

Gesehen, um Unserem Erlass vom 2. Dezember 2015 zur Abänderung des Königlichen Erlasses vom 8. Oktober 1981 über die Einreise ins Staatsgebiet, den Aufenthalt, die Niederlassung und das Entfernen von Ausländern in Bezug auf die in Artikel 3bis des Gesetzes vom 15. Dezember 1980 über die Einreise ins Staatsgebiet, den Aufenthalt, die Niederlassung und das Entfernen von Ausländern erwähnte Verpflichtung zur Kostenübernahme beigefügt zu werden.

PHILIPPE

Von Königs wegen:

Der Vizepremierminister und Minister der Sicherheit und des Innern

J. JAMBON

Der Staatssekretär für Asyl und Migration

T. FRANCKEN

FEDERALE OVERHEIDSDIENST FINANCIEN

[C – 2016/03092]

1 MAART 2016. — Koninklijk besluit tot wijziging van artikel 73^{quater} van het KB/WIB 92 betreffende de lijst van landen waar de gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen aanzienlijk gunstiger zijn dan in België

VERSLAG AAN DE KONING

Sire,

Het besluit dat wij aan Uwe Majesteit ter ondertekening leggen heeft als hoofddoel, in toepassing van artikel 203, § 1, tweede lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna WIB 92), de lijst van de landen aan te passen waarvan de gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen als vermeld in artikel 203, § 1, eerste lid, 1°, WIB 92, geacht worden aanzienlijk gunstiger te zijn dan in België.

De tot stand gekomen wijzigingen in buitenlandse wetgevingen sinds de laatste herziening van de lijst hebben tot gevolg dat landen aan deze lijst moeten worden toegevoegd en andere landen eruit moeten worden verwijderd.

De lijst van artikel 73^{quater} van het KB/WIB 92 is dikwijls ter sprake gebracht als zijnde de 'Belgische lijst van fiscale paradisijsen'. Het is noodzakelijk om hier te benadrukken dat dit helemaal niet het geval is. Deze lijst is een lijst van landen waarvan de gemeenrechtelijke bepalingen inzake de belasting op de winsten als aanzienlijk gunstiger beschouwd worden dan in België, overeenkomstig artikel 203, § 1, tweede lid, WIB 92.

De lijst die het voorwerp uitmaakt van dit koninklijk besluit heeft in geen enkel opzicht te maken met de criteria die de OESO of enig andere internationale instantie hanteert om een land of een jurisdictie aan te duiden als 'belastingparadijs' of als 'niet-coöperatieve jurisdictie'.

In overeenstemming met wat wettelijk is voorgeschreven, is deze lijst strikt beperkt tot landen waarvan de gemeenrechtelijke bepalingen inzake de vennootschapsbelasting aanzienlijk gunstiger zijn dan in België (cfr. artikel 203, § 1, eerste lid, 1°, in fine, WIB 92). Om op deze lijst voor te komen moet een land dus eerst een fiscaal regime hebben dat van toepassing is op vennootschappen en dat fiscaal regime moet bovendien ofwel voorzien in een gemeenrechtelijk nominaal tarief van belasting op de winsten van vennootschappen dat lager is dan 15 pct., ofwel resulteren in een effectieve fiscale last die lager is dan 15 pct. Zo worden dus alle landen die de vennootschappen niet onderwerpen aan de belasting of die sommige vennootschappen niet onderwerpen aan een belasting gelijkaardig aan de Belgische vennootschapsbelasting uitgesloten van deze lijst. Maar de landen die de winsten van vennootschappen onderwerpen aan de inkomstenbelasting waarvan het tarief 0 pct. bedraagt, zijn wel opgenomen in deze lijst. Een voorbeeld van een dergelijke jurisdictie is het Eiland Man.

De landen waarvan de fiscale wetgeving voorziet in een "off-shore" regime waarbij de winsten van buitenlandse oorsprong – andere dan dividenden – minder of niet worden belast, komen eveneens niet voor op deze lijst. Deze landen zijn bedoeld in artikel 203, § 1, 1e lid, 3°, WIB 92 voor dewelke niet voorzien is in het opstellen van een lijst door middel van een koninklijk besluit.

Een land wordt ook niet opgenomen in deze lijst ten gevolge van het feit dat de daar gevestigde vennootschappen, wat hun duurzame vestiging gesitueerd in het buitenland betreft, genieten van een belastingregime dat globaal veel voordeliger is dan in België. Deze gevallen worden beoogd door artikel 203, § 1, eerste lid, 4°, WIB 92 voor dewelke er niet voorzien is in het opstellen van een lijst door middel van een koninklijk besluit.

Voor de opmaak van dit besluit worden de volgende jurisdicties geacht een land in de zin van artikel 203, § 1, eerste lid, 1°, WIB 92 te zijn. Enerzijds worden de door de meerderheid van de leden van de

SERVICE PUBLIC FEDERAL FINANCES

[C – 2016/03092]

1^{er} MARS 2016. — Arrêté royal modifiant l'article 73^{quater} de l'AR/CIR 92 relatif à la liste des pays dont les dispositions de droit commun en matière d'impôts sont notablement plus avantageuses qu'en Belgique

RAPPORT AU ROI

Sire,

L'arrêté que nous avons l'honneur de soumettre à la signature de Votre Majesté a pour but principal d'adapter, en exécution de l'article 203, § 1^{er}, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après CIR 92), la liste des pays dont les dispositions de droit commun en matière d'impôts visées à l'article 203, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1°, CIR 92 sont présumées être notablement plus avantageuses qu'en Belgique.

Les modifications intervenues dans les législations étrangères depuis la dernière révision de la liste ont pour conséquence que des pays doivent être ajoutés à cette liste et que d'autres pays doivent en être retirés.

La liste de l'article 73^{quater} de l'AR/CIR 92 a souvent été évoquée comme étant la 'liste belge des paradis fiscaux'. Il est nécessaire de souligner ici que cela n'est pas du tout le cas. La présente liste est une liste des pays dont les dispositions de droit commun en matière d'impôt sur les bénéfices sont considérées comme étant notablement plus avantageuses qu'en Belgique, conformément à l'article 203, § 1^{er}, alinéa 2, CIR 92.

La liste qui fait l'objet du présent arrêté royal n'a par ailleurs aucun lien avec les critères auxquels l'OCDE ou toute autre instance internationale recourt pour qualifier un pays ou une juridiction de 'paradis fiscal' ou encore de 'juridiction non-coopérative'.

Conformément au prescrit légal, la présente liste est strictement limitée aux pays dont les dispositions de droit commun en matière d'impôt des sociétés sont notablement plus avantageuses qu'en Belgique (cfr. article 203, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1°, in fine, CIR 92). Pour figurer sur la présente liste, un pays doit donc d'abord avoir un régime fiscal applicable aux sociétés et ce régime fiscal doit en outre, soit prévoir un taux nominal de droit commun de l'impôt sur les bénéfices des sociétés inférieur à 15 p.c., soit résulter en une charge fiscale effective inférieure à 15 p.c. Ceci exclut dès lors de la présente liste tous les pays qui n'assujettissent pas les sociétés à l'impôt ou qui n'assujettissent pas certaines sociétés à un impôt analogue à l'impôt belge des sociétés. Mais les pays qui soumettent les bénéfices des sociétés à l'impôt sur le revenu au taux de 0 p.c. sont, eux, bien repris dans la présente liste. L'Ile de Man constitue un exemple de telle juridiction.

De même, les pays dont la législation fiscale prévoit un régime "offshore" en vertu duquel les bénéfices de sources étrangères – autres que les dividendes – sont peu ou pas taxés, ne figurent pas dans la présente liste. Ces pays sont en effet visés par l'article 203, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3°, CIR 92 pour lequel il n'a pas été prévu d'établir une liste au moyen d'un arrêté royal.

Un pays n'est pas non plus repris dans la présente liste par le fait que les sociétés y établies bénéficient, en ce qui concerne leur établissement stable situé à l'étranger, d'un régime d'imposition globalement plus avantageux qu'en Belgique. Ces cas sont visés par l'article 203, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 4°, CIR 92 pour lequel il n'a pas non plus été prévu d'établir une liste par arrêté royal.

Pour l'élaboration du présent arrêté, les juridictions suivantes sont considérées comme un pays au sens de l'article 203, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1°, CIR 92. D'une part, les États indépendants reconnus par la majorité des

Verenigde Naties erkende onafhankelijke Staten geacht een land te zijn. Anderzijds worden ook de gebieden die afhankelijk zijn van deze erkende Staten, maar die op autonome wijze over de bevoegdheid beschikken om op zelfstandige wijze belastingen te heffen op de al dan niet uitgekeerde winsten van vennootschappen, eveneens geacht een land te zijn.

De methode op basis waarvan deze lijst is opgemaakt is de volgende :

De administratie heeft op basis van de in haar bezit zijnde informatie, land per land, nagegaan hoeveel het gemeenrechtelijk nominale tarief bedraagt dat wordt toegepast op de winsten van vennootschappen. Het in aanmerking te nemen nominale belastingtarief voor de toepassing van artikel 203, § 1, 1^o, WIB 92 wordt vastgesteld door het door de centrale overheid bepaalde tarief dat van toepassing is op de winsten van de vennootschappen. Afhankelijk van de bevoegdheid van de "deel-" gewestelijke en andere entiteiten om in te grijpen op de vennootschapsbelasting wordt dit tarief vervolgens herrekend, in functie van de regionale fiscale tarieven die gemiddeld genomen van toepassing zijn in deze "deel-" gewestelijke en andere entiteiten.

Voor de opmaak van dit besluit wordt onder de term 'gemeenrechtelijk nominaal tarief', het tarief begrepen dat effectief wordt toegepast op de belastbare basis bij het berekenen van de vennootschapsbelasting. Indien het Belgische gemeenrechtelijk nominaal tarief zou worden vastgesteld dient men dus niet enkel rekening te houden met het tarief bedoeld in artikel 215, eerste lid, WIB 92, maar eveneens met de in artikel 463bis, WIB 92, vermelde crisisbijdrage.

Op basis van deze informatie werden Abu Dhabi, Ajman, Andorra, Bosnië en Herzegovina, Dubai, Gibraltar, Guernsey, Jersey, Kirgizië, Kosovo, Liechtenstein, Macau, Macedonië, het Eiland Man, de Marshall-eilanden, Micronesië (Federatie van...), Moldavië, Montenegro, Oman, Oezbekistan, Paraguay, Qatar, Ras al Khaimah, Servië, Sharjah, Oost-Timor, Turkmenistan en Umm al Qaiwain in de lijst opgenomen.

Vervolgens heeft de administratie nagegaan of de belastbare grondslag in de vennootschapsbelasting op een normale wijze werd vastgesteld. Hierbij werd in het bijzonder aandacht besteed aan de landen met een nominaal belastingtarief van 15 pct. en werd onderzocht in welke mate de grondslag van de belasting is vrijgesteld of aan een lager belastingtarief is onderworpen.

In antwoord op het advies van de Raad van State wordt verduidelijkt dat de vaststelling van de belastbare grondslag in landen met een nominaal tarief van meer dan 15% ook werd onderzocht. De focus bij dit onderzoek lag evenwel op de landen waarvan de administratie over aanwijzingen beschikt dat de belastbare grondslag er mogelijk anderszins op een abnormale wijze wordt samengesteld. Aangezien de kans dat een land beschikt over een gemeenrechtelijk effectief tarief dat lager is dan 15 pct. groter is bij een land dat beschikt over een gemeenrechtelijk nominaal tarief van 15 pct., werd aan deze laatste groep extra aandacht besteed, evenwel zonder de landen met een hoger nominaal tarief uit het oog te verliezen.

Op basis van dit onderzoek werden Koeweit, Monaco, en de Maldiven op de lijst opgenomen.

In Afghanistan, Belize, Burundi, Kaapverdië, de Centraal-Afrikaanse Republiek, de Comoren, de Cookeilanden, Cuba, Dominica, Equatoriaal-Guinea, Grenada, Guinee-Bissau, Haiti, Iran, Irak, Kiribati, Laos, Liberia, Montserrat, Namibië, Niue, Noord Korea, Panama, Sint Christoffer en Nevis, Sint Lucië, Saint-Pierre en Miquelon, Saint-Vincent en de Grenadines, Samoa, Amerikaans-Samoa, Sao Tomé en Principe, de Seychellen, Tuvalu en de Amerikaanse Maagdeneilanden werd de fiscale wetgeving zodanig gewijzigd waardoor bij opmaak van de lijst een gemeenrechtelijk nominaal tarief of werkelijke belastingdruk op de winsten van vennootschappen in deze landen werd vastgesteld van ten minste 15 pct. Deze landen werden om deze reden niet meer opgenomen in deze lijst.

In bepaalde landen wordt geen enkele vennootschap onderworpen aan een belasting gelijkaardig aan de (Belgische) vennootschapsbelasting, zoals voorzien werd in het eerste deel van de zin in artikel 203, § 1, eerste lid, 1^o, WIB 92. Voor deze bepaling is het niet voorzien om een lijst op te stellen bij koninklijk besluit. De hierna volgende landen zijn om deze reden niet opgenomen in de lijst : Anguilla, de Bahamas, Bermuda, de Caymaneilanden, de Britse Maagdeneilanden, Nauru, Palau, de Pitcairneilanden, Saint-Barthélemy, Somalië, de Turks- en Caicoseilanden, Vanuatu en Wallis-en-Futuna.

Daarnaast worden in bepaalde landen enkel de vennootschappen die bepaalde specifieke activiteiten uitoefenen aan een belasting gelijkaardig aan de Belgische vennootschapsbelasting op de inkomsten uit die activiteiten onderworpen. Ook deze landen worden geïsoleerd door het eerste deel van de zin in artikel 203, § 1, eerste lid, 1^o, WIB 92. De hierna volgende landen zijn dus niet opgenomen in de lijst : Bahrein en Fujairah.

membres des Nations Unies sont considérés comme étant un pays. D'autre part, les territoires qui sont indépendants de ces États reconnus, mais qui disposent d'une manière autonome de la compétence de lever de façon indépendante des impôts sur les bénéficiaires, distribués ou non, des sociétés, sont également considérés comme étant un pays.

La méthode sur base de laquelle la présente liste a été établie est la suivante :

L'administration a examiné, pays par pays, sur la base des informations en sa possession, le taux nominal de droit commun qui est appliqué aux bénéficiaires des sociétés. Le taux d'impôt nominal à prendre en considération pour l'application de l'article 203, § 1^{er}, 1^o, CIR 92 est constitué par le taux déterminé par l'autorité centrale, qui est applicable aux bénéficiaires des sociétés. En fonction de la compétence qu'ont des entités "en partie" régionales et d'autres entités pour intervenir à l'impôt des sociétés, ce taux est ensuite recalculé, en tenant compte des tarifs fiscaux régionaux qui sont applicables en moyenne dans ces entités "en partie" régionales et autres entités.

Pour l'élaboration du présent arrêté, on entend par l'expression 'taux nominal de droit commun', le taux qui est effectivement appliqué à la base imposable par le calcul de l'impôt des sociétés. Si le taux nominal de droit commun belge devait être déterminé, on ne devrait pas uniquement effectuer le calcul avec le taux visé à l'article 215, alinéa 1^{er}, CIR 92, mais aussi avec la contribution de crise visée à l'article 463bis CIR 92.

Sur base de ces informations, Abu Dhabi, Ajman, Andorre, la Bosnie-Herzégovine, Dubai, Gibraltar, Guernesey, Jersey, le Kirghizistan, le Kosovo, le Liechtenstein, Macao, la Macédoine, l'île de Man, les îles Marshall, la Micronésie (Fédération de ...), la Moldavie, le Monténégro, Oman, l'Ouzbékistan, le Paraguay, le Qatar, Ras al Khaimah, la Serbie, Charjah, le Timor oriental, le Turkménistan et Umm al Quwain, ont été repris dans la liste.

Ensuite l'administration a vérifié si la base imposable à l'impôt des sociétés est déterminée d'une manière normale. Pour cela, une attention particulière a été consacrée aux pays avec un taux nominal d'impôt de 15 p.c. et on a recherché dans quelle mesure la base de l'impôt est exonérée ou est soumise à un taux d'impôt plus faible.

En réponse à l'avis du Conseil d'État, on précise que la détermination de la base imposable dans les pays avec un taux nominal supérieur à 15 p.c. a également été examinée. Lors de cet examen, l'accent a cependant été porté sur les pays pour lesquels l'administration dispose d'indices indiquant que la base imposable est peut-être établie d'une façon anormale. Étant donné que le risque qu'un pays dispose d'un taux d'imposition effectif de droit commun inférieur à 15 p.c. est plus grand dans un pays qui dispose d'un taux d'imposition nominal de droit commun de 15 p.c., une attention particulière a été apportée à ce dernier groupe, sans perdre de vue cependant les pays avec un taux nominal plus élevé.

Sur base de cette enquête, le Koweït, Monaco et les Maldives ont été repris sur la liste.

La législation fiscale en Afghanistan, au Belize, au Burundi, au Cap Vert, en République Centrafricaine, aux Comores, aux Iles Cook, à Cuba, en Dominique, en Guinée équatoriale, à Grenade, en Guinée-Bissau, en Haïti, en Iran, en Irak, aux Kiribati, au Laos, -au Liberia, à Montserrat, en Namibie, à Niue, en Corée du nord, au Panama, à Saint-Christophe-et-Niévès, à Sainte-Lucie, à Saint-Pierre-et-Miquelon, à Saint-Vincent-et-les-Grenadines, aux Samoa, aux Samoa américaines, à Sao Tomé-et-Principe, aux Seychelles, à Tuvalu et aux Iles Vierges américaines, a été modifiée de façon telle que, au moment de l'élaboration de la liste, le taux nominal de droit commun de l'impôt ou la charge fiscale effective sur les bénéficiaires des sociétés est fixé, dans ces pays, au moins à 15 p.c. Pour cette raison, ces pays sont retirés de la liste.

Dans certains pays, aucune société n'est assujettie à un impôt analogue à l'impôt des sociétés (belge) comme cela est prévu à la première partie de la phrase de l'article 203, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, CIR 92. Pour cette disposition, il n'est pas prévu d'établir une liste par arrêté royal. Les pays ci-après ne sont, pour ces raisons, pas repris dans la liste : Anguilla, les Bahamas, les Bermudes, les îles Caïmans, les îles Vierges britanniques, Nauru, Palau, les îles Pitcairn, Saint-Barthélemy, la Somalie, les îles Turcs-et-Caïcos, Vanuatu et les îles Wallis-et-Futuna.

Par ailleurs, dans certains pays, seules les sociétés exerçant certaines activités spécifiques sont soumises à un impôt analogue à l'impôt des sociétés belge sur leurs revenus provenant de ces activités. Ces pays sont aussi visés par la première partie de la phrase de l'article 203, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, CIR 92. Ainsi, les pays ci-après ne sont pas repris dans la liste : Bahrein et Fujairah.

In Bahrein worden ingevolge het 'Amiri Decree 22/1979' enkel vennootschappen die actief zijn in de petroleumsector aan een inkomstenbelasting onderworpen. Concreet betreft het vennootschappen die actief zijn in de opsporing, ontginning, productie of raffinage van olie in Bahrein. Dergelijke vennootschappen zijn belastbaar op hun inkomsten uit (1) de verkoop van ruwe olie of (2) de verkoop van afgewerkte of half afgewerkte producten die werden gefabriceerd in Bahrein uit ruwe olie, ongeacht de oorsprong van de grondstoffen. Vennootschappen die niet onder deze categorie vallen zijn in Bahrein niet onderworpen aan een belasting gelijkwaardig aan de Belgische vennootschapsbelasting. Dividenden uitgekeerd door deze laatste vennootschappen zullen derhalve overeenkomstig het eerste deel van de zin weerhouden in artikel 203, § 1, 1e lid, 1°, WIB 92 niet voor de aftrek in België in aanmerking komen. Om deze reden werd Bahrein niet opgenomen in de lijst van dit besluit.

De aandacht wordt ook gevestigd op het belastingregime dat van kracht is in de Verenigde Arabische Emiraten, waar ieder van de zeven Emiraten (Abu Dhabi, Ajman, Dubai, Fujairah, Ras al Khaimah, Sharjah en Umm al Qaiwain) via decreten zijn eigen regels inzake inkomstenbelastingen vaststelt. In zes van de zeven emiraten (Abu Dhabi, Ajman, Dubai, Ras al Khaimah, Sharjah en Umm al Qaiwain) is iedere vennootschap (rechtspersoon) in principe onderworpen aan een belasting op de winst, met toepassing van progressieve tarieven gaande van 0 pct. tot 50 pct. In de praktijk wordt deze belasting enkel geheven in hoofde van oliemaatschappijen en/of banken, waarvoor in sommige gevallen aparte belastingtarieven gelden die gaan van 20 pct. tot 50 pct. voor oliemaatschappijen en voor banken. Vennootschappen die in de praktijk niet onderworpen worden aan de belasting kunnen op uitdrukkelijk verzoek een expliciete verklaring van vrijstelling van belasting bekomen vanwege de autoriteiten. In deze zes emiraten geldt derhalve dat de gemeenrechtelijke bepalingen inzake belasting aanzienlijk gunstiger zijn dan in België en zij dienen dus op de lijst te worden opgenomen. Voor wat Fujairah betreft, geldt er enkel een belastingplicht voor vennootschappen die betrokken zijn in de ontginning, productie of verkoop van petroleum of andere natuurlijke grondstoffen. Net zoals in Bahrein worden vennootschappen die dergelijke activiteit niet uitoefenen derhalve niet onderworpen aan een belasting gelijkwaardig aan de (Belgische) vennootschapsbelasting. De aftrek van een door dergelijke vennootschap uitgekeerd dividend zal dus overeenkomstig artikel 203, § 1, eerste lid, 1°, WIB 92 geen toepassing vinden. Om deze redenen wordt Fujairah in tegenstelling tot de andere emiraten niet op de lijst opgenomen.

In zijn advies stelt de Raad van State dat het onderscheid in behandeling tussen enerzijds het optreden via een vaste inrichting en anderzijds het optreden via een dochtervennootschap mogelijkwerijs op gespannen voet staat met het gelijkheidsbeginsel. Het is niet duidelijk waarom de Raad van State deze opmerking enkel maakt ten aanzien van de Verenigde Arabische Emiraten. België heeft immers ook met een aantal landen die op de oorspronkelijke lijst voorkomen een algemene overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting gesloten (bv. Oezbekistan, Bosnië-Herzegovina, Seychellen).

Beide voormelde situaties zijn echter niet objectief vergelijkbaar. Het voeren van een ondernemingsactiviteit door middel van een buitenlandse vaste inrichting is zowel op fiscaal als op niet-fiscaal vlak verschillend van een situatie waarbij deze activiteit wordt gevoerd door het aanhouden van een deelneming in een buitenlandse vennootschap. Bovendien gaat het in het geval van buitenlandse inrichtingswinst om de vermijding van juridische dubbele belasting en in het geval van (deelnemings)dividenden over de vermijding van economische dubbele belasting.

Tot slot moet worden opgemerkt dat de wettelijke grondslag ontbreekt om de landen waarmee een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting is gesloten uit de lijst te weren. Hierdoor wordt het advies op dit punt niet gevolgd.

Ook wat Liechtenstein betreft, moet worden vastgesteld dat er geen rechtsgrond is, die de opname van dit land verhindert. Hierdoor blijft ook Liechtenstein behouden op deze lijst.

In Monaco bestaat er geen algemene vennootschapsbelasting doch enkel en alleen een belasting op de winst van sommige ondernemingen. Het gaat daarbij over ondernemingen die industriële of commerciële activiteiten uitoefenen in Monaco en indien ten minste 25 pct. van de omzet van de onderneming voortkomt uit verrichtingen buiten Monaco, alsook ondernemingen wiens activiteit bestaat uit het innen van inkomsten uit de verkoop of het in licentie geven van bepaalde roerende rechten. Monegaskische vennootschappen die hieraan niet voldoen worden niet aan een belasting gelijkwaardig aan de vennootschapsbelasting onderworpen. Nieuw opgerichte vennootschappen die hieraan wel voldoen en die voor minder dan 50 pct. gehouden worden door andere vennootschappen genieten de eerste twee jaar van een tarief van 0 pct. en genieten in de drie volgende jaren van een verminderd tarief. Ook vennootschappen die het statuut van 'Bureaux administratifs' hebben verkregen en die kunnen genieten van belastingkrediet voor onderzoek, hebben de mogelijkheid om te genieten

Au Bahrein, seules les sociétés actives dans le secteur pétrolier sont assujetties à un impôt sur le revenu en vertu de l'Amiri Decree 22/1979'. Concrètement, il s'agit des sociétés actives dans la prospection, l'exploitation, la production ou le raffinage de pétrole à Bahrein. Ces sociétés sont imposables sur leurs revenus provenant (1) de la vente de pétrole brut ou (2) de la vente de produits finis ou semi-finis fabriqués à Bahrein à partir de pétrole brut, quelle que soit l'origine des matières premières. Les sociétés qui n'appartiennent pas à cette catégorie ne sont pas assujetties à Bahrein à un impôt analogue à l'impôt des sociétés belge. Les dividendes distribués par ces dernières sociétés ne pourront donc pas bénéficier de la déduction en Belgique conformément à la première partie de la phrase contenue dans l'article 203, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, CIR 92. C'est pourquoi Bahrein ne figure pas dans la liste du présent arrêté.

L'attention est également attirée sur le système fiscal en vigueur dans les Emirats Arabes Unis, où chacun des sept émirats (Abou Dhabi, Ajman, Dubai, Fujairah, Ras al Khaimah, Charjah et Umm al Quwain) fixe par des décrets ses propres règles en matière d'impôts sur les revenus. Dans six des sept émirats (Abou Dhabi, Ajman, Dubai, Ras al Khaimah, Sharjah et Umm al Quwain), toutes les sociétés (personnes morales) sont en principe assujetties à un impôt sur les bénéfices, selon des taux progressifs variant de 0 p.c. à 50 p.c. En pratique, cet impôt n'est perçu que dans le chef des sociétés pétrolières et/ou des banques, auxquelles s'appliquent dans certains cas des taux d'imposition distincts, de 20 p.c. à 50 p.c. pour les sociétés pétrolières et les banques. Les sociétés qui ne sont en fait pas soumises à l'impôt peuvent, sur demande expresse, obtenir des autorités une attestation explicite d'exonération d'impôt. Dans ces six émirats, les dispositions du droit commun en matière d'impôt sont dès lors notablement plus avantageuses qu'en Belgique et ils doivent donc être repris dans la liste. Dans le cas de Fujairah, seules les sociétés impliquées dans l'exploitation, la production ou la vente de pétrole ou d'autres ressources naturelles sont assujetties à l'impôt. Les sociétés qui n'exercent pas ce type d'activité, comme c'est également le cas à Bahrein, ne sont donc pas assujetties à un impôt analogue à l'impôt des sociétés (belge). Un dividende versé par une telle société ne sera dès lors pas déductible conformément à l'article 203, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, CIR 92. C'est pourquoi, à la différence des autres émirats, Fujairah ne figure pas dans la liste.

Dans son avis, le Conseil d'Etat affirme que la distinction examinée entre, d'une part, l'intervention via un établissement stable et, d'autre part, l'intervention via une filiale, peut éventuellement entrer en conflit avec le principe d'égalité. La raison pour laquelle le Conseil d'Etat fait cette remarque uniquement à l'égard des Emirats arabes unis n'apparaît pas clairement. En effet, la Belgique a déjà conclu une convention générale préventive de la double imposition avec un certain nombre de pays repris dans la liste originale (par exemple, l'Ouzbékistan, la Bosnie-Herzégovine, les Seychelles).

Les deux situations précédentes ne sont par contre pas objectivement comparables. Le fait de financer une activité d'entreprise au moyen d'un établissement stable étranger est, sur le plan fiscal mais aussi non fiscal, différent d'une situation au sein de laquelle cette activité est financée par la détention d'une participation au sein d'une société étrangère. En outre, dans le cas des bénéficiaires d'un établissement étranger, il s'agit de l'élimination d'une double imposition juridique ; dans le cas de dividendes (de participation), cela concerne l'élimination d'une double imposition économique.

Pour conclure, il faut signaler que la base légale fait défaut pour exclure de la liste les pays avec lesquels une convention préventive de la double imposition a été conclue. De ce fait, sur ce point l'avis n'est pas suivi.

En ce qui concerne le Liechtenstein, il faut également préciser qu'il n'y a pas de base juridique empêchant la reprise de ce pays. De ce fait, le Liechtenstein reste aussi repris dans cette liste.

A Monaco, il n'existe pas d'impôt des sociétés général mais uniquement un impôt sur les bénéfices de certaines entreprises. Il s'agit des entreprises qui exercent des activités industrielles ou commerciales à Monaco et dont au moins 25 p.c. du chiffre d'affaires proviennent d'opérations effectuées hors de Monaco, ainsi que des entreprises dont l'activité consiste à percevoir des revenus de la vente ou de la concession de licences portant sur certains droits mobiliers. Les sociétés monégasques qui ne remplissent pas ces conditions ne sont pas assujetties à un impôt analogue à l'impôt des sociétés. Les sociétés nouvellement créées qui sont détenues pour moins de 50 p.c. par d'autres sociétés peuvent profiter les deux premières années d'un taux de 0 p.c. et les trois années suivantes d'un taux réduit. Même les entreprises qui ont acquis le statut de 'Bureaux administratifs' et qui peuvent bénéficier du crédit d'impôt pour la recherche, ont la possibilité de bénéficier d'un taux considérablement réduit, selon lequel un impôt de 2,66 p.c. est payable sur les dépenses effectuées. Vu

van een sterk verminderd tarief, waarbij er een belasting van 2,66 pct. wordt geheven op de verrichte uitgaven. Gelet op deze bijzondere regels wordt Monaco geacht gemeenrechtelijk een tarief te hebben dat overeenstemt met de werkelijke belastingdruk dat lager is dan 15 pct.

De opname van landen in deze lijst doet een wettelijk vermoeden ontstaan dat de gemeenrechtelijke bepalingen van de in deze lijst opgenomen landen aanzienlijk gunstiger zijn dan in België. De belastingplichtige heeft evenwel steeds de mogelijkheid om het tegenbewijs te leveren. Dit tegenbewijs kan evenwel enkel geleverd worden voor zover de belastingplichtige aantoont dat in het desbetreffende land zowel het gemeenrechtelijk nominaal tarief op de winsten van de vennootschappen als het tarief dat met de werkelijke belastingdruk overeenstemt 15 pct. of meer bedraagt.

Sommige jurisdicties welke bijzondere banden hebben met lidstaten van de Europese Unie bevinden zich op de lijst van landen niettegenstaande artikel 203, § 1, derde lid, WIB 92 bepaalt dat voor de toepassing van het eerste lid, 1^o, de gemeenrechtelijke bepalingen inzake inkomstenbelastingen die van toepassing zijn op vennootschappen gevestigd in een Lidstaat van de Europese Unie geacht worden niet aanzienlijk gunstiger te zijn dan in België.

Enerzijds vormen bepaalde overzeese jurisdicties (onder meer Anguilla, de Bermudaeilanden, de Britse Maagdeneilanden, de Kaaimaneilanden, de Pitcairneilanden, Saint-Barthelemy, de Turks- en Caicoseilanden en Wallis-en-Futuna), overeenkomstig artikel 355, leden 2 en 6, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, het onderwerp van de bijzondere associatieregeling omschreven in het vierde deel van hetzelfde Verdrag. Inzonderheid wordt een vrijhandelszone ingesteld tussen de Gemeenschap en deze overzeese jurisdicties, waarbij de lidstaten ernaar streven, zonder enige verbintenis, op hun handelsverkeer met die jurisdicties, dezelfde regeling toe te passen als deze die zij onderling dienen toe te passen. Anderzijds bepalen die jurisdicties zelf hun handelspolitiek tegenover de lidstaten, zulks op voorwaarde dat alle lidstaten op een gelijkwaardige manier worden behandeld. In deze overzeese jurisdicties wordt er geen vennootschapsbelasting geheven.

De in het vorige lid opgesomde jurisdicties kunnen niet worden beschouwd als zijnde deel uitmakende van een lidstaat van de Europese Unie voor de toepassing van artikel 203, § 1, eerste lid, WIB 92 volgens artikel 203, § 1, derde lid, WIB 92. Daarentegen werden ze niet opgenomen op de lijst die het voorwerp uitmaakt van onderhavig koninklijk besluit gelet op het gebrek aan van kracht zijnde wetgeving inzake vennootschapsbelasting.

Voor andere jurisdicties (met name Jersey, Guernsey en het eiland Man) kunnen de bepalingen worden ingeroepen van artikel 355, vijfde lid, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, overeenkomstig dewelke de bepalingen van de Verdragen van de Europese Unie slechts van toepassing zijn voor zover noodzakelijk ter verzekering van de toepassing van de regeling die voor deze eilanden is vastgesteld in het op 22 januari 1972 ondertekende Verdrag betreffende de toetreding van nieuwe lidstaten tot de Europese Economische Gemeenschap en de Europese Gemeenschap voor Atoomenergie. Niettemin is de harmonisatie op het gebied van de directe belastingen niet van toepassing ten aanzien van deze jurisdicties. De vennootschappen gevestigd in deze jurisdicties kunnen, mutatis mutandis met het vorige lid, niet worden aangemerkt als vennootschappen "gevestigd in een lidstaat van de Europese Unie".

Wat het specifieke geval Gibraltar betreft, wordt opgemerkt dat overeenkomstig artikel 355, derde lid, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, deze jurisdictie deel uitmaakt van de Europese Unie. De Toetredingsakte van 1972 sloot Gibraltar evenwel uit van de toepassing van belangrijke domeinen van het gemeenschapsrecht. De situatie welke hier moet worden onderzocht betreft in feite een vrijstellingsregeling van dividenden ten name van een aandeelhouder-binnenlandse vennootschap, indien deze dividenden worden uitgekeerd door een vennootschap "gevestigd in een lidstaat van de Europese Unie". Welnu, voor de toepassing van de Richtlijn 2011/96/EU van de Raad van 30 november 2011 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten kan een vennootschap die gevestigd is in Gibraltar niet worden beschouwd als een "vennootschap van een lidstaat" zoals omschreven in artikel 2 van voormelde richtlijn. Immers de in Gibraltar gevestigde vennootschappen zijn in beginsel opgericht volgens de wetgeving van Gibraltar en zijn derhalve niet onderworpen aan de "corporation tax" in het Verenigd Koninkrijk. Overigens valt Gibraltar steeds uit het toepassingsgebied van de door het Verenigd Koninkrijk gesloten dubbelbelastingverdragen. Evenmin maakt Gibraltar deel uit van het Verenigd Koninkrijk voor belastingdoeleinden. Dientengevolge is Gibraltar opgenomen op de lijst.

Het besluit van de Europese Raad van 11 juli 2012 tot wijziging van de status van Mayotte ten aanzien van de Europese Unie (2012/419/EU) wijzigt artikelen 349 en 351, lid 1 van het Verdrag betreffende de

ces règles spécifiques, Monaco est considéré comme ayant un taux correspondant à la charge fiscale effective applicable suivant le droit commun aux bénéficiaires des sociétés inférieur à 15 p.c.

L'insertion des pays dans cette liste fait naître une présomption légale que les dispositions de droit commun des pays repris dans cette liste sont notablement plus avantageuses qu'en Belgique. Le contribuable a cependant la possibilité d'apporter la preuve contraire. Cette preuve contraire peut toutefois simplement être faite pour autant que le contribuable prouve que dans le pays en cause le taux nominal de droit commun sur les bénéficiaires des sociétés est aussi élevé qu'une pression fiscale effective correspondant à 15 p.c. ou plus.

Certaines juridictions qui ont des liens particuliers avec des Etats membres de l'Union européenne se retrouvent dans la liste de pays nonobstant le fait que l'article 203, § 1^{er}, alinéa 3, CIR 92 dispose que pour l'application de l'alinéa 1^{er}, 1^o, les dispositions du droit commun en matière d'impôts applicables aux sociétés établies dans un Etat membre de l'Union européenne sont censées ne pas être notablement plus avantageuses qu'en Belgique.

D'une part, conformément à l'article 355, alinéas 2 et 6, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, certains juridictions d'outre-mer (notamment Anguilla, les Bermudes, les îles Vierges britanniques, les îles Caïmans, les îles Pitcairn, Saint-Barthélemy, les îles Turks-et-Caïcos et Wallis-et-Futuna) font l'objet du régime spécial d'association défini dans la quatrième partie du même Traité. En particulier, une zone de libre-échange est constituée entre la Communauté et ces juridictions d'outre-mer, par laquelle les Etats membres tendent, sans aucune obligation, à appliquer à leurs échanges commerciaux avec ces juridictions un régime identique à celui qu'ils doivent s'appliquer mutuellement. D'autre part, ces juridictions fixent eux-mêmes leur politique commerciale vis-à-vis des Etats membres, à la condition que tous les Etats membres soient traités de manière équivalente. Il n'y a aucun impôt des sociétés dans ces juridictions d'outremer.

Les juridictions énumérées à l'alinéa précédent ne peuvent pas être considérées comme faisant partie d'un Etat membre de l'Union européenne pour l'application de l'article 203, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, CIR 92 selon l'article 203, § 1^{er}, alinéa 3, CIR 92. Elles ne sont cependant pas reprises sur la liste qui fait l'objet du présent arrêté royal vu l'absence de législation actuellement en vigueur en matière d'impôt des sociétés.

Pour d'autres juridictions (notamment Guernesey, Jersey et l'île de Man), les dispositions de l'article 355, alinéa 5, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, en vertu desquelles les dispositions des Traités de l'Union européenne ne sont applicables que dans la mesure nécessaire pour assurer l'application du régime prévu pour ces îles par le Traité relatif à l'adhésion de nouveaux Etats membres à la Communauté économique européenne et à la Communauté européenne de l'énergie atomique, signé le 22 janvier 1972 peuvent être invoquées. Néanmoins, l'harmonisation sur le plan des impôts directs ne s'applique pas à ces juridictions. Les sociétés établies dans ces juridictions ne peuvent pas être considérées, mutatis mutandis avec l'alinéa précédent, comme des sociétés "établies dans un Etat membre de l'Union européenne".

En ce qui concerne le cas spécifique de Gibraltar, conformément à l'article 355, alinéa 3, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, cette juridiction fait partie de l'Union européenne. Toutefois, l'acte d'adhésion de 1972 excluait Gibraltar de l'application d'importants domaines du droit communautaire. La situation qui doit être examinée en l'espèce concerne en fait un régime d'immunisation des dividendes dans le chef d'une société résidente actionnaire, si ces dividendes sont attribués par une société "établie dans un Etat membre de l'Union européenne". Donc, pour l'application de la Directive 2011/96/EU du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents, une société qui est établie à Gibraltar ne peut pas être considérée comme une "société d'un Etat membre" au sens de l'article 2 de la directive précitée. De plus, les sociétés établies à Gibraltar sont en principe constituées selon la législation de Gibraltar et ne sont, par conséquent, pas assujetties au "corporation tax" au Royaume-Uni. D'ailleurs, Gibraltar est toujours exclu du champ d'application des conventions préventives de la double imposition conclues par le Royaume-Uni. Gibraltar ne fait pas non plus partie du Royaume-Uni aux fins d'imposition. Dès lors, Gibraltar est repris sur la liste.

La décision du Conseil européen du 11 juillet 2012 modifiant le statut de Mayotte à l'égard de l'Union européenne (2012/419/EU) modifie les articles 349 et 351, alinéa 1^{er} du traité sur le fonctionnement de

werking van de Europese Unie waardoor Mayotte de status verwerft van ultraperifeer gebied in de zin van artikel 349 van hetzelfde verdrag. Mayotte wordt beschouwd als zijnde deel uitmakende van een lidstaat van de Europese Unie en wordt dus niet meer opgenomen op de lijst.

De eilanden Alderney en Herm worden uit de vorige lijst geschrapt omdat zij worden beschouwd als behorend tot het Baljuwschap Guernsey, dat wel nog in de lijst is opgenomen. Ook de eilanden Jethou en Sark behoren staatsrechtelijk tot dit Baljuwschap, maar hebben een apart fiscaal statuut. Op deze eilanden wordt immers in tegenstelling tot de overige eilanden van het Baljuwschap Guernsey geen inkomstenbelastingen geheven.

Ten slotte dient te worden opgemerkt dat de wettelijke bepaling opgenomen in artikel 203, § 1, 1°, WIB 92, en het in uitvoering daarvan genomen koninklijk besluit dat nu voorligt, in sommige gevallen kunnen worden 'opzij geschoven' door specifieke bepalingen opgenomen in een door België gesloten overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting op grond van het principe van de voorrang van het verdragsrecht. Een voorbeeld van een dergelijke specifieke bepaling is artikel 22, § 2, d, van het Belgische standaardmodel. Indien deze of een soortgelijke bepaling is opgenomen in een door België gesloten overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting met een Staat die is opgenomen in de lijst van artikel 73^{quater}, KB/WIB 92 zou een dividend afkomstig uit deze Staat onder bepaalde voorwaarden toch in aanmerking komen voor de aftrek.

Daarnaast is het ook mogelijk dat de dubbele belasting op een dividend van buitenlandse oorsprong, dat niet in aanmerking komt voor de aftrek, door een specifieke bepaling van de overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting op een andere manier wordt vermeden. Zo voorziet de overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting tussen België en het eiland Man (ondertekend op 15 juli 2009 maar nog niet in werking getreden) in een vrijstelling van vennootschapsbelasting in België op dividenden afkomstig van een vennootschap die inwoner is van het Eiland Man, indien het inkomen waaruit het dividend is betaald, in het Eiland Man is belast tegen een tarief van minstens 10 pct. (cfr. artikel 24, § 2, c) van de overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting België – Eiland Man).

Deze lijst van landen zal telkens worden aangepast wanneer, inzonderheid ingevolge buitenlandse wetswijzigingen, bepaalde landen aan deze lijst moeten worden toegevoegd of van deze lijst moeten worden geschrapt.

Dit besluit is van toepassing op dividenden die zijn verleend of toegekend vanaf 1 januari 2016.

In navolging van het advies van de Raad van State wordt de toepassing van dit besluit uitgesloten voor de dividenden die aan de belastingplichtige zijn verleend of toegekend in de loop van een belastbaar tijdperk dat werd afgesloten voor de eerste dag van de maand na die waarin dit besluit in het *Belgisch Staatsblad* is bekendgemaakt.

Ik heb de eer te zijn,

Sire,
van Uwe Majesteit,
de zeer eerbiedige
en zeer getrouwe dienaar,
De Minister van Financiën,
J. VAN OVERTVELDT

ADVIES 58.645/3 VAN 11 JANUARI 2016 OVER EEN ONTWERP VAN KONINKLIJK BESLUIT "TOT WIJZIGING VAN ARTIKEL 73^{quater} VAN HET KB/WIB 92 BETREFFENDE DE LIJST VAN LANDEN WAAR DE GEMEENRECHTELIJKE BEPALINGEN INZAKE BELASTINGEN AANZIENLIJK GUNSTIGER ZIJN DAN IN BELGIË"

Op 10 december 2015 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een ontwerp van koninklijk besluit "tot wijziging van artikel 73^{quater} van het KB/WIB 92 betreffende de lijst van landen waar de gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen aanzienlijk gunstiger zijn dan in België".

Het ontwerp is door de derde kamer onderzocht op 5 januari 2016.

De kamer was samengesteld uit Jo Baert, kamervoorzitter, Jan Smets en Jeroen Van Nieuwenhove, staatsraden, Johan Put en Bruno Peeters, assessoren, en Leen Verschraeghen, toegevoegd griffier.

Het verslag is uitgebracht door Frédéric Vanneste, auditeur.

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

l'Union européenne, de sorte que Mayotte obtient le statut de région ultrapériphérique au sens de l'article 349 du même traité. Mayotte est considérée comme faisant partie d'un Etat membre de l'Union européenne et n'est plus repris dans la liste

Les îles d'Alderney et Herm sont retirées de la liste précédente parce qu'elles sont considérées comme faisant partie du Bailliage de Guernesey, qui est encore sur la liste. Les îles de Jéthou et de Sercq sont aussi considérées comme faisant partie du même Bailliage mais elles ont un statut fiscal propre. Sur ces îles, contrairement aux autres îles du Bailliage de Guernesey, il n'y a aucun impôt sur les revenus.

Enfin, il convient de noter que la disposition législative contenue à l'article 203, § 1^{er}, 1°, CIR 92 et à l'arrêté royal d'exécution de cet article, peut-être, dans certains cas, 'mise de côté' par des dispositions spécifiques incluses dans une convention préventive de la double imposition conclue par la Belgique sur base du principe de priorité du droit conventionnel. Un exemple d'une telle disposition spécifique est l'article 22, § 2, d, du modèle standard belge. Si cette disposition ou toute autre disposition spécifique est incluse dans une convention préventive de la double imposition que la Belgique a conclue avec un Etat qui est repris sur la liste de l'article 73^{quater}, AR/CIR 92, un dividende provenant de cet Etat pourrait, sous certaines conditions, être admissible pour la déduction.

Il est d'ailleurs possible que la double imposition d'un dividende d'origine étrangère, qui n'est pas admissible pour la déduction pour cause d'une disposition spécifique d'une convention préventive de la double imposition, sera évitée d'une autre manière. Ainsi la convention préventive de la double imposition entre la Belgique et l'île de Man (signée le 15 juillet 2009 mais pas encore entrée en vigueur) prévoit, en Belgique, une exemption d'impôt des sociétés aux dividendes provenant d'une société résidente de l'île de Man, si les revenus dont le dividende est issu, sont imposés à l'île de Man à un taux de minimum 10 p.c. (cfr. article 24, § 2, c) de la convention préventive de la double imposition Belgique – île de Man).

La présente liste de pays sera adaptée chaque fois qu'un pays devra y être ajouté ou en être retiré, suite notamment à la modification des législations étrangères.

Le présent arrêté s'applique aux dividendes alloués ou attribués à partir du 1^{er} janvier 2016.

Suivant l'avis du Conseil d'Etat, l'application du présent arrêté est exclue pour les dividendes qui sont alloués ou attribués au contribuable au cours d'une période imposable qui est clôturée avant le premier jour du mois qui suit celui de la publication du présent arrêté au *Moniteur belge*.

J'ai l'honneur d'être,

Sire,
de Votre Majesté,
le très respectueux
et très fidèle serviteur,
Le Ministre des Finances,
J. VAN OVERTVELDT

AVIS 58.645/3 DU 11 JANVIER 2016 SUR UN PROJET D'ARRETE ROYAL "MODIFIANT L'ARTICLE 73^{quater} DE L'AR/CIR 92 RELATIF A LA LISTE DES PAYS DONT LES DISPOSITIONS DE DROIT COMMUN EN MATIERE D'IMPOTS SONT NOTABLEMENT PLUS AVANTAGEUSES QU'EN BELGIQUE"

Le 10 décembre 2015, le Conseil d'Etat, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur un projet d'arrêté royal "modifiant l'article 73^{quater} de l'AR/CIR 92 relatif à la liste des pays dont les dispositions de droit commun en matière d'impôts sont notablement plus avantageuses qu'en Belgique".

Le projet a été examiné par la troisième chambre le 5 janvier 2016.

La chambre était composée de Jo Baert, président de chambre, Jan Smets et Jeroen Van Nieuwenhove, conseillers d'Etat, Johan Put et Bruno Peeters, assesses, et Leen Verschraeghen, greffier assumé.

Le rapport a été présenté par Frédéric Vanneste, auditeur.

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

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

1. Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

Strekking van het ontwerp

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

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

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

Rechtsgrond

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

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

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

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

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

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

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

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

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'Etat, coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation a fait porter son examen essentiellement sur la compétence de l'auteur de l'acte, le fondement juridique et l'accomplissement des formalités prescrites.

Portée du projet

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

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

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

Fondement juridique

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Algemene opmerkingen

5. De huidige lijst van landen waarvan de gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen geacht worden aanzienlijk gunstiger te zijn dan in België, opgenomen in artikel 73^{quater} van het KB/WIB 92, is vastgesteld bij het koninklijk besluit van 13 februari 2003 (7) en gewijzigd bij de koninklijke besluiten van 11 mei 2004 (schrapping van "Estland") (8) en 14 oktober 2005 (schrapping van "San Marino") (9). De nieuwe lijst is, luidens artikel 2 van het ontwerp, "van toepassing op (...) [betalingen gedaan] vanaf 1 januari 2016". De initiële lijst is dus elf jaar ongewijzigd blijven gelden.

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

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

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

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

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

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

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

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

Observations générales

5. La liste actuelle des pays dont les dispositions de droit commun en matière d'impôts sont présumées être notablement plus avantageuses qu'en Belgique, reproduite à l'article 73^{quater} de l'AR/CIR 92, est fixée par l'arrêté royal du 13 février 2003 (7) et modifiée par les arrêtés royaux des 11 mai 2004 (suppression de "Estonie") (8) et 14 octobre 2005 (suppression de "Saint-Marin") (9). Selon l'article 2 du projet, la nouvelle liste "s'applique aux (...) [paiements effectués] à partir du 1^{er} janvier 2016". La liste initiale a donc continué à s'appliquer en l'état pendant onze ans.

Compte tenu de l'influence de la liste pour la déductibilité ou non des dividendes visés à l'article 202, § 1^{er}, 1^o et 2^o, du CIR 92 (10), il convient de vérifier pour chaque exercice d'imposition si la liste ne nécessite pas d'adaptation sur la base des critères mentionnés à l'article 203, § 1^{er}, alinéa 2, du CIR 92.

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

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

7. Door de voormelde zes emiraten toe te voegen aan de lijst, worden dividenden uitgekeerd door een vennootschap gevestigd in die emiraten uitgesloten van de aftrek, terwijl een Belgische vennootschap met een vaste inrichting in de Verenigde Arabische Emiraten niet belast wordt op dergelijke inrichtingswinsten, aangezien deze winsten in de Verenigde Arabische Emiraten aan een belasting onderworpen zijn en volgens de administratie dus belast zijn in de zin van het dubbelbelastingverdrag met dat land (11). De situatie van een dividendumkering door een dochtervennootschap is uiteraard verschillend van winsten behaald door een vaste inrichting. Het resultaat van de voorliggende regeling is evenwel dat winsten uit de Verenigde Arabische Emiraten via een dochtervennootschap volledig zullen belast worden, terwijl winsten uit vaste inrichtingen in de Verenigde Arabische Emiraten volledig worden vrijgesteld: de aftrek wordt geweigerd rekening houdend met het (gemeenrechtelijk) aanzienlijk gunstigere belastingregime van deze emiraten, terwijl de op grond van het dubbelbelastingverdrag verleende vrijstelling in België van de winsten van de vaste inrichtingen in de emiraten wordt gerechtvaardigd omdat die winsten worden beschouwd als zijnde belast in de emiraten (12).

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

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

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

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

Onderzoek van de tekst

Artikel 2

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

9.1. Voor vennootschappen waarvan het boekjaar wordt afgesloten in de periode die loopt van 1 januari 2016 tot de datum van de bekendmaking van het te nemen besluit in het *Belgisch Staatsblad*, wordt aan de regeling aldus terugwerkende kracht verleend (14).

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

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

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

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

7. Du fait de l'ajout des six émirats précités à la liste, les dividendes distribués par une société établie dans ces émirats sont exclus de la déduction, alors qu'une société belge ayant un établissement stable dans les Emirats arabes unis n'est pas taxée sur les bénéfices de cet établissement, dès lors que ces bénéfices sont soumis à un impôt dans ces émirats et, selon l'administration, sont donc taxés au sens de la convention préventive de la double imposition conclue avec ce pays (11). Il y a évidemment une différence entre la situation d'une distribution de dividendes par une filiale et les bénéfices réalisés par un établissement stable. Il résulte toutefois du régime à l'examen que des bénéfices réalisés dans les Emirats arabes unis par l'intermédiaire d'une filiale seront intégralement taxés, alors que des bénéfices réalisés par des établissements stables dans les Emirats arabes unis seront entièrement exonérés: la déduction est refusée, compte tenu du régime fiscal (de droit commun) notablement plus avantageux de ces émirats, alors que l'exonération en Belgique des bénéfices réalisés par les établissements stables dans les émirats, accordée sur la base de la convention préventive de la double imposition, est justifiée parce que ces bénéfices sont considérés comme étant taxés dans les émirats (12).

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

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

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

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

Examen du texte

Article 2

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

9.1. Pour les sociétés dont l'exercice comptable se clôture dans la période comprise entre le 1^{er} janvier 2016 et la date de la publication de l'arrêté envisagé au *Moniteur belge*, le dispositif se voit ainsi conférer un effet rétroactif (14).

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

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

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

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

Een bepaling waarbij de inwerkingtreding van een regelgevende tekst wordt vastgesteld, geeft aan vanaf welke datum deze tekst verbindend wordt, dit wil zeggen rechtsgevolgen kan hebben die aan de rechtsonderhorigen kunnen worden tegengeworpen: vanaf deze datum kunnen de rechtsgevolgen die voortvloeien uit de bepalingen van de tekst verbonden worden aan de rechtsfeiten die onder het toepassingsgebied ervan vallen (15). In dit geval is de beoogde datum van uitwerking 1 januari 2016.

Een overgangsbepaling is een bepaling die de overgang van een oude naar een nieuwe regeling mogelijk maakt en heeft dus slechts een in de tijd beperkte reden van bestaan (16). In dit geval is het de bedoeling om een aantal van de thans geldende regels te blijven toepassen bij wege van overgangsregeling.

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

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

Voorafgaand aan dat artikel waarbij de inwerkingtreding wordt geregeld, dient dan een nieuw artikel met de overgangsbepalingen te worden ingevoegd. Daarin zou kunnen worden voorgeschreven dat de lijst van landen opgenomen in artikel 73⁴quater van het KB/WIB 92, zoals die bepaling luidde voor ze werd gewijzigd bij het te nemen besluit, van toepassing blijft voor de dividenden verleend of toegekend vóór 1 januari 2016. Daarenboven zou, om het probleem met de terugwerkende kracht te vermijden, een overgangsbepaling kunnen worden opgenomen voor de vennootschappen waarvan het boekjaar wordt afgesloten tussen 1 januari 2016 en een tijdstip dat in elk geval na de bekendmaking van het te nemen besluit moet liggen.

De griffier, De voorzitter,
L. Verschraegen. J. Baert.

Nota's

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

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

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

(4) Vgl. Parl.St. Kamer, nr. 50-1918/001, 85 (ontworpen artikel 203, § 1, derde lid, van het WIB 92, zoals om advies voorgelegd aan de afdeling Wetgeving), Parl.St. Kamer, nr. 50-1918/001, 120 (opmerkingen in het advies van de Raad van State over de vraag waarop het tegenbewijs kan slaan) en Parl.St. Kamer, nr. 50-1918/001, 85 (ontworpen artikel 203, § 1, derde lid, van het WIB 92, zoals voorgelegd aan het parlement).

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

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

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

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

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

Une disposition fixant l'entrée en vigueur d'un acte réglementaire détermine la date à partir de laquelle celui-ci est obligatoire, c'est-à-dire susceptible de produire des effets juridiques opposables aux sujets de droit: à partir de cette date, les conséquences juridiques qui résultent des dispositions de l'acte peuvent être attachées aux faits juridiques qui entrent dans son champ d'application (15). En l'occurrence, la date de prise d'effet envisagée est le 1^{er} janvier 2016.

Une disposition transitoire est une disposition destinée à permettre le passage du régime ancien au régime nouveau et n'a donc qu'une justification limitée dans le temps (16). En l'occurrence, l'objectif est de continuer à appliquer à titre de mesure transitoire un certain nombre des règles actuellement en vigueur.

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

“Le présent arrêté produit ses effets le 1^{er} janvier 2016”.

Cet article qui règle l'entrée en vigueur sera alors précédé d'un nouvel article contenant les dispositions transitoires. Il pourrait prévoir que la liste des pays reproduite à l'article 73⁴quater de l'AR/CIR 92, tel qu'il s'énonçait avant sa modification par l'arrêté envisagé, reste d'application pour les dividendes attribués ou distribués avant le 1^{er} janvier 2016. En outre, pour éviter le problème soulevé par la rétroactivité, on pourrait prévoir un régime transitoire pour les sociétés dont l'exercice comptable est clôturé entre le 1^{er} janvier 2016 et une date en tout cas postérieure à la publication de l'arrêté envisagé.

Le greffier, Le Président,
L. Verschraegen. J. Baert.

Notes

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

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

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

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

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

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

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

(8) Koninklijk besluit van 11 mei 2004 "tot wijziging artikel 73⁴quater van het KB/WIB 92 betreffende de lijst van landen waar de gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen aanzienlijk gunstiger zijn dan in België", van toepassing op dividenden die zijn toegekend of betaalbaar gesteld vanaf 1 mei 2004 (artikel 2).

(9) Koninklijk besluit van 14 oktober 2005 "tot wijziging artikel 73⁴quater van het KB/WIB 92 betreffende de lijst van landen waar de gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen aanzienlijk gunstiger zijn dan in België", van toepassing op dividenden die zijn toegekend of betaalbaar gesteld vanaf 1 januari 2005 (artikel 2).

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

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

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

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

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

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

(16) *Ibid.*, nr. 143.

1 MAART 2016. — Koninklijk besluit tot wijziging van artikel 73⁴quater van het KB/WIB 92 betreffende de lijst van landen waar de gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen aanzienlijk gunstiger zijn dan in België

FILIP, Koning der Belgen,

Aan allen die nu zijn en hierna wezen zullen, Onze Groot.

Gelet op het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, artikel 203, § 1, tweede lid, ingevoegd bij de wet van 24 december 2002;

Gelet op het KB/WIB 92;

Overwegende dat sinds de publicatie in 2003 van de in artikel 73⁴quater, KB/WIB 92, opgenomen lijst heel wat landen hun fiscaal beleid hebben gewijzigd en hierdoor een herziening van deze lijst zich opdringt;

Gelet op het advies van de Inspecteur van Financiën gegeven op 3 november 2015;

Gelet op het akkoord van de Minister van Begroting gegeven op 17 november 2015;

Gelet op het advies nr. 58.645/3 van de Raad van State gegeven op 11 januari 2016 met toepassing van artikel 84, § 1, eerste lid, 2°, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State;

Gelet op de impactanalyse van de regelgeving, uitgevoerd overeenkomstig artikelen 6 en 7 van de wet van 15 december 2013 houdende diverse bepalingen inzake administratieve vereenvoudiging;

Op de voordracht van de Minister van Financiën, en op advies van de in Raad vergaderde Ministers,

Hebben Wij besloten en besluiten Wij :

Artikel 1. In artikel 73⁴quater van het KB/WIB 92, ingevoegd bij koninklijk besluit van 13 februari 2003 en gewijzigd bij de koninklijke besluiten van 11 mei 2004 en 14 oktober 2005, worden de volgende wijzigingen aangebracht :

a) in de inleidende zin worden de woorden "artikel 203, § 1, derde lid" vervangen door de woorden "artikel 203, § 1, tweede lid";

(8) Arrêté royal du 11 mai 2004 "modifiant l'article 73⁴quater de l'AR/CIR 92 relatif à la liste des pays dont les dispositions de droit commun en matière d'impôts sont notablement plus avantageuses qu'en Belgique", applicable aux dividendes attribués ou mis en paiement à partir du 1^{er} mai 2004 (article 2).

(9) Arrêté royal du 14 octobre 2005 "modifiant l'article 73⁴quater de l'AR/CIR 92 relatif à la liste des pays dont les dispositions de droit commun en matière d'impôts sont notablement plus avantageuses qu'en Belgique", applicable aux dividendes attribués ou mis en paiement à partir du 1^{er} janvier 2005 (article 2).

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

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

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

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

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

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

(16) *Ibid.*, n° 143.

1^{er} MARS 2016. — Arrêté royal modifiant l'article 73⁴quater de l'AR/CIR 92 relatif à la liste des pays dont les dispositions de droit commun en matière d'impôts sont notablement plus avantageuses qu'en Belgique

PHILIPPE, Roi des Belges,

A tous, présents et à venir, Salut.

Vu le Code des impôts sur les revenus 1992, l'article 203, § 1^{er}, alinéa 2, inséré par la loi du 24 décembre 2002;

Vu l'AR/CIR 92;

Considérant que depuis la publication en 2003 de la liste contenue dans l'article 73⁴quater, AR/CIR 92, de très nombreux pays ont modifié leur politique fiscale et que par conséquent une révision de cette liste s'impose;

Vu l'avis de l'Inspecteur des Finances, donné le 3 novembre 2015 ;

Vu l'accord du Ministre du Budget, donné le 17 novembre 2015 ;

Vu l'avis n° 58.645/3 du Conseil d'Etat, donné le 11 janvier 2016 en application de l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°, des lois coordonnées sur le Conseil d'Etat ;

Vu l'analyse d'impact de la réglementation réalisée conformément aux articles 6 et 7 de la loi du 15 décembre 2013 portant des dispositions diverses en matière de simplification administrative ;

Sur la proposition du Ministre des Finances et de l'avis des Ministres qui en ont délibéré en Conseil,

Nous avons arrêté et arrêtons :

Article 1^{er}. A l'article 73⁴quater de l'AR/CIR 92, inséré par l'arrêté royal du 13 février 2003 et modifié par les arrêtés royaux du 11 mai 2004 et du 14 octobre 2005, les modifications suivantes sont apportées :

a) dans la phrase liminaire, les mots "l'article 203, § 1^{er}, alinéa 3" sont remplacés par les mots "l'article 203, § 1^{er}, alinéa 2";

b) de lijst wordt vervangen als volgt :

1. Abu Dhabi
2. Ajman
3. Andorra
4. Bosnië en Herzegovina
5. Dubai
6. Gibraltar
7. Guernsey
8. Jersey
9. Kirgizië
10. Koeweit
11. Kosovo
12. Liechtenstein
13. Macau
14. Macedonië
15. Maldiven
16. Eiland Man
17. Marshalleilanden
18. Micronesië (Federatie van...)
19. Moldavië
20. Monaco
21. Montenegro
22. Oman
23. Oezbekistan
24. Paraguay
25. Qatar
26. Ras al Khaimah
27. Servië
28. Sharjah
29. Oost-Timor
30. Turkmenistan
31. Umm al Qaiwain.”.

Art. 2. Dit besluit is van toepassing op de in artikel 202, § 1, 1° en 2°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 vermelde dividenden die zijn verleend of toegekend vanaf 1 januari 2016.

In afwijking van het vorige lid is dit besluit niet van toepassing op de dividenden die zijn verleend of toegekend in de loop van een belastbaar tijdperk dat werd afgesloten voor de eerste dag van de maand na die waarin dit besluit in het *Belgisch Staatsblad* is bekendgemaakt.

Art. 3. De minister bevoegd voor Financiën is belast met de uitvoering van dit besluit.

Gegeven te Brussel, 1 maart 2016.

FILIP

Van Koningswege :
De Minister van Financiën,
J. VAN OVERTVELDT

b) la liste est remplacée par ce qui suit :

1. Abu Dhabi
2. Ajman
3. Andorre
4. Bosnie-Herzégovine
5. Dubaï
6. Gibraltar
7. Guernesey
8. Jersey
9. Kirghizistan
10. Koweït
11. Kosovo
12. Liechtenstein
13. Macao
14. Macédoine
15. Maldives
16. Ile de Man
17. Iles Marshall
18. Micronésie (Fédération de ...)
19. Moldavie
20. Monaco
21. Monténégro
22. Oman
23. Ouzbékistan
24. Paraguay
25. Qatar
26. Ras al Khaimah
27. Serbie
28. Charjah
29. Timor oriental
30. Turkménistan
31. Umm al Qaiwain.”.

Art. 2. Le présent arrêté s'applique aux dividendes visés à l'article 202, § 1^{er}, 1° et 2°, du Code des impôts sur les revenus 1992, alloués ou attribués à partir du 1^{er} janvier 2016.

Par dérogation à l'alinéa précédent, le présent arrêté ne s'applique pas aux dividendes qui sont alloués ou attribués au cours d'une période imposable qui est clôturée avant le premier jour du mois qui suit celui de la publication du présent arrêté au *Moniteur belge*.

Art. 3. Le ministre qui a les Finances dans ses attributions est chargé de l'exécution du présent arrêté.

Donné à Bruxelles, le 1^{er} mars 2016.

PHILIPPE

Par le Roi :
Le Ministre des Finances,
J. VAN OVERTVELDT