

BELGISCHE KAMER VAN
VOLKSVERTEGENWOORDIGERS

BUITENGEWONE ZITTING 2024

10 september 2024

WETSVOORSTEL

**tot wijziging van de wet
van 24 december 2002 tot wijziging
van de vennootschapsregeling
inzake inkomstenbelastingen en
tot instelling van een systeem
van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken**

(ingediend door
mevrouw Charlotte Verkeyn c.s.)

CHAMBRE DES REPRÉSENTANTS
DE BELGIQUE

SESSION EXTRAORDINAIRE 2024

10 septembre 2024

PROPOSITION DE LOI

**modifiant la loi
du 24 décembre 2002 modifiant
le régime des sociétés en matière d'impôts
sur les revenus et instituant
un système de décision anticipée
en matière fiscale**

(déposée par
Mme Charlotte Verkeyn et consorts)

SAMENVATTING

Dit wetsvoorstel versterkt de rechtszekerheid van de voorafgaande beslissingen in fiscale zaken door enkele preciseringen aan te brengen aan de uitzonderingen op het bindend karakter ervan.

RÉSUMÉ

Cette proposition de loi renforce la sécurité juridique des décisions anticipées en matière fiscale en précisant les exceptions permettant de déroger au caractère contraignant de celles-ci.

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

Abréviations dans la numérotation des publications:		Afkorting bij de nummering van de publicaties:	
DOC 56 0000/000	Document de la 56 ^e législature, suivi du numéro de base et numéro de suivi	DOC 56 0000/000	Parlementair document van de 56 ^e zittingsperiode + basisnummer en volgnummer
QRVA	Questions et Réponses écrites	QRVA	Schriftelijke Vragen en Antwoorden
CRIV	Version provisoire du Compte Rendu Intégral	CRIV	Voorlopige versie van het Integraal Verslag
CRABV	Compte Rendu Analytique	CRABV	Beknopt Verslag
CRIV	Compte Rendu Intégral, avec, à gauche, le compte rendu intégral et, à droite, le compte rendu analytique traduit des interventions (avec les annexes)	CRIV	Integraal Verslag, met links het definitieve integraal verslag en rechts het vertaalde beknopt verslag van de toespraken (met de bijlagen)
PLEN	Séance plénière	PLEN	Plenum
COM	Réunion de commission	COM	Commissievergadering
MOT	Motions déposées en conclusion d'interpellations (papier beige)	MOT	Moties tot besluit van interpellaties (beigekleurig papier)

TOELICHTING

DAMES EN HEREN,

Dit wetsvoorstel neemt, met een aantal aanpassingen, de tekst over van voorstel DOC 55 2187/001.

De Dienst Voorafgaande Beslissingen werd in 2002 opgericht met het oog op de verbetering van de rechtszekerheid van de belastingplichtigen en de kandidaat-investeerders.

Uit de eerdere ervaring opgedaan bij de Dienst van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken en de Commissie van voorafgaande fiscale akkoorden ontsproot een dienst die beantwoordde aan de fiscale noden in praktijk om rechtszekerheid te verschaffen voorafgaandelijk aan de uitvoering van een transactie omtrent de fiscale behandeling.

In bijna 20 jaar tijd werden er meer dan 12.000 voorafgaande beslissingen of *rulings* afgeleverd. Zowel grote ondernemingen (36 %), kmo's (36 %), aan de rechtspersonenbelasting onderworpen instellingen en verenigingen (6 %) als particulieren (22 %) vinden hun weg naar de Dienst Voorafgaande Beslissingen.¹ De werking van deze dienst wordt als zeer positief ervaren²:

— de *rulings* zijn toegankelijk voor elke belastingplichtige (zowel natuurlijke personen als rechtspersonen, zowel kmo's als grote ondernemingen en zelfs overheden);

— de dienstverlening is volledig gratis;

— de procedure is gebaseerd op overleg met de belastingplichtige en de betrokken diensten van de FOD Financiën, zowel inzake de *prefilings* als inzake de *rulingaanvragen*;

— de snelle verwerking van de aanvragen, rekening houdend met de complexiteit van de dossiers;

— alle beslissingen worden collegiaal genomen door het College van de Dienst Voorafgaande Beslissingen;

— de goede kwaliteit van de Dienst Voorafgaande Beslissingen en van de genomen beslissingen;

¹ FOD Financiën, Dienst Voorafgaande Beslissingen in fiscale zaken, *Jaarverslag 2020*, Tabel 5, p. 42; DOC 55 1984/001, p. 96.

² Professor Daniel Garabedian in "De rechtszekerheid van de voorafgaande beslissingen in fiscale zaken", Hoorzitting dd. 4 mei 2021, DOC 55 2118/001, p. 7.

DÉVELOPPEMENTS

MESDAMES, MESSIEURS,

La présente proposition de loi reprend, en le modifiant, le texte de la proposition DOC 55 2187/001.

Le Service des décisions anticipées a été créé en 2002 en vue d'offrir davantage de sécurité juridique aux contribuables et aux candidats investisseurs.

L'expertise accumulée précédemment par le Service des décisions anticipées en matière fiscale et par la Commission des accords fiscaux préalables a donné naissance à un service qui, en pratique, répondait aux questions fiscales en vue d'apporter une sécurité juridique avant l'exécution d'une transaction relative à une opération fiscale.

En près de vingt ans, plus de 12.000 décisions anticipées (*rulings*) ont été rendues. Ce sont tant de grandes entreprises (36 %), des PME (36 %), des organismes et des associations soumis à l'impôt des personnes morales (6 %) que des particuliers (22 %) qui font appel au Service des décisions anticipées¹, dont le fonctionnement est perçu très positivement²:

— le Service des décisions anticipées est accessible à chaque contribuable (aussi bien aux personnes physiques qu'aux personnes morales, aussi bien aux PME qu'aux grandes entreprises, et même aux pouvoirs publics);

— ce service est totalement gratuit;

— la procédure repose sur une concertation avec le contribuable et les services concernés du SPF Finances, tant en ce qui concerne les *prefilings* que pour les demandes de décisions anticipées;

— les demandes sont traitées rapidement en tenant compte de la complexité des dossiers;

— toutes les décisions sont prises collégialement par le Collège du Service des décisions anticipées;

— le Service des décisions anticipées effectue un travail de qualité et rend des décisions qui le sont tout autant;

¹ SPF Finances, Service des décisions anticipées en matière fiscale, *Rapport annuel 2020*, tableau 5, p. 42; DOC 55 1984/001, p. 96.

² Professeur Daniel Garabedian dans "La sécurité juridique des décisions anticipées en matière fiscale", audition du 4 mai 2021, DOC 55 2118/001, p. 7.

— respect voor de fiscale wetgeving (legaliteitsbeginsel);

— gelijke behandeling van de belastingplichtigen op basis van de naleving van precedenten;

— de transparante werking: alle beslissingen worden op geanonimiseerde wijze gepubliceerd.

Ondanks deze positieve beoordeling bonden eind 2020 zeven fiscale professoren de kat de bel aan over het feit dat meerdere belastingplichtigen vaststelden dat hun fiscale inspecteur, hoewel die deel uitmaakt van dezelfde FOD Financiën, hen wil belasten zonder rekening te houden met de voorafgaande beslissing die ze hadden bekomen.³

Hoewel het slechts om een klein aantal betwiste dossiers gaat, is de impact bijzonder groot. Dergelijke betwistingen gaan als een lopend vuurtje rond in de bedrijfswereld. De aantasting van de rechtszekerheid van het systeem van voorafgaande beslissingen brengt de geloofwaardigheid van België als investeringsland in het gedrang. Het is immers moeilijk uit te leggen aan (buitenlandse) investeerders dat een ruling minder bindend is voor fiscale inspecteurs dan wat de wet van 24 december 2002 voorhoudt. De belastingplichtige mag bovendien verwachten dat de fiscale wet gelijk wordt toegepast in heel het land en dus ook rulings op eenzelfde wijze worden gerespecteerd. De centrale organisatie bij de rulingdienst en transparantie van de voorafgaande beslissingen dragen bij tot een gelijke toepassing van de fiscale wet in gelijke gevallen. Dezelfde werking gaat uit van circulaire of administratieve beslissingen die de Centrale Diensten van de FOD Financiën publiceert. Om te vermijden dat de Dienst Voorafgaande Beslissingen en de Centrale Diensten een verschillend standpunt innemen, werd in 2010 een protocol afgesloten dat voorziet in overleg tussen beide diensten.⁴

De Centrale Diensten overleggen met de Dienst Voorafgaande Beslissingen wanneer zij parlementaire vragen beantwoorden en principiële beslissingen nemen in materies waarover de Dienst Voorafgaande Beslissingen regelmatig aanvragen ontvangt.

— il respecte la législation fiscale (principe de légalité);

— il rend ses décisions en se fondant sur les précédents, ce qui lui permet d'assurer une égalité de traitement entre les contribuables;

— il fonctionne en toute transparence, toutes les décisions étant publiées après avoir été anonymisées.

En dépit de cette évaluation positive, sept professeurs de fiscalité ont souligné, fin 2020, que plusieurs contribuables avaient constaté que leur inspecteur fiscal, bien qu'il fasse partie du SPF Finances, entendait les imposer sans tenir compte de la décision anticipée qu'ils avaient obtenue.³

Même si les dossiers contestés sont peu nombreux, cette tendance a de très lourdes répercussions, des contestations de cette nature se répandant comme une traînée de poudre dans le monde des entreprises. L'affaiblissement de la sécurité juridique offerte par le système des décisions anticipées compromet la crédibilité de la Belgique vis-à-vis des investisseurs. Il est en effet difficile d'expliquer à des investisseurs (étrangers) que, pour les inspecteurs fiscaux, une décision anticipée est moins contraignante que ce que prévoit la loi du 24 décembre 2002. En outre, le contribuable est en droit d'attendre une application uniforme de la législation fiscale sur l'ensemble du territoire belge et, partant, un respect tout aussi uniforme des décisions anticipées. L'organisation centrale du Service des décisions anticipées et la transparence des décisions rendues contribuent à une application uniforme de la législation fiscale pour des cas identiques. Ce même fonctionnement se fonde sur des circulaires ou des décisions administratives publiées par les Services centraux du SPF Finances. Pour éviter que le Service des décisions anticipées et les Services centraux adoptent des positions divergentes, un protocole prévoyant une concertation entre ces deux services a été conclu en 2010.⁴

Les Services centraux se concertent avec le Service des décisions anticipées lorsqu'ils doivent répondre à des questions parlementaires et prendre des décisions de principe dans des matières pour lesquelles le Service des décisions anticipées reçoit régulièrement des demandes.

³ X., "[Professoren fiscaliteit] Rechtszekerheid bij fiscale rulings is zoek", *De Tijd* 9 december 2020, p. 12.

⁴ Protocol van 8 december 2010 afgesloten tussen de voorzitter van het College van de Dienst Voorafgaande Beslissingen en de voorzitter van het Directiecomité van de FOD Financiën, niet gepubliceerd.

³ X., "[Professoren fiscaliteit] Rechtszekerheid bij fiscale rulings is zoek", *De Tijd* 9 décembre 2020, p. 12.

⁴ Protocole du 8 décembre 2010 conclu entre la présidente du Collège du Service des décisions anticipées et le président du Comité de direction du SPF Finances, non publié.

Bij de ontvangst van een aanvraag tot voorafgaande beslissing stuurt de Dienst Voorafgaande Beslissingen onmiddellijk een afschrift van de aanvraag naar het centrale contactpunt bij de Centrale Diensten. De Centrale Diensten doen een onderzoek naar mogelijke preceden-ten en eventueel reeds eerder ingenomen standpunten betreffende soortgelijke aanvragen.

De Dienst Voorafgaande Beslissingen verzoekt bin-nen vijf werkdagen na het doorsturen van de aanvraag de Centrale Diensten om een onderzoek met het oog op een algemene stellingname:

a) indien de aanvraag gaat over de toepassing van nieuwe wetgeving of van wetgeving waarvoor nog geen circulaire en/of instructie verschenen is;

b) indien uit de aanvraag blijkt dat het gestelde pro-bleem een algemene draagwijdte heeft en de bestaande commentaar, circulaire en/of instructies op dat punt onvolledig zijn;

c) indien de Dienst Voorafgaande Beslissingen van oordeel is dat de bestaande commentaar, circulaire en/of instructies ontoereikend, onvolledig of voor wij-ziging vatbaar zijn, of indien de Dienst Voorafgaande Beslissingen van oordeel is te moeten afwijken van het door de Centrale Diensten ingenomen algemeen geldende standpunt.

De Centrale Diensten koppelen terug met de Dienst Voorafgaande Beslissingen indien zij van oordeel zijn dat de geldende commentaar, circulaire en/of instructies vatbaar zijn voor wijzigingen.

Zowel de Dienst Voorafgaande Beslissingen als de Centrale Diensten kunnen het initiatief nemen tot overleg. Indien na het overleg geen overeenstemming wordt bereikt tussen de Centrale Diensten en de Dienst Voorafgaande Beslissingen en/of indien de Dienst Voorafgaande Beslissingen meent een beslissing te moeten nemen die van het standpunt van de Centrale Diensten of van de bestaande administratieve commentaar afwijkt, neemt het college bij de Dienst Voorafgaande Beslissingen zijn beslissing bij unanimité.

Om de uniformiteit en de coherentie van de standpun-ten van de FOD Financiën op alle niveaus te bewaren, doen de Centrale Diensten dienst als tussenschakel tussen de Dienst Voorafgaande Beslissingen en de andere diensten van de FOD Financiën.

Wanneer de Operationele Dienst bevoegd voor de controle van de aanvrager van mening is dat hij de voor-afgaande beslissing, geheel of ten dele niet kan uitvoe-ren, legt zij een omstandig verslag voor aan de Centrale

Lorsqu'il reçoit une demande de décision anticipée, le Service des décisions anticipées transmet immédiatement une copie de la demande au point de contact central des Services centraux, après quoi ceux-ci recherchent d'éventuels précédents et d'éventuelles positions déjà adoptées dans le passé concernant des demandes semblables.

Dans les cinq jours ouvrables suivant la communica-tion de la demande, le Service des décisions anticipées demande aux Services centraux d'examiner la question en vue de prendre une position générale:

a) si la demande concerne l'application d'une nouvelle législation ou d'une législation pour laquelle aucune circulaire et/ou instruction n'a encore été publiée;

b) s'il apparaît dans la demande que le problème posé est de portée générale et que le commentaire adminis-tratif, les circulaires et/ou les instructions existants à ce propos sont incomplets;

c) si le Service des décisions anticipées estime que le commentaire administratif, les circulaires et/ou les instructions existants à ce propos sont insuffisants, incomplets ou susceptibles d'être modifiés, ou s'il estime devoir déroger à la position de portée générale qui a été adoptée par les Services centraux.

Les Services centraux avertissent le Service des décisions anticipées s'ils estiment que le commentaire administratif, les circulaires et/ou les instructions appli-cables sont susceptibles d'être modifiés.

Tant le Service des décisions anticipées que les Services centraux peuvent demander l'organisation d'une concertation. Si, après la concertation, les Services centraux et le Service des décisions anticipées ne parviennent pas à s'accorder et/ou si le Service des décisions anticipées estime devoir prendre une décision qui déroge à la position des Services centraux ou au commentaire administratif existant, le Collège du Service des décisions anticipées prend sa décision à l'unanimité.

Pour maintenir l'uniformité et la cohérence des positions du SPF Finances à tous les niveaux, les Services centraux servent d'intermédiaire entre le Service des décisions anticipées et les autres services du SPF Finances.

Lorsque le service opérationnel compétent pour le contrôle du demandeur estime qu'il ne peut pas exécuter la décision anticipée, en tout ou en partie, il transmet un rapport détaillé aux Services centraux, qui en informent

Diensten die de Dienst Voorafgaande Beslissingen daarvan inlichten met aanduiding waarom de betrokken operationele dienst van oordeel is de voorafgaande beslissing niet te kunnen uitvoeren. Indien de Dienst Voorafgaande Beslissingen dit nodig acht, vraagt hij een overleg met de Centrale Diensten en de betrokken operationele dienst.

Het Protocol regelt dus het overleg bij de ontvangst van een aanvraag als de voorafgaande beslissing bij een fiscale controle wordt genegeerd. Ondanks dat het overleg stevig uitgebouwd is, is een lichte stijging merkbaar van het aantal betwiste dossiers.

Het aantal discussies voorafgaand aan het afleveren van voorafgaande beslissingen evolueerde van één in 2015 tot 2017, vijf in 2018, elf in 2019, tot twaalf in 2020. Voor twaalf beslissingen werd rekening gehouden met de inbreng van de algemene administratie van de Fiscaliteit (AAFISC) en de algemene administratie van de Bijzondere Belastinginspectie (AABBI). Voor vijf beslissingen werd gedeeltelijk rekening gehouden met de inbreng van AAFISC en AABBI en voor veertien beslissingen werd geen rekening gehouden met de inbreng van AAFISC en AABBI.

Het aantal discussies tussen de Dienst Voorafgaande Beslissingen en AAFISC of AABBI na het afleveren van een voorafgaande beslissing bedroeg één in 2014, geen in 2015 tot 2017, vijf in 2018, drie in 2019 en elf in 2020. Na overleg hebben zes dossiers niet geleid tot een akkoord met de Dienst Voorafgaande Beslissingen waarbij voor vier dossiers het bezwaar nog hangende is, één dossier hangend is voor de rechtbank en één dossier is ingewilligd na administratief beroep. Van de vier dossiers waar een bezwaar nog hangende is, zijn er drie dossiers van de BBI en één dossier van de dienst Fiscaliteit. In het dossier dat nog voor de rechtbank hangende is, is de BBI de tegenpartij. Het ingewilligde dossier betreft een dossier dat werd aangebracht door de dienst Fiscaliteit.⁵

Deze cijfers bevestigen de ervaring van de ondertekenaars van het opiniestuk. Het betreft in casu vrij grote dossiers met internationale weerklink die betrekking hebben op de volgende onderwerpen:⁶

- a) verrekenprijzen;
- b) controlewijziging;

le Service des décisions anticipées en précisant les motifs pour lesquels le service opérationnel estime ne pas pouvoir appliquer la décision anticipée. Si le Service des décisions anticipées le juge nécessaire, il demande l'organisation d'une concertation avec les Services centraux et le service opérationnel concerné.

Le protocole règle donc la concertation consécutive à la réception d'une demande faisant état de l'absence de prise de compte d'une décision anticipée lors d'un contrôle fiscal. Bien que la concertation soit très développée, on observe une légère augmentation du nombre de dossiers contestés.

Le nombre de dossiers ayant donné lieu à des discussions préalables à la délivrance des décisions anticipées a évolué et est passé d'un dossier en 2015, 2016 et 2017 à cinq dossiers en 2018, onze dossiers en 2019 et douze dossiers en 2020. Pour douze décisions, il a été tenu compte de la contribution de l'administration générale de la Fiscalité (AGFISC) et de l'administration générale de l'Inspection spéciale des Impôts (AGISI). Pour cinq décisions, il a été partiellement tenu compte de la contribution de l'AGFISC et de l'AGISI et pour quatorze décisions, il n'en a pas été tenu compte.

En ce qui concerne le nombre de dossiers ayant donné lieu à des discussions entre le Service des décisions anticipées et l'AGFISC ou l'AGISI après la délivrance d'une décision anticipée, on a enregistré un dossier contesté en 2014, aucun dossier en 2015, 2016 et 2017, cinq dossiers en 2018, trois dossiers en 2019 et onze dossiers en 2020. À l'issue de la concertation, un accord n'a pas été trouvé dans six dossiers. Sur ces six dossiers, des réclamations sont encore pendantes pour quatre dossiers, un dossier est pendant devant le tribunal et un dossier a été accepté à l'issue d'un recours administratif. Sur les quatre dossiers faisant toujours l'objet d'une réclamation, trois dossiers sont contestés par l'ISI et un dossier par le service Fiscalité. Dans le dossier pendant devant le tribunal, l'ISI est la partie adverse. Le dossier accepté concerne un dossier qui avait été soumis par le service Fiscalité.⁵

Ces chiffres confirment l'expérience des signataires de l'article. Il s'agit, en l'espèce, de dossiers relativement importants ayant un impact international et concernant les sujets suivants:⁶

- a) les prix de transfert;
- b) le changement de contrôle;

⁵ Hoorzitting dd. 4 mei 2021, DOC 55 2118/001, p. 6 en 22.

⁶ Vraag. nr. 326 van Joy Donné, 26 maart 2021.

⁵ Audition du 4 mai 2021, DOC 55 2118/001, pp. 6 et 22.

⁶ Question n° 326 de M. Joy Donné du 26 mars 2021.

c) tonnagetaksstelsel;

d) DBI-aftrek;

e) taxatie van optieplannen toegekend aan werknemers van een *private equity* vennootschap;

f) roerende voorheffing;

g) aftrek voor innovatie-inkomsten (vrijgestelde reserve vergeten te boeken).

Tijdens de hoorzitting stelde professor De Broe enkele wijzigingen voor aan artikel 23, tweede lid, van de wet van 24 december 2002 om de rechtszekerheid van voorafgaande beslissingen te versterken.⁷

1° Indien de voorwaarden waaraan de voorafgaande beslissing is onderworpen, niet vervuld zijn (tweede lid, 1°)

In de rechtspraak is er één rechtszaak bekend over deze uitzondering. In een vonnis van 21 juni 2019 heeft de rechtbank van eerste aanleg te Brussel beslist dat de eerste uitzondering betrekking heeft op de inhoudelijke voorwaarden en niet om “*reporting*”-voorwaarden. Deze rechtspraak verankeren we door te preciseren dat de inhoudelijke voorwaarden moeten vervuld worden.

2° Aanvrager is niet te goeder trouw (tweede lid, 2°)

De aanvrager heeft de situatie of de verrichtingen onvolledig of onjuist omschreven of hij heeft de essentiële elementen van de verrichting niet verwezenlijkt op de wijze omschreven in de aanvraag.

In de praktijk rijzen toepassingsproblemen omdat er taxatiediensten zijn die zich op deze uitzondering baseren om voorafgaande beslissingen in vraag te stellen. Alles draait daarbij rond de invulling van het begrip “essentieel”. Dit betekent “essentieel” voor de beoordeling van de aanvraag door de Dienst Voorafgaande Beslissingen. De vraag moet dus onderzocht worden of de Dienst Voorafgaande Beslissingen een andere beslissing zou hebben genomen (of andere voorwaarden zou hebben opgelegd) indien de essentiële elementen van de verrichting volledig of correct waren omschreven of de essentiële elementen van de verrichting waren omschreven zoals ze uiteindelijk zijn uitgevoerd.

De essentiële elementen van de verrichting dienen betrekking te hebben op de twee situaties bedoeld in artikel 23, tweede lid, 2°, van de wet van 24 december 2002.

c) la taxe au tonnage;

d) la déduction RDT;

e) la taxation des stock-options accordées aux employés d'une société *private equity*;

f) le précompte mobilier;

g) la déduction pour revenus d'innovation (oubli d'inscrire la réserve immunisée).

Au cours de l'audition, le professeur De Broe a proposé d'apporter quelques modifications à l'article 23, alinéa 2, de la loi du 24 décembre 2002 en vue de renforcer la sécurité juridique des décisions anticipées.⁷

1° Les conditions auxquelles la décision anticipée est subordonnée ne sont pas remplies (alinéa 2, 1°)

Dans la jurisprudence, une affaire est célèbre pour cette exception. Dans un jugement du 21 juin 2019, le tribunal de première instance de Bruxelles a décidé que la première exception concernait les conditions de fond, et non pas le “*reporting*”. Nous entendons ancrer cette jurisprudence dans la loi en précisant que les conditions de fond doivent être remplies.

2° Le demandeur n'est pas de bonne foi (alinéa 2, 2°)

Le demandeur a décrit la situation ou les opérations de manière incomplète ou inexacte, ou il n'a pas réalisé les éléments essentiels de l'opération de la manière décrite dans sa demande.

En pratique, des problèmes d'application se posent parce que certains services de taxation s'appuient sur cette exception pour remettre en cause des décisions anticipées. Tout tourne autour de l'interprétation concrète du terme “essentiel”, qui signifie “essentiel” pour l'appréciation de la demande par le Service des décisions anticipées. La question est donc de savoir si le Service des décisions anticipées aurait pris une décision différente (ou imposé des conditions différentes) si les éléments essentiels de l'opération avaient été décrits de manière complète ou correcte, ou si les éléments essentiels de l'opération avaient été décrits tels qu'ils ont été réalisés *in fine*.

Les éléments essentiels de l'opération doivent porter sur les deux situations visées à l'article 23, alinéa 2, 2°, de la loi du 24 décembre 2002.

⁷ Hoorzitting dd. 4 mei 2021, DOC 55 2118/001, p. 8-10.

⁷ Audition du 4 mai 2021, DOC 55 2118/001, pp. 8-10.

3° Indien blijkt dat de voorafgaande beslissing niet in overeenstemming is met de bepalingen van de verdragen, het Unierecht of van het interne recht (tweede lid, 4° en 5°).

Deze bepaling is een toepassing van het grondwettelijk legaliteitsbeginsel, dat bepaalt dat belastingen gevestigd worden op basis van de wet (artikel 170 van de Grondwet).

In de praktijk geeft deze uitzondering geen carte blanche voor de taxatiediensten om de ruling te betwisten omdat ze het oneens zijn met de inhoud ervan of met de interpretatie die de Dienst Voorafgaande Beslissingen aan de relevante wetbepaling heeft gegeven. Om anders te belasten dan in de voorafgaande beslissing is bepaald, moet de taxatiedienst vooraf aantonen dat in de huidige stand van het recht de interpretatie van de Dienst Voorafgaande Beslissingen niet redelijk verdedigbaar is.

De complexiteit van de wetgeving en de internationalisering van het handelsverkeer maken dat de nationale fiscale wetgeving soms geen pasklaar antwoord biedt op een complexe grensoverschrijdende transactie. In deze gevallen kan een voorafgaande beslissing de nodige duidelijkheid en rechtszekerheid verschaffen.

Daarnaast wordt er in de Belgische fiscale wetgeving ook vaak gebruik gemaakt van open normen. Dit zijn brede containerbegrippen die geïnterpreteerd moeten worden. Enkele voorbeelden zijn: abnormaal en goedgunstig voordeel, rechtmatige economische of financiële behoeften, normaal beheer van privaat vermogen, buitenlandse belastingregimes die aanzienlijk gunstiger zijn dan het Belgische regime, enzovoort.

Als een wettekst redelijkerwijs wit of grijs kan betekenen, is het niet mogelijk de ene of de andere interpretatie uit te sluiten voordat de wetgever dit verduidelijkt of het Hof van Cassatie tussen beide interpretaties beslist. Als het bevoegde hoogste rechtscollege de knoop heeft doorgehakt, is het in principe echter niet langer redelijk te verdedigen dat de andere interpretatie rechtconform is. Eenzelfde redenering gaat op wanneer het Grondwettelijk Hof, het Hof van Justitie of het Hof voor de Rechten van de Mens een interpretatie geeft aan een wet die raakt aan een hogere rechtsnorm.

In concreto betekent dit dat de taxatiediensten zullen moeten aantonen dat de interpretatie die de Dienst Voorafgaande Beslissingen heeft gegeven, niet strookt met de interpretatie van het hoogste rechtscollege. Volgens professor De Broe kan deze situatie zich op twee manieren voordoen: ofwel vergist de Dienst Voorafgaande

3° Lorsqu'il apparaît que la décision anticipée n'est pas conforme aux dispositions des traités, du droit communautaire ou du droit interne (alinéa 2, 4° et 5°).

Cette disposition découle du principe constitutionnel de légalité, qui prévoit que les impôts sont établis par la loi (article 170 de la Constitution).

En pratique, cette exception ne donne pas carte blanche aux services de taxation pour contester un *ruling* parce qu'ils désapprouveraient le contenu de celui-ci ou l'interprétation que le Service des décisions anticipées a donnée à la disposition légale pertinente. Pour imposer une taxation différente de celle définie dans la décision anticipée, le service de taxation doit démontrer au préalable que, dans l'état actuel du droit, l'interprétation du Service des décisions anticipées n'est pas raisonnablement défendable.

En raison de la complexité de la législation et de l'internationalisation des échanges commerciaux, la législation fiscale nationale n'est parfois plus à même d'apporter une réponse toute faite à une transaction transfrontière complexe. Dans ces cas, une décision anticipée peut apporter la clarté et la sécurité juridique nécessaires.

En outre, la législation fiscale belge a également fréquemment recours aux normes ouvertes. Il s'agit de "notions fourre-tout" qui doivent être interprétées. En voici quelques exemples: l'avantage anormal ou bénévole, les besoins économiques et financiers légitimes, la gestion normale d'un patrimoine privé, des régimes fiscaux étrangers nettement plus favorables que le régime belge, etc.

Lorsqu'un texte de loi peut raisonnablement donner lieu à différentes interprétations, il n'est pas possible d'exclure l'une ou l'autre avant que le législateur ait apporté des clarifications ou que la Cour de cassation ait statué. En revanche, lorsque la plus haute juridiction compétente a tranché, il n'est plus raisonnable, en principe, de défendre que l'autre interprétation est conforme au droit. Le même raisonnement s'applique lorsque la Cour constitutionnelle, la Cour de justice ou la Cour des droits de l'homme donne une interprétation d'une loi qui touche à une norme juridique supérieure.

Concrètement, cela signifie que les services de taxation devront démontrer que l'interprétation donnée par le Service des décisions anticipées n'est pas conforme à l'interprétation de la plus haute juridiction. Selon le professeur De Broe, cette situation peut se produire dans deux cas: soit le Service des décisions anticipées

Beslissingen zich in de interpretatie bij het afleveren van de *ruling* (zeer hypothetisch), ofwel heeft de verduidelijking door de rechtspraak plaats na de aflevering van de *ruling*. Het lijkt logisch dat de *ruling* de FOD Financiën niet langer bindt vanaf de uitspraak van het hoogste rechtscollege, maar dan louter voor de verrichtingen die zijn uitgevoerd vanaf deze verduidelijking, aangezien de voorafgaande beslissing tot dat ogenblik volkomen geldig was.⁸ Hij raadt aan om in deze bepaling te verduidelijken dat voorafgaande beslissingen bindend blijven totdat een hoogste rechtscollege anders heeft beslist. Op deze algemene regel wordt in een uitzondering voorzien voor het geval de uitspraak van het rechtscollege in een andere handhaving van de gevolgen in de tijd voorziet.

De Raad van State, afdeling Wetgeving (DOC 55 2187/002), beveelt aan niet te verwijzen naar de “hoogste rechtscolleges” maar naar een bekendgemaakte gerechtelijke beslissing waartegen geen beroep mogelijk is. Deze omschrijving is ruimer en meer adequaat. Het vermijdt de discussie welke hoogste rechtscolleges dienen te worden opgesomd in de wet en of die opsomming dan exhaustief of enuntiatief is. Deze aanpassing is opgenomen in een nieuw derde lid. Een uitzondering dient echter te worden gemaakt voor een interpretatie van het gemeenschapsrecht (artikel 23, tweede lid, 5° (nieuw)).

De Raad van State, afdeling Wetgeving, stelt dat uit de rechtspraak van het Hof van Justitie volgt dat wanneer de FOD Financiën vaststelt dat een voorafgaande beslissing niet in overeenstemming is met het EU-recht, hij er bijgevolg toe gehouden is die beslissing buiten toepassing te laten, zonder dat daarbij kan worden vereist dat die vaststelling van niet overeenstemming het gevolg dient te zijn van een arrest van het Hof van Justitie. De Raad van State verwijst bovendien naar het feit dat de interpretatie van het gemeenschapsrecht niet enkel wordt gegeven door het Hof van Justitie maar ook door andere instanties zoals de Europese Commissie. Het nieuwe derde lid zou in samenlezing met de bepaling onder het voorgestelde 4° volgens de Raad van State het onmogelijk maken staatsteun die op grond van een voorafgaande beslissing is verkregen en die in een later stadium door het Hof van Justitie onrechtmatig wordt bevonden retroactief terug te vorderen. Naar het oordeel van de Raad van State, afdeling Wetgeving, kan een voorafgaande beslissing slechts buiten toepassing worden gelaten door de FOD Financiën wanneer de interpretatie die initieel, bij de totstandkoming van de voorafgaande beslissing, aan het toepasselijke EU-recht is gegeven, daarna op redelijke gronden niet langer verdedigbaar kan worden geacht. Dit wordt opgenomen in het voorgestelde artikel 23, tweede lid, 5° (nieuw).

⁸ cf. Advies van de Raad van State over het wetsontwerp, *Parl. St.*, Kamer, 2001-2002, DOC 50 1918/001, 130.

se trompe dans son interprétation lorsqu’il délivre le *ruling* (très hypothétique), soit la jurisprudence apporte des précisions après la délivrance du *ruling*. Il paraît logique que le *ruling* ne lie plus le SPF Finances dès que la plus haute juridiction a rendu son verdict, mais cette règle ne s’applique qu’aux opérations réalisées à partir de cette clarification, étant donné que jusqu’à ce moment, la décision anticipée était totalement valable.⁸ Il recommande de préciser dans cette disposition que les décisions anticipées continuent de lier le SPF Finances jusqu’à ce que la plus haute juridiction en décide autrement. Il est dérogé à cette règle générale lorsque la décision de la juridiction prévoit un maintien différent des effets dans le temps.

Le Conseil d’État, section de législation (DOC 55 2187/002), recommande de ne pas se référer aux “plus hautes juridictions” mais à une décision judiciaire publiée non susceptible de recours. Cette référence est plus large et plus adéquate. Elle permet d’éviter toute discussion quant à savoir quelles sont les plus hautes juridictions qui doivent être énumérées dans la loi et si cette énumération doit avoir un caractère exhaustif ou énonciatif. Cette adaptation figure dans un nouvel alinéa 3. Une exception est toutefois prévue en ce qui concerne l’interprétation du droit communautaire (article 23, alinéa 2, 5° (nouveau)).

Le Conseil d’État, section de législation, indique qu’il ressort de la jurisprudence de la Cour de justice que si le SPF Finances constate qu’une décision anticipée n’est pas conforme au droit de l’UE, il est tenu d’écarter l’application de cette décision, sans pouvoir exiger à cet égard que cette constatation de non-conformité résulte d’un arrêt de la Cour de Justice. Le Conseil d’État fait en outre observer que l’interprétation du droit communautaire n’est pas seulement donnée par la Cour de justice, mais aussi par d’autres instances, comme la Commission européenne. Le nouvel alinéa 3, combiné figurant au 4° proposé, rendrait, selon le Conseil d’État, impossible la récupération rétroactive d’aides d’État obtenues sur la base d’une décision anticipée et jugées irrégulières par la Cour de Justice à un stade ultérieur. Selon le Conseil d’État, section de législation, le SPF Finances ne peut écarter l’application d’une décision anticipée que si l’interprétation donnée initialement – au moment de l’adoption de la décision anticipée – au droit de l’Union européenne applicable ne peut plus être considérée comme défendable par la suite, pour des motifs raisonnables. Ce point est repris à l’article 23, alinéa 2, 5°, (nouveau) proposé.

⁸ Voir l’avis du Conseil d’État sur le projet de loi, *Doc. parl.*, Chambre, 2001-2002, DOC 50 1918/001, 130.

Deze kleine verfijningen aan de uitzonderingen op het bindend karakter van een voorafgaande beslissingen zullen bijdragen aan een grotere rechtszekerheid van de voorafgaande beslissingen en bijdragen aan de goede werking van de rullingpraktijk.

Charlotte Verkeyn (N-VA)
Steven Vandeput (N-VA)
Mireille Colson (N-VA)

Ces petites précisions apportées aux exceptions permettant de déroger au caractère contraignant d'une décision anticipée permettront de renforcer la sécurité juridique des décisions anticipées et contribueront au bon fonctionnement de la pratique du *ruling*.

WETSVOORSTEL**Artikel 1**

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

Art. 2

In artikel 23 van de wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, laatstelijk gewijzigd bij de wet van 21 juni 2004, worden de volgende wijzigingen aangebracht:

a) in het tweede lid, 1°, wordt tussen de woorden “indien de” en de woorden “voorwaarden waaraan” het woord “inhoudelijke” ingevoegd;

b) in het tweede lid, 2°, worden tussen de woorden “indien blijkt dat” en de woorden “de situatie of” de woorden “essentiële elementen van” ingevoegd;

c) in het tweede lid wordt de bepaling onder 4° vervangen als volgt:

“4° indien blijkt dat de voorafgaande beslissing niet in overeenstemming is met de bepalingen van de verdragen of van het interne recht, uitgezonderd het 5°, zoals geïnterpreteerd door een bekendgemaakte gerechtelijke beslissing waartegen geen beroep meer mogelijk is;”;

d) het tweede lid wordt aangevuld met een bepaling onder 5°, luidende:

“5° indien blijkt dat de interpretatie die initieel, bij de totstandkoming van de voorafgaandelijke beslissing, aan het gemeenschapsrecht is gegeven, daarna op redelijke gronden niet langer verdedigbaar kan worden geacht wat betreft de overeenstemming ermee.”;

e) tussen het tweede en het derde lid, dat het vierde lid zal vormen, wordt een nieuw derde lid ingevoegd, luidende:

“In het geval van een wijziging van de interpretatie van het recht door een gerechtelijke beslissing als bedoeld in 4°, is de Federale Overheidsdienst Financiën niet

PROPOSITION DE LOI**Article 1^{er}**

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

Art. 2

Dans l'article 23 de la loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, modifié en dernier lieu par la loi du 21 juin 2004, les modifications suivantes sont apportées:

a) dans l'alinéa 2, 1°, les mots “de fond” sont insérés entre les mots “lorsque les conditions” et le mot “auxquelles”;

b) dans l'alinéa 2, 2°, les mots “lorsqu'il apparaît que la situation et les opérations décrites par le demandeur l'ont été de manière incomplète ou inexacte,” sont remplacés par les mots “lorsqu'il apparaît que des éléments essentiels de la situation ou des opérations décrites par le demandeur l'ont été de manière incomplète ou inexacte,”;

c) dans l'alinéa 2, le 4° est remplacé par ce qui suit:

“4° lorsqu'il apparaît que la décision anticipée n'est pas conforme aux dispositions des traités ou du droit interne à l'exception du 5°, suivant l'interprétation d'une décision judiciaire publiée non susceptible de recours;”;

d) l'alinéa 2 est complété par un 5° rédigé comme suit:

“5° lorsqu'il apparaît que l'interprétation qui a été donnée au droit communautaire initialement, au moment de l'adoption de la décision anticipée, ne peut plus être considérée par la suite, pour des motifs raisonnables, comme défendable du point de vue de sa conformité avec ce droit.”;

e) entre l'alinéa 2 et l'alinéa 3, qui deviendra l'alinéa 4, il est inséré un nouvel alinéa 3 rédigé comme suit:

“En cas de modification de l'interprétation du droit par une décision judiciaire visée au 4°, le Service public fédéral Finances ne sera plus lié par les décisions

meer gebonden aan de voorafgaande beslissing voor de verrichtingen die zijn uitgevoerd vanaf de bekendmaking ervan tenzij de uitspraak van het rechtscollege in een andere handhaving van de gevolgen in de tijd voorziet.”;

f) in het derde lid, dat het vierde lid wordt, worden tussen de woorden “verband houdende of erop volgende elementen” en de woorden “, die rechtstreeks of onrechtstreeks zijn toe te schrijven” de woorden “als bedoeld in het tweede lid, 2°” ingevoegd.

10 juli 2024

Charlotte Verkeyn (N-VA)
Steven Vandeput (N-VA)
Mireille Colson (N-VA)

anticipées pour les opérations qui ont été effectuées à partir de sa publication, à moins que la décision de la juridiction prévoie un maintien différent des effets dans le temps.”;

f) dans l’alinéa 3, qui devient l’alinéa 4, les mots “visés à l’alinéa 2, 2°,” sont insérés entre les mots “par un ou plusieurs éléments connexes ou ultérieurs” et les mots “qui sont directement ou indirectement imputables”.

10 juillet 2024