ROYAUME DE BELGIQUE.

AVIS DU CONSEIL D'ETAT.

Le CONSEIL D'ETAT, section de législation, deuxième chambre, saisi par le Ministre des Affaires étrangères, le 9 avril 1968, d'une demande d'avis sur un projet de loi "portant approbation de la convention entre Sa Majesté le Roi des Belges et Sa Majesté britannique, pour le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord, tendant à éviter la double imposition et l'évasion fiscale en matière d'impôts sur les revenus, signée à Londres le 29 août 1967", a donné le 29 avril 1968 l'avis suivant :

KONINKRIJK BELGIE.

ADVIES VAN DE RAAD VAN STATE.

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede kamer, de 9e april 1968 door de Minister van Buitenlandse Zaken verzocht hem van advies te dienen over een ontwerp van wet "houdende goedkeuring van de overeenkomst tussen Zijne Majesteit de Koning der Belgen en Hare Britse Majesteit, voor het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland, tot voorkoming van dubbele belasting en belastingvermijding inzake inkomstenbelastingen, ondertekend te Londen op 29 augustus 1967", heeft de 29e april 1968 het volgend advies gegeven :

Le projet de loi soumis à l'avis du Conseil d'Etat tend à obtenir l'approbation d'une convention fiscale intervenue entre la Belgique et le Royaume-Uni le 29 août 1967.

Cette convention poursuit trois buts principaux :

1° la délimitation du champ d'application des législations des deux pays concernant les impôts sur les revenus et sur la fortune;

2° la suppression ou la réduction des cas de double imposition dans le même domaine;

3° l'assistance réciproque entre les Etats contractants pour le recouvrement des impôts sur le revenu et des impôts sur la fortune.

*

* *

Le projet appelle les observations suivantes :

Article IX.

L'article 24 du Code des impôts sur les revenus dispose :

"Lorsqu'une entreprise établie en Belgique se trouve directement ou indirectement dans des liens quelconques d'interdépendance à l'égard d'une entreprise établie à l'étranger, tous avantages anormaux ou bénévoles qu'en raison de ces liens elle consent à cette dernière ou à des personnes et entreprises ayant avec celle-ci des intérêts communs, sont ajoutés à ses propres bénéfices".

.../...

Ce texte trouve application en cas de contrôle direct d'une entreprise belge sur une entreprise étrangère ou vice versa, ainsi que lorsqu'une ou plusieurs entreprises belges et une ou plusieurs entreprises étrangères dépendent ensemble d'une personne ou entreprise tierce, ou encore d'un même groupe.

Le juge du fond apprécie souverainement cette situation.

Dans son article IX, la convention belgo-britannique traite du même problème en des termes qui diffèrent sensiblement de ceux de l'article 24 du Code belge des impôts sur les revenus. Alors que la convention s'intéresse aux "bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été obtenus", le Code belge des impôts sur les revenus vise les "avantages anormaux ou bénévoles".

Cependant, cet article IX peut être interprété comme autorisant la Belgique à rectifier les comptes des entreprises dont les dirigeants ont renoncé à certains bénéfices au profit de personnes résidant ou d'établissements situés en Grande-Bretagne ou en Irlande du Nord, sans que cette disposition de droit international donne par elle-même de droits à l'administration belge pour imposer ces suppléments de bénéfices.

L'article 24 du Code des impôts sur les revenus reste, en ce cas, la seule disposition permettant à l'administration fiscale d'agir contre les pratiques anormales existant entre sociétés interdépendantes. Toutefois, cet article 24 ne pourra être utilisé à l'égard des sociétés belges liées à des sociétés britanniques que dans les conditions d'exercice énoncées à l'article IX de la convention.

.../...

Dans un autre ordre d'idées, l'article IX de la convention ne paraît pas répondre au souci d'éviter une double imposition, sinon juridique du moins économique.

Selon les déclarations de son délégué, le Gouvernement estime, en effet, qu'en cas d'application de l'article IX de la convention par un Etat, l'autre Etat n'est pas tenu de réduire ipso facto les bénéfices imposables dans le chef de l'entreprise résidente de cet autre Etat, des sommes qui ont été réincorporées aux bénéfices de l'entreprise résidente du premier Etat. Dans ce cas, il ne s'agirait pas juridiquement d'une double imposition, car les sommes dont il s'agit subissent l'impôt dans le chef de deux contribuables distincts.

Article XIX.

Le début du § 2 de cet article présente des versions différentes selon les textes.

Là où le texte anglais dit :

"Remuneration, including pensions, paid by, or out of funds created by, Belgium or a political subdivision or a local authority ... ",

le texte français dispose :

"Les rémunérations, y compris les pensions, versées à une personne physique, au moyen de fonds créés par la Belgique, par une subdivision politique ou une collectivité locale de la Belgique ...

.../...

et le texte néerlandais prévoit :

"Beloningen, met inbegrip van pensioenen, die rechtstreeks of uit fondsen in het leven geroepen door België, door een staatkundig onderdeel of een plaatselijke gemeenschap van België ... ".

Lorsque le texte français se limite à prévoir que le débiteur ne peut être qu'un fonds créé, c'est-à-dire une entité comptable distincte telle que la Caisse des pensions de survie ou une caisse provinciale de pensions, il exclut les rémunérations et pensions payées directement par l'Etat, les provinces et les communes.

De son côté, le texte néerlandais, tout en se rapprochant du texte anglais ne révèle bien sa portée qu'à la condition d'être mis en regard de celui-ci.

Selon les informations recueillies, c'est le texte anglais qui reflète exactement les intentions des parties contractantes, Il répond au sens indiqué dans la convention-modèle de l'O.C.D.E., où il est dit : "Les rémunérations, y compris les pensions, versées par un Etat contractant ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, soit directement soit par prélèvement sur des fonds qu'ils ont constitués ... ".

La portée du texte pourrait être précisée entre les parties contractantes par un échange de lettres qui seraient ensuite soumises à l'assentiment du Parlement, en même temps que la convention.

.../...

Article XXIII.

Dans notre législation nationale, l'impôt dû sur les revenus et produits de capitaux et biens mobiliers déjà imposés à l'étranger, est acquitté par imputation du montant du précompte mobilier (article 186 du Code des impôts sur les revenus) et "l'impôt est en outre diminué d'une quotité forfaitaire de cet impôt étranger" (article 187 du Code des impôts sur les revenus).

La succession de ces deux articles et l'emploi dans le second des mots "en outre" semblent indiquer que l'ordre d'imputation est le suivant : d'abord le précompte mobilier et, ensuite, la quotité forfaitaire d'impôt étranger (fixée à 15 p.c. par l'article 195 du Code des impôts sur les revenus).

Il ressort toutefois d'une déclaration faite par le Ministre des Finances à la Commission du Sénat à l'occasion de l'examen du projet de loi modifiant, en matière de précomptes, le Code des impôts sur les revenus (Doc. parl., Sénat, session 1965-1966, n° 219 , p. 5), que l'on imputera, par priorité, les précomptes non remboursables parmi lesquels on fait figurer les quotités forfaitaires d'impôts étrangers et, dans la mesure où le solde d'impôt sera inférieur aux précomptes remboursables, ceux-ci seront remboursés (par apurement prioritaire de la cotisation aux cinq centimes additionnels).

Cette pratique administrative sera donc normalement suivie en cas d'application de l'article XXIII, § 2, a, ii, de la convention.

Het aan de Raad van State voorgelegde wetsontwerp strekt tot goedkeuring van de overeenkomst inzake belastingen, die op 29 augustus 1967 tussen België en het Verenigd Koninkrijk gesloten is.

Die overeenkomst heeft drie voorname oogmerken :

1° de omschrijving van het toepassingsgebied van de wetgeving van beide landen betreffende de belastingen op de inkomsten en op het vermogen ;

2° de opheffing of vermindering van de gevallen van dubbele belastingheffing op hetzelfde gebied ;

3° de wederzijdse bijstand tussen de overeenkomstsluitende Staten voor de invordering van de inkomstenbelasting en van de vermogensbelasting.

*

* *

Bij het ontwerp is het volgende op te merken :

Artikel IX.

Artikel 24 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen bepaalt :

"Wanneer een in België gevestigde onderneming zich rechtstreeks of onrechtstreeks in enigerlei band van wederzijdse afhankelijkheid bevindt ten aanzien van een in het buitenland gevestigde onderneming, worden alle abnormale of goedgunstige voordelen die zij wegens die band verleent aan laatstbedoelde onderneming, of aan personen en ondernemingen die met deze belangen gemeen hebben, bij haar eigen winsten gevoegd".

.../...

Deze tekst vindt toepassing ingeval een Belgische onderneming rechtstreeks toezicht heeft op een buitenlandse onderneming of omgekeerd, en ook als een of meer Belgische ondernemingen en een of meer buitenlandse ondernemingen samen afhangen van een derde persoon of onderneming of nog van eenzelfde groep.

De feitenrechter oordeelt over die toestand op onaantastbare wijze.

Artikel IX van de Belgisch-Britse overeenkomst behandelt hetzelfde probleem in bewoordingen die merkelijk verschillen van die van artikel 24 van het Belgisch Wetboek van de inkomstenbelastingen. Waar de overeenkomst handelt over "winsten welke zonder deze voorwaarden zouden zijn behaald", spreekt het Belgisch Wetboek van de inkomstenbelastingen van "abnormale of goedgunstige voordelen".

Bedoeld artikel IX kan echter zo worden geïnterpreteerd, dat het België machtigt tot het wijzigen van de rekeningen van ondernemingen waarvan de bestuurders van bepaalde winsten hebben afgezien ten behoeve van in Groot-Brittannië of Ierland verblijvende personen of aldaar gevestigde instellingen, zonder dat die internationaalrechtelijke bepaling uit zichzelf aan de Belgische administratie rechten verleent om die bijkomende winsten te belasten.

Artikel 24 van het Wetboek van de inkomstenbelastir blijft in dat geval de enige bepaling die het belastingbestu machtigt om op te treden tegen abnormale praktijken tussen c ling afhankelijke vennootschappen. Dat artikel 24 zal echte ten aanzien van Belgische vennootschappen die met Britse ve nootschappen verbonden zijn, alleen mogen worden toegepast onder de uitoefeningsvoorwaarden welke artikel IX van de overeenkomst stelt.

...

Anderzijds lijkt artikel IX van de overeenkomst niet tegemoet te komen aan de zorg om een zo niet juridische, dan toch economische dubbele belasting te voorkomen.

Naar de gemachtigde ambtenaar heeft verklaard, meent de Regering inderdaad dat, wanneer artikel IX van de overeenkomst door een Staat wordt toegepast, de andere Staat niet gehouden is ipso facto de winsten waarop de verblijfhoudende onderneming van die andere Staat belastbaar is, te verminderen met de bedragen die wederopgenomen zijn in de winsten van de verblijfhoudende onderneming van de eerste Staat. In dat geval zou er juridisch geen sprake zijn van dubbele belasting, want op die bedragen worden dan twee verschillende belastingplichtigen belast.

Artikel XIX.

Het begin van § 2 van dat artikel luidt in de onderscheiden teksten ietwat verschillend.

Waar de Engelse tekst zegt :

"Remuneration, including pensions, paid by, or out of funds created by, Belgium or a political subdivision or a local authority ...", bepaalt de Franse :

"Les rémunérations, y compris les pensions, versées à une personne physique, au moyen de fonds créés par la Belgi par une subdivision politique ou une collectivité locale de l Belgique ...", en stelt de Nederlandse :

"Beloningen, met inbegrip van pensioenen, die rech streeks of uit fondsen in het leven geroepen door België, door een staatkundig onderdeel of een plaatselijke gemeenschap van België ...".

.../.

Als de Franse tekst stelt dat de belastingschuldige alleen een "fonds créé" kan zijn, dit wil zeggen een onderscheiden boekhoudkundige eenheid zoals de Kas voor overlevingspensioenen of een provinciale pensioenkas, dan vallen de beloningen en pensioenen die rechtstreeks door de Staat, de provincies en de gemeenten worden betaald, daarbuiten.

De Nederlandse tekst van zijn kant staat dichter bij de Engelse, maar kan toch eerst goed begrepen worden als hij naast deze laatste wordt gelegd.

Blijkens de ingewonnen inlichtingen geeft de Engelse tekst juist weer wat de verdragsluitende partijen bedoelen. Hij ligt in de lijn van het model-verdrag van de O.E.S.D. dat zegt : "Bezoldigingen, met inbegrip van pensioenen, door een verdragsluitende Staat of door een van zijn politieke onderverdelingen of lokale gemeenschappen, ofwel rechtstreeks ofwel uit door hen opgerichte fondsen, betaald aan ...".

De verdragsluitende partijen zouden de strekking van de tekst kunnen verduidelijken door wisseling van brieven die dan, samen met de overeenkomst, aan het Parlement ter goedkeuring zouden worden voorgelegd.

Artikel XXIII.

In onze eigen wetgeving wordt de belasting die verschuldigd is op de reeds in het buitenland belaste inkomsten en opbrengsten van roerende goederen en kapitalen, gekweten door verrekening van het bedrag van de roerende voorheffing (artikel 186 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen), en "wordt van de belasting daarenboven een

.../...

forfaitair gedeelte van die buitenlandse belasting afgetrokken" (artikel 187 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen).

De opeenvolging van die twee artikelen en het gebruik, in het tweede artikel, van het woord "daarenboven" schijnen erop te wijzen dat de verrekening in de volgende orde geschiedt : eerst de roerende voorheffing en vervolgens het forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting (op 15 t.h. vastgesteld in artikel 195 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen).

Uit een verklaring, die de Minister van Financiën in de Senaatscommissie heeft afgelegd bij het onderzoek van het ontwerp van wet tot wijziging, inzake voorheffingen, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen (Gedr. St. Senaat, zitting 1965-1966, nr. 219, blz. 5), blijkt echter dat de niet terugbetaalbare voorheffingen, waaronder de forfaitaire gedeelten van buitenlandse belastingen worden begrepen, bij voorrang zullen worden toegerekend en, voor zover het belastingsaldo kleiner is dan de terugbetaalbare voorheffingen, dat deze zullen worden terugbetaald (door aanzuivering bij voorrang van de aanslag in de vijf opcentiemen).

De administratieve praktijk zal dus normaal worden gevolgd ingeval artikel XXIII, § 1, a, ii, van de overeenkomst wordt toegepast.

La chambre était composée de			De kamer was samengesteld uit	
Messieurs : de Heren :	G.VAN BUNNEN,	conseiller d'Etat, staatsraad,		président, voorzitter,
	J.MASQUELIN, G.CISELET,	conseillers d'Etat, staatsraden,		
Madame : Mevrouw :				
Messieurs : de Heren :	P.DE VISSCHER, G.ARONSTEIN,	assesseurs de la section de législation, bijzitters van de afdeling wetgeving,		
	G.DE LEUZE,	greffier adjoint, adjunct-griffier,		greffier. griffier.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise a été vérifiée sous le contrôle de M.G.VAN BUNNEN.

Le rapport a été présenté par M.G.PIQUET, substitut de l'auditeur général.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst werd nagezien onder toezicht van de H.G.VAN BUNNEN.

Het verslag werd uitgebracht door de H.G.PIQUET, substituut-auditeur-generaal.

LE GREFFIER - DE GRIFFIER, LE PRESIDENT - DE VOORZITTER,

(s.) G.DE LEUZE. (s.) G.VAN BUNNEN.