



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 77.966/1/V
van 24 september 2025

avis 77.966/1/V
du 24 septembre 2025

over

sur

een wetsvoorstel 'tot wijziging van de wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken teneinde de lijst van belastingparadijzen waarvoor geen *ruling* kan worden aangevraagd aan te vullen' (*Parl.St.* Kamer 2024-25, nr. 56-888/1)

une proposition de loi 'modifiant la loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, en vue de compléter la liste des paradis fiscaux pour lesquels aucune décision anticipée ne peut être demandée' (*Doc. parl.*, Chambre, 2024-2025, n° 56-888/1)

Op 10 juli 2025 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Voorzitter van de Kamer van volksvertegenwoordigers verzocht binnen een termijn van dertig dagen, van rechtswege verlengd tot 26 augustus 2025,* een advies te verstrekken over een wetsvoorstel 'tot wijziging van de wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken teneinde de lijst van belastingparadijzen waarvoor geen *ruling* kan worden aangevraagd aan te vullen' (*Parl.St.* Kamer 2024-25, nr. 56-888/1).

Het voorstel is door de eerste vakantiekamer onderzocht op 9 september 2025. De kamer was samengesteld uit Wouter PAS, wnd. kamervoorzitter, Toon MOONEN en Elly VAN DE VELDE, staatsraden, Johan PUT, assessor, en Yves DEPOORTER, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Allan MAGEROTTE, adjunct-auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Elly VAN DE VELDE, staatsraad.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 24 september 2025.

*

Le 10 juillet 2025, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Président de la Chambre des représentants à communiquer un avis dans un délai de trente jours, prorogé de plein droit jusqu'au 26 août 2025 **, sur une proposition de loi 'modifiant la loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, en vue de compléter la liste des paradis fiscaux pour lesquels aucune décision anticipée ne peut être demandée' (*Doc. parl.*, Chambre, 2024-2025, n° 56-888/1).

La proposition a été examinée par la première chambre des vacations le 9 septembre 2025. La chambre était composée de Wouter PAS, président de chambre f.f., Toon MOONEN et Elly VAN DE VELDE, conseillers d'État, Johan PUT, assesseur, et Yves DEPOORTER, greffier.

Le rapport a été présenté par Allan MAGEROTTE, auditeur adjoint.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Elly VAN DE VELDE, conseiller d'État.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 24 septembre 2025.

*

* Deze verlenging vloeit voort uit artikel 84, § 1, eerste lid, 2°, *in fine*, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, waarin wordt bepaald dat deze termijn van rechtswege verlengd wordt met vijftien dagen wanneer hij begint te lopen tussen 15 juni en 15 augustus.

** Ce délai résulte de l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°, *in fine*, des lois 'sur le Conseil d'État', coordonnées le 12 janvier 1973 qui précise que ce délai est prolongé de plein droit de quinze jours lorsqu'il prend cours du 15 juin au 15 août.

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 WETSVOORSTEL

2. Het om advies voorgelegde wetsvoorstel strekt tot vervanging van artikel 22, derde lid, 1°, van de wet van 24 december 2002 ‘tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken’. Luidens die bepaling kan inzake inkomstenbelastingen geen voorafgaande beslissing worden gegeven wanneer bij het indienen van de aanvraag essentiële elementen van de beschreven verrichting of situatie betrekking hebben op een vluchtland dat niet samenwerkt met de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling of op een land dat is opgenomen in de lijst van staten zonder of met een lage belasting bedoeld in artikel 307, § 1/2, derde lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92), tenzij met dit land een overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting werd gesloten en op voorwaarde dat deze overeenkomst of enig verdrag in de uitwisseling van inlichtingen voorziet die nodig zijn om uitvoering te geven aan de bepalingen van de nationale wetten van de overeenkomstsluitende staten.

Artikel 2 van het wetsvoorstel vult die bepaling aan met rechtsgebieden die op het einde van het belastbare tijdperk zijn opgenomen op de EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden en die worden vermeld in artikel 203, § 1, tweede lid, van het WIB 92 *juncto* artikel 73^{4quater} van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 ‘tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992’ (hierna: KB/WIB 92). In die voorgestelde bepaling wordt evenwel weggelaten dat de desbetreffende voorwaarden worden beoordeeld bij het indienen van de aanvraag voor een voorafgaande beslissing en dat een dubbelbelastingverdrag zou kunnen zijn gesloten dat in een uitwisseling van informatie voorziet.

VOORAFGAANDE OPMERKING

3. Het is niet de eerste keer² dat de Raad van State erop moet wijzen dat de door de adviesaanvrager aangewezen gemachtigde in gebreke bleef om, zoals de wet voorschrijft,³ de

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

² Zie adv.RvS 77.279/3 van 18 februari 2025 over een wetsvoorstel ‘tot wijziging van diverse bepalingen voor wat betreft de opheffing van de tewerkstellingsbeperkingen inzake flexi-jobs’, *Parl.St.* Kamer 2024-25, nr. 56-374/2, opmerkingen 3 en 4.

³ Artikel 2, § 1, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973.

dienstige toelichtingen te verstrekken voor het onderzoek van het onderhavige voorstel door de Raad van State.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 2

4. Een voorafgaande beslissing in fiscale zaken is luidens artikel 20, tweede lid, van de wet van 24 december 2002 de juridische handeling waarbij de Federale Overheidsdienst Financiën overeenkomstig de van kracht zijnde bepalingen vaststelt hoe de wet wordt toegepast op een bijzondere situatie of verrichting die op fiscaal vlak nog geen uitwerking heeft gehad.

4.1. Aangezien het voorgestelde artikel 22, derde lid, 1^o, van de wet van 24 december 2002 verwijst naar lijsten waarvan de inhoud kan wijzigen, is het ter wille van de rechtszekerheid wel degelijk relevant om te verduidelijken dat de betrokken voorwaarde inzake het niet opgenomen zijn op die lijsten vervuld moet zijn “bij het indienen van de aanvraag” voor een voorafgaande beslissing. Bijgevolg is het raadzaam de zinsnede “bij het indienen van de aanvraag”, zoals het geval is bij het thans geldende artikel 22, derde lid, 1^o, in te voegen tussen het punt “1^o” en de woorden “essentiële elementen”.

4.2. Dat een rechtsgebied “op het einde van het belastbare tijdperk” is opgenomen op de EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden is met het oog op de aanvraag voor een voorafgaande beslissing niet relevant.⁴ De zinsnede “op het einde van het belastbare tijdperk” wordt dan ook het best weggelaten uit het voorgestelde artikel 22, derde lid, 1^o, c), van de wet van 24 december 2002.

5. Volgens de toelichting bij het wetsvoorstel, waarin wordt gerefereerd aan het jaarverslag 2023 van de Dienst Voorafgaande Beslissingen in Fiscale Zaken, zijn de verschillende verwijzingen naar de uitgesloten landen vaak gelijklopend maar is dat niet altijd het geval. Het lijkt die dienst dan ook logisch om referenties naar alle verschillende lijsten inzake belastingparadijzen uitdrukkelijk op te nemen in artikel 22, derde lid, van de wet van 24 december 2002.⁵ Daartoe somt het voorgestelde artikel 22, derde lid, 1^o, vier verschillende lijsten op, zonder evenwel te verduidelijken of die opsomming al dan niet als cumulatief moet worden begrepen.

Indien de opsomming van de desbetreffende lijsten als cumulatief zou moeten worden beschouwd, zal een voorafgaande beslissing enkel dan niet kunnen worden verkregen wanneer essentiële elementen van de beschreven verrichting of situatie betrekking hebben op rechtsgebieden die op *alle* opgesomde lijsten zijn opgenomen, wat niet in overeenstemming is met de bedoeling van het wetsvoorstel.

⁴ In tegenstelling tot de aftrek voor definitief belaste inkomsten in de zin van artikel 203, § 1, eerste lid, 1^o, van het WIB 92.

⁵ Dienst Voorafgaande Beslissingen in Fiscale Zaken, Jaarverslag 2023, https://www.ruling.be/sites/default/files/content/download/files/jaarverslag_dvb_2023_nl_a4.pdf, 18, opmerking 5.1.

Het niet-cumulatieve karakter van de opsomming dient dan ook uitdrukkelijk in de tekst van de aan te nemen wet tot uitdrukking te worden gebracht door bijvoorbeeld de toevoeging van het woord “of” na de vermelding van de respectievelijke lijsten onder de punten a), b) en c).⁶

6. Het thans geldende artikel 22, derde lid, 1°, van de wet van 24 december 2002 schrijft voor dat een uitzondering geldt voor een land waarmee een overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting werd gesloten en op voorwaarde dat die overeenkomst of enig verdrag in de uitwisseling van inlichtingen voorziet die nodig zijn om uitvoering te geven aan de bepalingen van de nationale wetten van de overeenkomstsluitende staten. De vraag rijst waarom die uitzondering in de voorgestelde bepaling van het voorliggende wetsvoorstel is weggelaten.

7. In het voorgestelde artikel 22, derde lid, 1°, d), van de wet van 24 december 2002 wordt onder meer verwezen naar artikel 73^{4quater} van het KB/WIB 92. In die bepaling wordt, ter uitvoering van artikel 203, § 1, tweede lid, van het WIB 92, een lijst opgenomen van landen wier gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen als vermeld in artikel 203, § 1, eerste lid, 1°, van het WIB 92 (bij de zogenaamde aftrek voor definitief belaste inkomsten) geacht worden aanzienlijk gunstiger te zijn dan in België.

Nu die voorgestelde bepaling eveneens verwijst naar artikel 203, § 1, tweede lid, van het WIB 92, op grond waarvan aan de Koning de bevoegdheid wordt gedelegeerd om de daarin bedoelde lijst op te stellen, en waaraan artikel 73^{4quater} van het KB/WIB 92 uitvoering geeft, is de verwijzing naar artikel 73^{4quater} van het KB/WIB 92 overbodig. De verwijzing ernaar dient dan ook te worden weggelaten.

8. De inleidende zin van artikel 2 van het wetsvoorstel moet worden aangevuld met de wetsgeschiedenis van de te wijzigen bepaling.

*

⁶ Zie ook adv.RvS 51.339/1 van 24 mei 2012 over een ontwerp dat heeft geleid tot het besluit van de Vlaamse Regering van 15 juni 2012 ‘tot wijziging van het besluit van de Vlaamse Regering van 15 december 1993 tot vaststelling van de algemene regels inzake het verlenen van vergunningen en erkenningen door het Vlaams Agentschap voor Personen met een Handicap, wat betreft de duur van vergunning en erkenning’, opmerking 4.

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 DE LA PROPOSITION DE LOI

2. La proposition de loi soumise pour avis a pour objet de remplacer l'article 22, alinéa 3, 1^o, de la loi du 24 décembre 2002 'modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale'. Selon cette disposition, une décision anticipée ne peut être donnée en matière d'impôts sur les revenus lorsque, lors de l'introduction de la demande, des éléments essentiels de l'opération ou de la situation décrite se rattachent à un pays refuge non coopératif avec l'Organisation de coopération et de développement économiques ou à un pays figurant sur la liste des États à fiscalité inexistante ou peu élevée, visée à l'article 307, § 1^{er}/2, alinéa 3, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92), à moins qu'une convention préventive de double imposition n'ait été conclue avec cet État et à condition que cette convention ou un traité assure l'échange des informations qui sont nécessaires afin d'exécuter les dispositions des lois nationales des États contractants.

L'article 2 de la proposition de loi complète cette disposition par des juridictions qui, à la fin de la période imposable, figurent sur la liste de l'UE des juridictions non coopératives et qui sont mentionnées à l'article 203, § 1^{er}, alinéa 2, du CIR 92, combiné avec l'article 73⁴^{quater} de l'arrêté royal du 27 août 1993 'd'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992' (ci-après : AR/CIR 92). Cette disposition proposée omet toutefois de mentionner que les conditions concernées sont appréciées lors de l'introduction de la demande d'une décision anticipée et qu'une convention préventive de double imposition prévoyant un échange d'informations pourrait avoir été conclue.

OBSERVATION PRÉLIMINAIRE

3. Ce n'est pas la première fois ² que le Conseil d'État se doit d'observer que le délégué désigné par le demandeur d'avis s'est abstenu de donner, ainsi que le prescrit la loi ³, les explications utiles à l'examen par le Conseil d'État de la proposition qui lui est soumise.

¹ S'agissant d'une proposition de loi, on entend par « fondement juridique » la conformité aux normes supérieures.

² Voir l'avis C.E. 77.279/3 du 18 février 2025 sur une proposition de loi 'modifiant diverses dispositions en ce qui concerne la suppression des restrictions applicables à l'exercice de flexi-jobs', *Doc. parl.*, Chambre, 2024-2025, n° 56-374/2, observations 3 et 4.

³ Article 2, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973.

EXAMEN DU TEXTE

Article 2

4. Selon l'article 20, alinéa 2, de la loi du 24 décembre 2002, une décision anticipée en matière fiscale est l'acte juridique par lequel le Service public fédéral Finances détermine, conformément aux dispositions en vigueur, comment la loi s'appliquera à une situation ou à une opération particulière qui n'a pas encore produit d'effets sur le plan fiscal.

4.1. Dès lors que l'article 22, alinéa 3, 1^o, proposé, de la loi du 24 décembre 2002 fait référence à des listes dont le contenu peut changer, il est bel et bien pertinent, dans un souci de sécurité juridique, de préciser que la condition en question, concernant le fait de ne pas figurer sur ces listes, doit être remplie « lors de l'introduction de la demande » d'une décision anticipée. Il est dès lors conseillé d'insérer le segment de phrase « lors de l'introduction de la demande », à l'instar de l'article 22, alinéa 3, 1^o, actuellement en vigueur, entre le « 1^o » et les mots « des éléments essentiels ».

4.2. Le fait qu'une juridiction figure, « à la fin de la période imposable », sur la liste de l'UE des juridictions non coopératives est sans pertinence en vue de la demande d'une décision anticipée⁴. Dès lors, mieux vaudrait distraire le segment de phrase « à la fin de la période imposable » de l'article 22, alinéa 3, 1^o, c), proposé, de la loi du 24 décembre 2002.

5. Selon les développements de la proposition de loi, qui font référence au rapport annuel 2023 du Service des décisions anticipées en matière fiscale, les différents renvois aux pays exclus se recoupent souvent, mais ce n'est pas toujours le cas. Ce service estimerait dès lors logique d'inclure explicitement des références à toutes les différentes listes de paradis fiscaux dans l'article 22, alinéa 3, de la loi du 24 décembre 2002⁵. Pour ce faire, l'article 22, alinéa 3, 1^o, proposé, énumère quatre listes différentes, sans toutefois préciser si cette énumération doit s'entendre comme étant cumulative ou non.

Si l'énumération des listes concernées doit être considérée comme étant cumulative, une décision anticipée pourra dans ce cas uniquement être refusée lorsque des éléments essentiels de l'opération ou de la situation décrite se rattachent à des juridictions qui figurent sur *toutes* les listes énumérées, ce qui ne correspond pas à l'objectif de la proposition de loi.

Dès lors, le caractère non-cumulatif de l'énumération devra ressortir expressément du texte de la loi à adopter, en ajoutant par exemple le mot « ou » après la mention des listes respectives aux points a), b) et c)⁶.

⁴ Contrairement à la déduction pour revenus définitivement taxés au sens de l'article 203, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, du CIR 92.

⁵ Service des décisions anticipées en matière fiscale, rapport annuel 2023, https://www.ruling.be/sites/default/files/content/download/files/rapport_annuel_sda_2023_fr_a4.pdf, p. 18, observation 5.1.

⁶ Voir également l'avis C.E. 51.339/1 du 24 mai 2012 sur un projet devenu l'arrêté du Gouvernement flamand du 15 juin 2012 'modifiant l'arrêté du Gouvernement flamand du 15 décembre 1993 fixant la réglementation générale relative à l'octroi d'autorisations et d'agréments par la 'Vlaams Agentschap voor Personen met een Handicap' (Agence flamande pour les Personnes handicapées)', observation 4.

6. L'article 22, alinéa 3, 1^o, actuellement en vigueur, de la loi du 24 décembre 2002 prescrit qu'une exception s'applique au pays avec lequel une convention préventive de double imposition a été conclue et à condition que cette convention ou un traité assure l'échange des informations qui sont nécessaires afin d'exécuter les dispositions des lois nationales des États contractants. La question se pose de savoir pourquoi cette exception a été omise dans la disposition proposée de la proposition de loi à l'examen.

7. L'article 22, alinéa 3, 1^o, d), proposé, de la loi du 24 décembre 2002 vise entre autres l'article 73^{4quater} de l'AR/CIR 92. Cette disposition contient, en exécution de l'article 203, § 1^{er}, alinéa 2, du CIR 92, une liste de pays dont les dispositions du droit commun en matière d'impôts visées à l'article 203, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, du CIR 92 (concernant la déduction pour revenus définitivement taxés) sont présumées être notablement plus avantageuses qu'en Belgique.

Cette disposition proposée faisant également référence à l'article 203, § 1^{er}, alinéa 2, du CIR 92, en vertu duquel est délégué au Roi le pouvoir d'établir la liste qui y est visée, et auquel l'article 73^{4quater} de l'AR/CIR 92 donne exécution, la référence à l'article 73^{4quater} de l'AR/CIR 92 est superflue. On omettra dès lors la référence à cette disposition.

8. La phrase liminaire de l'article 2 de la proposition de loi sera complétée par l'historique de la disposition à modifier.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Yves DEPOORTER

Wouter PAS