht naar Staten die in artikel 307, § 1/2, eerste lid, zijn bedoeld, en die niet zijn aangegeven overeenkomstig genoemd artikel 307, § 1/2, eerste lid, of, als ze toch aangegeven zijn, waarvoor de belastingplichtige niet door alle rechtsmiddelen bewijst dat zij in het kader van werkelijke en oprechte verrichtingen en die met personen andere dan artificiële constructies zijn verricht;".

[3] *Parl. St.*, Kamer, 2009-2010, DOC 52 2278/001, blz. 65.

[4] Verslag van de Rekenhof over betalingen aan belastingparadijzen, juni 2022, blz. 23.

de prouver que la société étrangère a été créée afin d'éluder spécifiquement l'impôt dû en Belgique. De ce fait, le contribuable introduit presque systématiquement une réclamation lorsque l'administration fiscale refuse la déduction. Dans l'intervalle, un dossier a également été soumis à la justice. La décision n'a pas encore été rendue à ce jour.

Bien que la nouvelle circulaire de 2021 du SPF Finances[5] sur l'obligation de déclarer les paiements à certains États propose plusieurs éléments pour appuyer la décision de l'administration fiscale et ne mentionne plus qu'il doit être spécifiquement question d'éluder l'impôt belge pour pouvoir conclure au statut de construction artificielle, elle ne résout pas le problème de manière satisfaisante sur le plan juridique.

En 2016, dans le cadre d'une question préjudicielle posée par le tribunal d'Anvers, la Cour constitutionnelle a estimé dans son arrêt n° 11/2016[6] que les conditions pour pouvoir bénéficier de la déduction, telles que prévues à l'article 198, ne violent pas les articles 10, 11 et 172 de la Constitution et ne créent donc pas une discrimination ou une inégalité. La Cour constitutionnelle cite la réponse du Conseil des ministres: "(…) l'objectif du législateur dépasse la lutte contre la fraude fiscale belge et rappelle que la mesure en cause s'inscrit dans le cadre de la lutte contre la fraude (fiscale) et résulte de la recommandation expresse du G20, au sein de l'OCDE, de prendre des mesures au niveau national contre les États qui ne respectent pas effectivement leurs obligations en matière d'échange d'informations.".

Cette clarification de l'intention du législateur n'a cependant pas la force juridique nécessaire pour empêcher des interprétations divergentes de la notion de "construction artificielle".

Pour renforcer la cohérence et la clarté de la notion de "construction artificielle", il convient donc de préciser que celle-ci recouvre toutes les sociétés créées dans le but d'éluder l'impôt, sans référence à un lieu d'établissement. Cette modification permettra de conformer les effets de la loi à l'intention du législateur.

vennootschap bedoeld is om specifiek de verschuldigde belastingen in België te ontduiken. Hierdoor dient de belastingplichtige bijna systematisch een klacht in wanneer de belastingadministratie de fiscale aftrek weigert. Eén zaak is ondertussen ook voor de rechter gebracht. De uitspraak wordt nog afgewacht.

Ondanks het feit dat de nieuwe circulaire van 2021 van de FOD Financiën[5] over de aangifteplicht van betalingen naar bepaalde Staten verschillende elementen voorstelt ter ondersteuning van de beslissing van de belastingadministratie, en niet langer vermeldt dat er sprake moet zijn van een concrete ontduiking van de Belgische belastingen om te kunnen besluiten tot de status van artificiële constructie, lost zij het probleem niet op een juridisch sluitende wijze op.

In het kader van een prejudiciële vraag van de Antwerpse rechtbank oordeelde het Grondwettelijk Hof in 2016 in zijn arrest nr. 11/2016[6] dat de voorwaarden om voor de aftrek in aanmerking te komen, zoals bepaald in artikel 198, niet in strijd zijn met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, en derhalve geen discriminatie of ongelijkheid uitmaken. Het Grondwettelijk Hof citeert het antwoord van de Ministerraad: "(…) de bedoeling van de wetgever verder reikt dan het bestrijden van Belgische belastingontduiking, en herhaalt dat de betrokken maatregel past in het kader van de strijd tegen (fiscale) fraude en voortvloeit uit de uitdrukkelijke aanbeveling van de G20 binnen de OESO om op nationaal niveau maatregelen te nemen tegen Staten die hun verplichtingen inzake de uitwisseling van gegevens niet effectief nakomen.".

Deze verduidelijking van de intentie van de wetgever heeft echter niet de nodige juridische kracht om het bestaan van verschillende interpretaties van het begrip "artificiële constructie" te beëindigen.

Om de coherentie en duidelijkheid van het begrip "artificiële constructie" te verbeteren, is het dus nodig om te verduidelijken dat het slaat op alle vennootschappen die tot doel hebben om belastingen te ontduiken, zonder verwijzing naar een locatie. Op deze manier zullen de effecten van de wet overeenstemmen met de intenties van de wetgever.

Cécile Cornet (Ecolo-Groen)
Dieter Vanbesien (Ecolo-Groen)

5 Circulaire 2021/C/112 sur l'obligation de déclarer les paiements à certains États.
6 *https://www.const-court.be/public/f/2016/2016-011f.pdf.*

5 Omzendbrief 2021/C/112 over de aangifteplicht van betalingen naar bepaalde Staten.
6 *https://www.const-court.be/public/n/2016/2016-011n.pdf.*

PROPOSITION DE LOI

Article 1er

La présente loi règle une matière visée à l'article 74 de la Constitution.

Art. 2

L'article 198, § 1er, 10°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 92), modifié en dernier lieu par la loi du 25 décembre 2017, est complété par la phrase suivante:

"Une construction artificielle est dépourvue de toute réalité économique et a été créée dans le but d'éluder l'impôt, en Belgique ou dans n'importe quelle autre juridiction."

Art. 3

La présente loi entre en vigueur le 1er janvier 2024.

20 janvier 2023

WETSVOORSTEL

Artikel 1

Deze wet regelt een aangelegenheid als bedoeld in artikel 74 van de Grondwet.

Art 2

Artikel 198, § 1, 10°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 92), laatstelijk gewijzigd door de wet van 25 december 2017, wordt aangevuld met de volgende zin:

"Een artificiële constructie houdt geen verband met de economische realiteit en is gecreëerd om belastingen te ontduiken, in België of in enig ander rechtsgebied."

Art. 3

Deze wet treedt in werking op 1 januari 2024.

20 januari 2023

Cécile Cornet (Ecolo-Groen)
Dieter Vanbesien (Ecolo-Groen)

Imprimerie centrale – Centrale drukkerij