ROYAUME DE BELGIQUE.

AVIS DU CONSEIL D'ETAT.

KONINKRIJK BELGIE.

ADVIES VAN DE RAAD VAN STATE.

Le CONSEIL D'ETAT, section de législation, deuxième chambre, saisi par le Ministre des Affaires étrangères, le 20 novembre 1968, d'une demande d'avis sur un projet de loi "portant approbation de la convention entre le Royaume de Belgique et le Japon tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et du protocole final , signés à Tokyo le 28 mars 1968", a donné le 23 décembre 1968 l'avis suivant :

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede kamer, de 20e november 1968 door de Minister van Buitenlandse Zaken verzocht hem van advies te dienen over een ontwerp van wet "houdende goedkeuring van de overeenkomst tussen het Koninkrijk België en Japan tot het vermijden van dubbele belasting inzake belastingen naar het inkomen, en van het slotprotocol, ondertekend te Tokio op 28 maart 1968", heeft de 23e december 1968 het volgend advies gegeven :

La convention ne précisant pas que le signataire de celle-ci était porteur de pleins pouvoirs conférés par le Roi et n'indiquant pas, non plus, la qualité du signataire, il est souhaitable que ces renseignements soient fournis aux Chambres par l'exposé des motifs. A cet égard, la pratique qui était antérieurement suivie pour les traités du même genre et qui consistait à inclure ces renseignements dans le préambule, est de nature à éviter ces inconvénients. Au surplus, elle respecte mieux le prescrit constitutionnel relatif aux prérogatives royales en matière de conclusion des traités.

*

* *

Article 9.

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 9, la convention belgo-japonaise 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 9 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 au Japon, 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 japonaises que dans les conditions d'exercice énoncées à l'article 9 de la convention.

Dans un autre ordre d'idées, cet article 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 9 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 13.

On observe dans le § 2 de cet article une série de parenthèses.

Dans la convention modèle de l'O.C.D.E. figurent uniquement entre parenthèses les mots "seul ou avec l'ensemble de l'entreprise". Ce membre de phrase est purement explicatif et n'ajoute rien à la valeur normative de la disposition.

Au contraire, les mots "autres que des biens immobiliers" qui figurent trois fois dans le texte, entre parenthèses, qualifient le mot "biens" et ont donc une portée normative.

Article 20.

Cet article a pour but d'empêcher l'imposition par un Etat des revenus d'un professeur venu de l'autre Etat et par là, de faire obstacle à une double imposition. Il peut cependant aboutir à une exemption totale d'impôts

sur le revenu. Ce sera le cas lorsqu'un professeur recevra des rémunérations d'une institution d'enseignement d'un des Etats contractants où il réside pour une période n'excédant pas deux ans, et qu'il aura supprimé pendant cette période tout élément d'établissement dans l'autre Etat où il séjournait antérieurement, de manière à ne plus être considéré comme un résident de cet autre Etat.

Article 23.

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 23, § 2, a, ii, de la convention.

De overeenkomst zegt niet of hij die ze ondertekend heeft houder was van door de Koning verleende volmachten, en geeft evenmin zijn hoedanigheid op. Het is geraden die inlichtingen aan de Kamers te verstrekken in de memorie van toelichting. Met de methode die vroeger voor soortgelijke verdragen werd toegepast, en die erin bestond die gegevens in de aanhef te verstrekken, zouden de bezwaren kunnen worden ondervangen. Die methode beantwoordt trouwens beter aan de grondwettelijke regel betreffende 's Konings prerogatieven inzake het sluiten van verdragen.

*

* *

Artikel 9.

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 9 van de Belgisch-Japanse 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 9 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 Japan 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 inkomstenbelastingen blijft in dat geval de enige bepaling die het belastingbestuur machtigt om op te treden tegen abnormale praktijken tussen onderling afhankelijke vennootschappen. Dat artikel 24 zal echter ten aanzien van Belgische vennootschappen die met Japanse vennootschappen verbonden zijn, alleen mogen worden toegepast onder de uitoefeningsvoorwaarden welke artikel 9 van de overeenkomst stelt.

Anderzijds lijkt dit artikel 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 9 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 13.

In § 2 van dit artikel staan een aantal uitdrukkingen tussen haakjes.

In de overeenkomstige Franse tekst van de modelovereenkomst van de O.E.S.O. is dat alleen het geval met de woorden "seul ou avec l'ensemble de l'entreprise". Dat zinsdeel is zuiver verklarend en voegt niets toe aan de normatieve waarde van de bepaling.

De woorden "andere dan onroerende goederen", die driemaal tussen haakjes in de tekst voorkomen, bepalen daarentegen het woord "goederen", en hebben dus wel een normatieve strekking.

Artikel 20.

Dit artikel wil voorkomen dat een Staat de inkomsten van een leraar die uit de andere Staat komt, gaat belasten, en wil zodoende dubbele belasting vermijden.

.../...

Het kan echter leiden tot algehele vrijstelling van inkomstenbelastingen, bijvoorbeeld wanneer een leraar "beloningen" ontvangt van een onderwijsinrichting uit een van de overeenkomstsluitende Staten waar hij gedurende een tijdvak van ten hoogste twee jaar verblijft, en in dat tijdvak een eind heeft gemaakt aan al hetgeen kan wijzen op een vestiging in de andere Staat waar hij vroeger verbleef, zodat hij niet langer wordt beschouwd als verblijfhouder van die andere Staat.

Artikel 23.

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 23, § 2, 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,
Madame : Mevrouw :	J.MASQUELIN, G.CISELET,	conseillers d'Etat, staatsraden,	
Messieurs : de Heren :	P.DE VISSCHER, M.VERSCHELDEN,	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.