

CHAMBRE DES REPRÉSENTANTS
DE BELGIQUE

12 mars 2024

PROPOSITION DE LOI

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

Amendements

Voir:

Doc 55 3188/ (2022/2023):

- 001: Proposition de loi de Mme Cornet et M. Vanbesien.
- 002: Amendement.
- 003: Avis du Conseil d'État.
- 004: Amendements.

BELGISCHE KAMER VAN
VOLKSVERTEGENWOORDIGERS

12 maart 2024

WETSVOORSTEL

**tot wijziging van het Wetboek
van de inkomstenbelastingen 1992
voor wat de verduidelijking van het begrip
“artificiële constructie” betreft**

Amendementen

Zie:

Doc 55 3188/ (2022/2023):

- 01: Wetsvoorstel van mevrouw Cornet en de heer Vanbesien.
- 002: Amendement.
- 003: Advies van de Raad van State.
- 004: Amendementen.

11603

N° 8 de Mme **Cornet** et M. **Vanbesien**

Art. 2

Remplacer cet article par ce qui suit:

“Art. 2. L’article 2, § 1^{er} du Code des impôts sur les revenus 1992 est complété par un 20°, rédigé comme suit:

“20° Construction artificielle: Par construction artificielle, on entend une construction qui ne reflète pas la réalité économique en termes de personnel, d’équipements, de biens et de locaux.””

JUSTIFICATION

Le présent amendement vise à clarifier la notion de construction artificielle suite au rapport de la Cour des comptes concernant les paiements vers les paradis fiscaux datant de juin 2022. Dans celui-ci, la Cour des comptes relève en effet que la notion actuelle de construction artificielle n’est pas définie dans le Code des impôts sur les revenus 1992 et que son interprétation donne lieu à des discussions entre les contribuables et l’administration fiscale.

Selon l’exposé des motifs de la loi-programme du 23 décembre 2009, qui a inséré la disposition en cause, il est question d’une construction artificielle lorsque l’entité concernée “est dépourvue de toute réalité économique et est créée dans le but d’éluder l’impôt dû en Belgique”. Bien que la charge de la preuve du caractère non artificiel d’une construction repose sur le contribuable qui postule la déductibilité des frais qu’il a exposés, il est selon la Cour des comptes très difficile en pratique de démontrer qu’une entité déterminée située dans un paradis fiscal “a été créée dans le but spécifique d’éluder l’impôt dû en Belgique”. Ce constat vaut tant pour le contribuable, qui supporte la charge de la preuve, que pour l’administration fiscale, qui est chargée de contrôler les éléments justificatifs avancés par celui-ci.

Le présent amendement vise donc à adresser l’insécurité juridique qui pèse sur le régime de déductibilité des paiements effectués vers des paradis fiscaux en insérant une définition légale de la notion de construction artificielle à l’article 2

Nr. 8 van mevrouw **Cornet** en de heer **Vanbesien**

Art. 2

Dit artikel vervangen als volgt:

“Art. 2. Artikel 2, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 wordt aangevuld met een bepaling onder 20°, luidende:

“20° Artificiële constructie: Onder artificiële constructie wordt verstaan een constructie die de economische realiteit niet weerspiegelt in termen van personeel, uitrusting, activa en gebouwen.””

VERANTWOORDING

Dit amendement beoogt het begrip “artificiële constructie” te verduidelijken naar aanleiding van het verslag van het Rekenhof over betalingen aan belastingparadijzen van juni 2022. In dit verslag stelt het Rekenhof vast dat het huidige begrip artificiële constructie niet is gedefinieerd in het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 en dat de interpretatie ervan leidt tot discussies tussen belastingplichtigen en de fiscale administratie.

Volgens de memorie van toelichting van de programmawet van 23 december 2009, die de betrokken bepaling heeft ingevoerd, is er sprake van een artificiële constructie wanneer de betrokken entiteit “geen verband met elke economische realiteit [houdt] en is bedoeld om de verschuldigde belasting in België te ontduiken”. Ook al weegt de bewijslast van het niet artificiële karakter van een constructie op de belastingplichtige die de aftrekbaarheid van de gemaakte kosten vraagt, is het volgens het Rekenhof zeer moeilijk in de praktijk om aan te tonen dat een bepaalde entiteit gevestigd in een belastingparadijs “werd opgericht met de specifieke bedoeling om de verschuldigde belasting in België te ontduiken”. Deze vaststelling geldt zowel voor de belastingplichtige, die de bewijslast draagt, als voor de fiscale administratie, die belast is met de controle op de verantwoordingsstukken die de belastingplichtige aanbrengt.

Dit amendement beoogt dus het gebrek aan rechtszekerheid dat weegt op de aftrekbaarheidsregeling van betalingen naar belastingparadijzen recht te zetten door een wettelijke definitie van het begrip “artificiële constructie” in artikel 2 van

du Code des impôts sur les revenus 1992. Cette définition est directement inspirée de la directive (UE) 2016/1164 du 12 juillet 2016 du Conseil établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur, dite ATAD, et en particulier de la définition du montage non authentique reprise en son article 6, § 2. La référence aux concepts européens est un pas vers une uniformisation des concepts utilisés en matière de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, ce qui permettra une certaine harmonisation de la jurisprudence belge et européenne et une meilleure sécurité juridique pour les contribuables.

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

het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 in te voegen. Deze definitie is rechtstreeks geïnspireerd op Richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad van 12 juli 2016 tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkings-praktijken die rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt, ook ATAD genoemd, en in het bijzonder van de definitie van de als kunstmatig beschouwde constructie opgenomen in artikel 6, § 2. De verwijzing naar de Europese begrippen is een stap in de richting van de uniformisering van de begrippen gebruikt inzake fiscale fraudebestrijding en belastingontwijking, wat een zekere harmonisering van de Europese en Belgische rechtspraak en een betere rechtszekerheid voor de belastingplichtigen zal mogelijk maken.

N° 9 de Mme **Cornet** et M. **Vanbesien**

Art. 2/1 (*nouveau*)

Insérer un article 2/1, rédigé comme suit:

“Art. 2/1. L'article 115, § 2, de la loi-programme du 2 août 2002 est complété par un 5°, rédigé comme suit:

“5° Par construction artificielle, on entend une construction qui ne reflète pas la réalité économique en termes de personnel, d'équipements, de biens et de locaux.””

JUSTIFICATION

Cette disposition vise à adopter une définition unique de la notion “construction artificielle” en matière fiscale, y compris pour les dispositions non codifiées dans le Code des impôts sur les revenus 1992. La législation ici modifiée concerne la taxe tonnage. Il est pour le surplus renvoyé à la justification de l'amendement n° 8.

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

Nr. 9 van mevrouw **Cornet** en de heer **Vanbesien**

Art. 2/1 (*nieuw*)

Een artikel 2/1 invoegen, luidende:

“Art. 2/1. Artikel 115, § 2, van de programmawet van 2 augustus 2002 wordt aangevuld met een bepaling onder 5°, luidende:

“5° Onder artificiële constructie wordt verstaan een constructie die de economische realiteit niet weer-spiegelt in termen van personeel, uitrusting, activa en gebouwen.””

VERANTWOORDING

Deze bepaling beoogt een eenduidige definitie van het begrip “artificiële constructie” aan te nemen op fiscaal gebied, ook voor de bepalingen die niet zijn opgenomen in het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992. De beoogde wijziging van de wetgeving betreft de tonnagebelasting. Voor het overige verwijzen wij naar de verantwoording van amendement nr. 8.

N° 10 de Mme **Cornet** et M. **Vanbesien**

Art. 2/2 (*nieuw*)

Insérer un article 2/2, rédigé comme suit:

“Art. 2/2. L’article 67 de la loi-programme du 10 août 2015 est complété par un 6°, rédigé comme suit:

“6° construction artificielle: une construction qui ne reflète pas la réalité économique en termes de personnel, d’équipements, de biens et de locaux.””

JUSTIFICATION

Cette disposition vise à adopter une définition unique de la notion “construction artificielle” en matière fiscale, y compris pour les dispositions non codifiées dans le Code des impôts sur les revenus 1992. La législation ici modifiée concerne la taxe carat. Il est pour le surplus renvoyé à la justification de l’amendement n° 8.

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

Nr. 10 van mevrouw **Cornet** en de heer **Vanbesien**

Art. 2/2 (*nouveau*)

Een artikel 2/2 invoegen, luidende:

“Art. 2/2. Artikel 67 van de programmawet van 10 augustus 2015 wordt aangevuld met een bepaling onder 6°, luidende:

“6° artificiële constructie: een constructie die de economische realiteit niet weerspiegelt in termen van personeel, uitrusting, activa en gebouwen.””

VERANTWOORDING

Deze bepaling beoogt een eenduidige definitie van het begrip “artificiële constructie” aan te nemen op fiscaal gebied, ook voor de bepalingen die niet zijn opgenomen in het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992. De beoogde wijziging van de wetgeving betreft de karaattaks. Voor het overige verwijzen wij naar de verantwoording van amendement nr. 8.

N° 11 de M. Van Quickenborne

Art. 2

Remplacer cet article par ce qui suit:

“Art. 2. L'article 2, § 1^{er}, du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 92) est complété par un 20° rédigé comme suit:

“20° Personnes autres que des constructions artificielles: par personnes autres que des constructions artificielles, on entend une personne ou un établissement qui n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique.”»

JUSTIFICATION

Si nous souscrivons largement à la position des auteurs de l'amendement du 8 novembre 2023 (DOC 55 3188/004), en particulier au fait qu'il faut tendre vers l'harmonisation des concepts utilisés dans les législations fiscales européennes et belges en matière de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, il nous semble néanmoins opportun d'apporter une modification, dès lors qu'il y a lieu, en l'espèce, de tenir compte de l'objectif poursuivi par les deux réglementations.

Si l'on se réfère à l'article 6, paragraphe 2, de la directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur (directive sur la lutte contre l'évasion fiscale, ou ATAD en anglais), force est effectivement de constater que cette clause porte sur une opération artificielle (*“arrangement”* en anglais, *“montage”* en français et *“constructie”* en néerlandais). L'article 6 de la directive ATAD ne correspond, ni plus (ni moins), à la codification du principe général anti-abus du droit de l'Union. Il ressort également du préambule de la directive ATAD que, lors de la rédaction du texte, la Commission européenne s'est efforcée de mettre ce texte en conformité avec la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne. C'est pourquoi la clause anti-abus prévue par la directive ATAD ne vise pas nécessairement ou uniquement des personnes mises en place artificiellement à l'étranger. La notion de *“montages fiscaux purement artificiels”* à laquelle la Cour de justice fait référence à plusieurs

Nr. 11 van de heer Van Quickenborne

Art. 2

Dit artikel vervangen als volgt:

“Art. 2. Artikel 2, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 92) wordt aangevuld met een bepaling onder 20°, luidende:

“20° Personen andere dan artificiële constructies: onder personen andere dan artificiële constructies wordt verstaan een persoon of vestiging die niet is opgezet op grond van geldige zakelijke redenen die de economische realiteit weerspiegelen.”»

VERANTWOORDING

Niettegenstaande wij het in grote mate eens zijn met de indieners van het amendement van 8 november 2023 (DOC 55 3188/004), In het bijzonder dat naar harmonisatie moet worden gestreefd van de begrippen die worden gebruikt in de Europese en Belgische fiscale wetgeving inzake fraudebestrijding en belastingontwijking, lijkt het ons toch aangewezen een aanpassing te formuleren omdat *in casu* rekening moet worden gehouden met de bedoeling van beide regelgevingen.

Als wordt verwezen naar artikel 6, tweede lid, van Richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad van 12 juli 2016 tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken die rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt (ATAD), moet immers worden vastgesteld dat het in deze bepaling gaat om een artificiële verrichting (Engels: *“arrangement”* / Frans *“montage”* / Nederlands *“constructie”*). Artikel 6 ATAD is immers niet meer (of minder) dan de codificatie van het algemeen unierechtelijke antimisbruikbeginsel. Uit de preambule bij ATAD blijkt ook dat de Europese Commissie bij het ontwerpen van de tekst ernaar heeft gestreefd om hem in overeenstemming te brengen met de rechtspraak van het Europees Hof van Justitie. Daarom viseert de ATAD-antimisbruikbepaling niet *per se* of enkel kunstmatig opgezette personen in het buitenland. Het begrip *“volstrekt kunstmatige constructie”* waarnaar het Hof van Justitie herhaaldelijk verwijst in fiscaal misbruik zaken ziet toe op alle louter formele verrichtingen zonder enige economische realiteit of zonder enige economische rechtvaardiging. Zoals de naam het al

reprises dans des affaires de pratiques fiscales abusives vise toutes les opérations purement formelles dénuées de toute réalité ou justification économiques. Comme son intitulé le suggère, le principe général anti-abus du droit de l'Union revêt un caractère général, ce qui rend son application extrêmement casuistique (en fonction de l'objet du litige, des sources de droit qui le régissent ou des faits sous-jacents).

Or, la proposition de loi déposée vise à clarifier l'article 198, § 1^{er}, 10°, du CIR 92, qui porte sur une clause anti-abus spécifique. Cette disposition a été introduite par la loi-programme du 23 décembre 2009 et s'applique depuis l'exercice d'imposition 2010. Cette disposition, qui doit être lue en combinaison avec l'article 307 du CIR 92, impose aux sociétés résidentes (ou aux établissements belges de sociétés étrangères) l'obligation de déclarer tous les paiements effectués directement ou indirectement à des personnes ou sur des comptes bancaires établis dans un "paradis fiscal" dès que le montant de ces paiements excède 100.000 euros. De surcroît, même si ces paiements ont été déclarés, ils ne sont déductibles à titre de frais professionnels que si le contribuable prouve que ces paiements ont été effectués dans le cadre d'opérations réelles et sincères et avec des personnes autres que des constructions artificielles.

La sanction prévue à l'article 198, § 1^{er}, 10°, du CIR 92 est spécifique en ce sens qu'elle ne vise que les paiements effectués à toute "personne" pouvant être considérée comme une "construction artificielle". C'est pourquoi il convient de définir spécifiquement cette notion dans le CIR 92.

Par "personnes autres que des constructions artificielles", il y a lieu d'entendre une personne ou un établissement qui n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique". Cette condition sera remplie dès qu'il sera question d'un établissement effectif dans un autre pays et qu'une activité réelle sera effectuée par des administrateurs compétents, des dirigeants d'entreprises et/ou des membres du personnel habilités à prendre des décisions importantes. Les sociétés purement "boîtes aux lettres" sont par conséquent exclues. Elles constituent l'exemple type de personnes devant être considérées comme des constructions artificielles.

suggère, is het algemeen unierechtelijk antimisbruikbegin-sel algemeen van aard en is de toepassing ervan daarom zeer casuïstisch (afhankelijk van het voorwerp van het geschil, de rechtsbronnen die het beheersen of de onderliggende feiten).

Met het ingediende wetsvoorstel wordt echter een verduidelijking beoogd van artikel 198, § 1, 10°, WIB 92 waarin het gaat om een specifieke antimisbruikbepaling. Deze bepaling werd ingevoerd door de programmawet van 23 december 2009 en is van toepassing vanaf aanslagjaar 2010. Deze bepaling – die samen met artikel 307 WIB 92 moet worden gelezen – legt aan binnenlandse vennootschappen (of Belgische inrichtingen van buitenlandse vennootschappen) de verplichting op om aangifte te doen van betalingen die ze rechtstreeks of onrechtstreeks hebben gedaan aan personen of bankrekeningen in een zgn. "belastingparadijs" zodra de som ervan EUR 100.000 overschrijdt. Meer nog, zelfs als deze betalingen werden aangegeven, zijn ze slechts aftrekbaar als beroepskosten indien de belastingplichtige bewijst dat deze in het kader van werkelijke en oprechte verrichtingen en met personen andere dan artificiële constructies zijn verricht.

De sanctiemaatregel van artikel 198, § 1, 10°, WIB 92 is specifiek in die zin dat enkel betalingen aan "personen die als een artificiële constructie" kunnen worden aangemerkt, worden gevisieerd. Daarom moet de definitie van deze notie ook specifiek worden omschreven in het WIB 92.

Onder "personen andere dan artificiële constructies" dient te worden begrepen een persoon of vestiging die niet is opgezet op grond van geldige zakelijke redenen die de economische realiteit weerspiegelen. Van zodra er sprake is van een daadwerkelijke vestiging in een ander land en er een werkelijke activiteit wordt verricht door competente bestuurders, bedrijfsleiders en/of personeel die de bevoegdheid hebben om de sleutelbeslissingen te nemen, is aan die voorwaarde voldaan. Loutere "brievenbusvennootschappen" zijn derhalve uit den boze; zij zijn het typevoorbeeld van een persoon die als een artificiële constructie moet worden aangemerkt.

Vincent Van Quickenborne (Open Vld)

N° 12 de M. **Van Quickenborne**
(sous-amendement à l'amendement n° 9)

Art. 2/1

Remplacer le 5° proposé par ce qui suit:

“5° Par “personnes autres que des constructions artificielles”, on entend toute personne ou tout établissement non mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique.””

JUSTIFICATION

Ces dispositions visent à prévoir une définition univoque de la notion de “personnes autres que des constructions artificielles” sur le plan fiscal, y compris pour les dispositions qui ne figurent pas dans le Code des impôts sur les revenus 1992 afin de donner suite à la demande formulée dans l’avis du SPF Finances. La modification envisagée concerne la taxation au tonnage. Pour le surplus, nous renvoyons à la justification de l’amendement n° 11.

Nr. 12 van de heer **Van Quickenborne**
(subamendement op amendement nr. 9)

Art. 2/1

De voorgestelde bepaling onder 5° vervangen als volgt:

“5° Onder “personen andere dan artificiële constructies” dient te worden begrepen een persoon of vestiging die niet is opgezet op grond van geldige zakelijke redenen die de economische realiteit weerspiegelen.””

VERANTWOORDING

Deze bepalingen beogen een eenduidige definitie van het begrip “personen andere dan artificiële constructies” op te nemen op fiscaal gebied, ook voor de bepalingen die niet zijn opgenomen in het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals werd gevraagd in het advies van de FOD Financiën. De beoogde wijziging betreft de tonnagebelasting. Voor het overige verwijzen wij naar de verantwoording van amendement nr. 11.

Vincent Van Quickenborne (Open Vld)

N° 13 de M. **Van Quickenborne**
(sous-amendement à l'amendement n° 10)

Art. 2/2

Remplacer le 6° proposé par ce qui suit:

“6° Personnes autres que des constructions artificielles: personne ou établissement non mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique.”

JUSTIFICATION

Ces dispositions visent à prévoir une définition univoque de la notion de “personnes autres que des constructions artificielles” sur le plan fiscal, y compris pour les dispositions qui ne figurent pas dans le Code des impôts sur les revenus de 1992 afin de donner suite à la demande formulée dans l’avis du SPF Finances. La modification envisagée concerne le régime fiscal applicable aux entreprises du secteur diamantaire. Pour le surplus, nous renvoyons à la justification de l’amendement n° 11.

Nr. 13 van de heer **Van Quickenborne**
(subamendement op amendement nr. 10)

Art. 2/2

De voorgestelde bepaling onder 6° vervangen als volgt:

“6° Personen andere dan artificiële constructies: een persoon of vestiging die niet is opgezet op grond van geldige zakelijke redenen die de economische realiteit weerspiegelen.”

VERANTWOORDING

Deze bepalingen beogen een eenduidige definitie van het begrip “personen andere dan artificiële constructies” op te nemen op fiscaal gebied, ook voor de bepalingen die niet zijn opgenomen in het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals werd gevraagd in het advies van de FOD Financiën. De beoogde wijziging betreft het belastingstelsel dat van toepassing is op ondernemingen uit de diamantsector, anderzijds. Voor het overige verwijzen wij naar de verantwoording van amendement nr. 11.

Vincent Van Quickenborne (Open Vld)

N° 14 de M. **Van Quickenborne**

Art. 2/3 (nouveau)

Insérer un article 2/3 rédigé comme suit:

“Art. 2/3. L'article 198 du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 92), modifié en dernier lieu par la loi du 25 décembre 2017, est complété par un § 5 rédigé comme suit:

“§ 5. Le § 1^{er}, 10°, s'applique exclusivement aux paiements effectués à un contribuable visé à l'article 227 ou à un établissement étranger avec qui le contribuable établi en Belgique se trouve directement ou indirectement dans des liens quelconques d'interdépendance.””

JUSTIFICATION

Le nouvel article 2/3 est inséré dans la proposition de loi car on ne peut pas demander au contribuable d'apporter une preuve impossible. Il vise à donner suite à une observation critique formulée par la Cour des comptes dans un rapport de juin 2022 sur la déclaration et le contrôle du respect de l'article 198, § 1^{er}, 10°, du CIR 92.⁴ Dans ce rapport, la Cour des comptes indique que la charge de la preuve peut être très lourde pour le contribuable:

“La charge de la preuve repose intégralement sur le contribuable, mais celui-ci est souvent tributaire de l'entité [étrangère] concernée. Sauf s'il s'agit d'entreprises liées, la société belge n'a aucun moyen de forcer son contractant situé dans un paradis fiscal à fournir de telles preuves, généralement plusieurs années après le paiement effectif. Dans la pratique, ces sociétés ne sont pas enclines à rassembler et à communiquer leurs listes de personnel ni leurs contrats de location. En effet, cela constitue non seulement une charge administrative, mais concerne aussi des informations sensibles qu'elles ne souhaitent pas divulguer à la légère. En outre, la société belge n'est pas une instance officielle mais un simple client. Il est aussi important de préciser que les sociétés belges ne peuvent pas toujours choisir de traiter avec des cocontractants qui ne sont pas établis dans des paradis fiscaux. Ainsi, les grands armateurs de transport de pétrole, de gaz et de

⁴ Rapport de la Cour des comptes sur les paiements vers des paradis fiscaux, juin 2022, https://www.ccrek.be/sites/default/files/Docs/2022_25_ParadisFiscaux.pdf

Nr. 14 van de heer **Van Quickenborne**

Art. 2/3 (nieuw)

Een artikel 2/3 invoegen, luidende:

“Art. 2/3. Artikel 198 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 92), laatstelijk gewijzigd door de wet van 25 december 2017, wordt aangevuld met een paragraaf 5, luidende:

“§ 5. Paragraaf 1, 10°, is uitsluitend van toepassing op betalingen die gebeuren aan een in artikel 227 vermelde belastingplichtige of aan een buitenlandse inrichting waarmee de in België gevestigde belastingplichtige zich rechtstreeks of onrechtstreeks in een of andere band van wederzijdse afhankelijkheid bevindt.””

VERANTWOORDING

Het nieuwe artikel 2/3 in het wetsvoorstel wordt ingevoegd omdat van de belastingplichtige geen onmogelijk bewijs mag worden gevraagd. Het beoogt tegemoet te komen aan een kritische bemerking van het Rekenhof in een verslag van juni 2022 over de aangifte en de controle van artikel 198, § 1, 10°, WIB 92.⁴ In dit verslag wijst het Rekenhof erop dat de bewijslast voor de belastingplichtige heel zwaar kan zijn:

“De bewijslast ligt integraal bij de belastingplichtige, maar die is daarvoor vaak afhankelijk van die [buitenlandse] entiteit. Tenzij het om verbonden vennootschappen gaat, heeft de Belgische vennootschap geen enkel middel om die bewijzen, meestal jaren na de effectieve betaling, af te dwingen van haar contractant in een belastingparadijs. In de praktijk zijn deze vennootschappen niet geneigd hun personeelslijsten en huurcontracten te verzamelen en te bezorgen. Dat vormt immers niet alleen een administratieve last, het gaat ook om gevoelige informatie die ze niet zonder meer willen prijsgeven. Bovendien is de Belgische vennootschap geen officiële instantie maar een gewone klant. Belangrijk is ook dat Belgische vennootschappen niet altijd zomaar kunnen kiezen om te handelen met contractanten die niet in belastingparadijzen gevestigd zijn. Zo zijn belangrijke rederijen gespecialiseerd in olie, gas en chemische producten gevestigd in een

⁴ Verslag van het Rekenhof over betalingen aan belastingparadijzen, juni 2022, https://www.rekenhof.be/docs/2022_25_BelastingParadijzen.pdf

produits chimiques sont établis dans des paradis fiscaux, comme de nombreux acteurs du commerce diamantaire, de sorte qu'il n'est pas évident de trouver d'autres solutions en dehors des paradis fiscaux. De même, les fournisseurs de biens ou services rares n'ont pas toujours accès à un marché concurrentiel en dehors des paradis fiscaux."

Ce nouvel article 2/3 vise par ailleurs à respecter le critère de proportionnalité. En effet, la réglementation actuelle requiert du contribuable une charge de la preuve excessive par rapport à l'objectif poursuivi. Pour savoir s'il convient de considérer une personne comme artificielle, un examen d'éléments objectifs et vérifiables est en effet nécessaire. À moins qu'il ne fasse partie d'un groupe, il est quasi impossible pour un contribuable de vérifier ces éléments sans démarches administratives démesurées. En revanche, l'administration fiscale belge dispose, sur la base des articles 322, 333 et 338 du CIR ainsi que de l'ensemble des accords internationaux conclus en la matière par la Belgique, de possibilités de recherche et d'assistance étendues, si bien qu'il lui est nettement plus aisé de recueillir des informations à l'étranger. Le contribuable belge ne disposant pas de ces possibilités, la mesure est disproportionnée par rapport à l'objectif poursuivi. La Cour de Justice a d'ailleurs déjà rendu plusieurs arrêts en la matière et a condamné certains régimes fiscaux nationaux en raison de leur contradiction avec la libre circulation. Par ailleurs, nous souhaitons mettre l'article 198, § 1^{er}, 10°, du CIR 92 en conformité avec la jurisprudence de la Cour de Justice.⁵

C'est pourquoi nous précisons que les personnes ne peuvent pas être des constructions artificielles pour les objectifs visés à l'article 198, § 1^{er}, 10°, du CIR 92, si le contribuable belge et ces personnes ne se trouvent pas directement ou indirectement dans un lien quelconque d'interdépendance.

La notion d'interdépendance est interprétée en l'occurrence au sens le plus large. Il peut par exemple s'agir d'une dépendance économique, administrative ou structurelle, comparable à celle prévue pour l'application de l'article 26 du CIR 92. À cet égard, il convient toutefois de tenir compte des usages existant dans certains secteurs. C'est ainsi que pour la détention d'actifs de grande valeur (des biens immobiliers par exemple), on recourt souvent à une société à actif unique (*single asset company*) pour pouvoir financer

belastingparadijs, net als een groot deel van de diamanthandel, waardoor alternatieven buiten belastingparadijzen niet evident zijn. Op dezelfde manier hebben leveranciers van zeldzame goederen of diensten niet altijd toegang tot een concurrentiële markt buiten de belastingparadijzen."

Bovendien wenst dit nieuwe artikel 2/3 ook tegemoet te komen aan de voorwaarde van proportionaliteit. Onder de huidige regeling wordt van de belastingplichtige immers een bewijslast gevraagd die veel verder gaat dan wat nodig is om het nagestreefde doel te bereiken. Of een persoon als kunstmatig moet worden beschouwd, vergt immers een onderzoek van objectieve en verifieerbare elementen. Deze elementen kan de belastingplichtige, behoudens in een groepsverband, niet of onmogelijk verifiëren zonder buitensporige administratieve moeite. De Belgische belastingadministratie daarentegen beschikt, op grond van de artikelen 322, 333 en 338 WIB alsmede alle internationale akkoorden die terzake door België werden afgesloten, over uitgebreide opsporings- en bijstandsmaatregelen waardoor het voor haar veel gemakkelijker zal zijn om informatie in het buitenland te verzamelen. Voor de Belgische belastingplichtige bestaat deze mogelijkheid niet en is de maatregel derhalve disproportioneel ten aanzien van de nagestreefde doelstelling. Het Hof van Justitie heeft in dat verband overigens al verschillende uitspraken gedaan en nationale belastingregelingen veroordeeld wegens strijdigheid met het vrij verkeer. Daarnaast wensen wij artikel 198, § 1, 10° IB 92 in overeenstemming te brengen met de rechtspraak van het Hof van Justitie.⁵

Daarom bepalen wij nader dat personen geen artificiële constructie kunnen uitmaken voor doeleinden van artikel 198, § 1, 10°, WIB 92 indien de Belgische belastingplichtige en voornoemde personen zich niet in enige rechtstreekse of onrechtstreekse band van wederzijdse afhankelijkheid bevinden.

Wederzijdse afhankelijkheid wordt beoordeeld in de meest ruime zin. Dit kan bijvoorbeeld economische, bestuurlijke of structurele afhankelijkheid zijn, i.e. op een vergelijkbare wijze als bepaald voor de toepassing van artikel 26 WIB 92. In dit verband moet evenwel rekening worden gehouden met de gebruiken die er in bepaalde sectoren bestaan. Zo wordt voor het aanhouden van waardevolle activa (bijvoorbeeld vastgoed) vaak gebruik gemaakt van zogenaamde "*single asset companies*" om deze activa te kunnen financieren, vermenging te

⁵ Voir arrêt SIAT du 5 juillet 2012 (affaire C-318/10) par lequel la Belgique a été condamnée à modifier l'article 54 du CIR 92 (*cf. infra*). Voir aussi Cour de Justice 8 octobre 2020, affaire C-558/19 (Impresa Pizzarotti & C Cpa Italia Sucursala Cluj); Cour de Justice 13 octobre 2022, affaire C-432/21 (X GmbH v Finanzamt Bremen).

⁵ Cf. het SIAT-arrest van 5 juli 2012 (zaak C-318/10) waarbij België werd veroordeeld om artikel 54 WIB 92 aan te passen (*zie infra*). Zie ook Hof van Justitie 8 oktober 2020, zaak C-558/19 (Impresa Pizzarotti & C Cpa Italia Sucursala Cluj); Hof van Justitie 13 oktober 2022, zaak C-432/21 (X GmbH v Finanzamt Bremen).

ces actifs, éviter toute confusion, isoler les risques, etc. Cette décision est prise par l'actionnaire de ces sociétés ou par le siège central du groupe. Dans ce cas, il va sans dire qu'il conviendra, pour évaluer la question de l'interdépendance, examiner la situation de l'actionnaire ou du siège central et non celle de la société à actif unique.

Le champ d'application matériel de la disposition est ainsi limité et la prévisibilité de l'application, renforcée. En effet, dans ses transactions avec des tierces parties, le contribuable belge peut uniquement s'assurer de la réalité et de la sincérité de l'opération, sans toutefois pouvoir vérifier si l'autre partie peut être qualifiée de construction artificielle.

Il convient en outre de souligner que le nouvel article 2/3 de la proposition de loi renforcera en même temps la cohérence du CIR 92. En effet, le projet de loi-programme déposé à la Chambre le 23 novembre 2023⁶ modifie également les articles 54 et 344, § 2, du CIR 92, qui contiennent également des dispositions anti-abus spécifiques visant des situations similaires. Ces dispositions prévoient que le contribuable belge et le contribuable établi dans un autre État, dans lequel un régime de taxation notablement plus avantageux est appliqué, doivent se trouver directement ou indirectement dans un lien quelconque d'interdépendance pour que l'administration fiscale puisse faire application de ces dispositions. L'article 198, § 1^{er}, 10°, du CIR 92, contiendra désormais une disposition similaire.

éviter, risico's af te zonderen, enzovoort. De beslissing daartoe wordt in dergelijk geval genomen door de aandeelhouder van deze *companies* of door het hoofdkwartier van de groep. In dergelijk geval moet voor de beoordeling van de wederzijdse afhankelijkheid vanzelfsprekend niet naar de *single asset company* worden gekeken, maar wel naar diens aandeelhouder / hoofdkwartier.

Aldus wordt het materiële toepassingsgebied van de bepaling beperkt en de voorspelbaarheid van de toepassing verbeterd. Immers, de Belgische belastingplichtige kan zich in transacties met derde partijen enkel verzekeren van de werkelijkheid en oprechtheid van de verrichting, zonder evenwel te kunnen nagaan of de tegenpartij al dan niet kwalificeert als een persoon die als een artificiële constructie moet worden aangemerkt.

Er moet verder ook nog worden gewezen op het feit dat het nieuwe artikel 2/3 van het wetsvoorstel tegelijkertijd aanleiding zal geven tot meer samenhang in het WIB 92. In het ontwerp van programmawet dat op 23 november 2023 in de Kamer werd ingediend⁶ worden immers ook de artikelen 54 en 344, § 2, WIB 92 – die evenzeer specifieke antimisbruikbepalingen zijn die tevens gelijkaardige situaties beogen – aangepast. Deze bepalingen bepalen nader dat de Belgische belastingplichtige en de belastingplichtige die gevestigd is in een andere staat waar een aanzienlijk voordeligere belastingregeling wordt toegepast, zich rechtstreeks of onrechtstreeks in een of andere band van wederzijdse afhankelijkheid moeten bevinden, opdat de fiscale administratie deze bepalingen zou kunnen toepassen. Dit is voortaan dan niet anders voor artikel 198, § 1, 10°, WIB 92.

Vincent Van Quickenborne (Open Vld)

⁶ Projet de loi-programme, Chambre DOC 55 3697/001.

⁶ Ontwerp van programmawet, Kamer DOC 55 3697/001.