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 8 janvier 1971, d'une demande d'avis sur un projet de loi "portant approbation de la convention entre la Belgique et le Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, et du protocole final, signés à Luxembourg le 17 septembre 1970", a donné le 24 février 1971 l'avis suivant :

KONINKRIJK BELGIE.

ADVIES VAN DE RAAD VAN STATE.

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede kamer, de 8e januari 1971 door de Minister van Buitenlandse Zaken verzocht hem van advies te dienen over een ontwerp van wet "houdende goedkeuring van de overeenkomst tussen België en Luxemburg tot het vermijden van dubbele belasting en tot regeling van sommige andere aangelegenheden inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, en van het slotprotocol, ondertekend te Luxemburg op 17 september 1970", heeft de 24e februari 1971 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 Luxembourg, le 17 septembre 1970.

Cette convention soulève plusieurs difficultés d'interprétation.

1. L'article 3 contient une série de définitions de portée générale concernant les termes et expressions employés dans le texte de la convention.

Si les termes de "personne" et de "société" sont ainsi définis, il n'en est pas de même du mot "entreprise" qui est cependant fréquemment utilisé.

Il semble que l'entreprise puisse se définir comme une entité économique de production, de commercialisation ou de transport, non pourvue de la personnalité juridique et appartenant à une personne physique ou morale. L'entreprise apparaît dès lors comme un objet de droits et non comme un sujet titulaire de droits.

Ce caractère juridique de l'entreprise transparaît dans l'article 11, § 3, où l'on envisage le cas où les intérêts "sont attribués à une entreprise de l'autre Etat contractant", tandis qu'on se réfère à la notion de "société résidente de l'autre Etat contractant" dès qu'il est question de désigner le titulaire du droit de propriété sur des actions ou parts assorties d'un droit de vote.

.../...

Le défaut de définition du mot "entreprise" peut aboutir à certaines ambiguïtés. Ainsi, dans l'article 12, § 6, on ne voit pas très bien comment une entreprise bénéficiaire des redevances peut avoir sous sa dépendance ou exercer son contrôle sur une entreprise située dans l'autre Etat, alors qu'elle n'est pas une personne juridique.

2. L'article 24, § 5, est complété par le § 9 du protocole final. Ce dernier texte n'est pas clair. On n'aperçoit pas, en présence des précisions contenues dans l'alinéa 3, la portée qu'il convient d'attribuer aux trois dernières lignes de l'alinéa 2 : "dans le cas où ces bénéfices recevraient la même affectation que ceux de la société résidente du Luxembourg ou du groupement de personnes ayant son siège de direction effective dans cet Etat".

Si le Gouvernement , qui a négocié les dispositions qui précèdent, n'a aucun doute sur la signification exacte que les Hautes Parties contractantes ont entendu donner à ces textes, il lui incombe d'éclairer les Chambres législatives, en complétant sur ce point l'exposé des motifs.

Dans le cas contraire, le Gouvernement devrait proposer au Gouvernement luxembourgeois la signature d'un protocole interprétatif ou un échange de notes par lesquelles l'interprétation à donner à ces textes serait indiquée de manière non équivoque.

*

* *

.../...

L'article 9 appelle le commentaire suivant.

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 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-luxembourgeoise 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 Luxembourg, sans que cette disposition de droit international donne par elle-même des pouvoirs 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 luxembourgeoises que dans les conditions d'exercice énoncées à l'article 9 de la convention, qui semblent plus restrictives.

Dans un autre ordre d'idées, l'article 9 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 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. Une double imposition de nature économique se trouve ainsi consacrée.

.../...

La convention se montre cependant plus libérale en ce qui concerne les intérêts excessifs dont la partie qui excède le taux normal est imposable conformément à la législation de l'Etat contractant d'où proviennent ces intérêts (article 11, § 7) et en ce qui concerne les redevances excessives dont la partie excédentaire est pareillement imposable (article 12, § 5), lorsque des relations spéciales existent entre le débiteur et le créancier.

Selon l'article 23, § 2, 2°, ces intérêts et redevances ne sont taxés en Belgique que sous déduction d'une quotité forfaitaire d'impôt étranger, qui est égale à 15 p.c. du montant de ces revenus.

Il serait logique qu'à l'avenir pareille déduction soit consentie en ce qui concerne les avantages anormaux ou bénévolesqui ont déjà été taxés dans l'autre Etat et qui seraient assimilables à des dividendes , des intérêts ou des redevances.

*

* *

Si des dispositions semblables à celles des §§ 5 et 6 de l'article 12 devaient être reprises à l'avenir dans d'autres conventions du même genre, il serait opportun de les réunir en un seul paragraphe dont le second alinéa pourrait être rédigé comme suit :

.../...

"A défaut de critères plus adéquats et notamment de comparaisons avec les redevances librement fixées pour des prestations similaires entre des entreprises ou des personnes réellement indépendantes, le montant normal des redevances, prévu à l'alinéa 1er, peut être déterminé compte tenu du coût, augmenté d'un profit normal, de l'acquisition, du perfectionnement et de la conservation des droits, biens ou informations donnant lieu aux redevances :

a) lorsque le débiteur est une entreprise ou une personne qui est en fait sous la dépendance ou sous le contrôle de la personne bénéficiaire des redevances ou vice versa;

b) ou lorsque ces deux entreprises sont, en fait, sous la dépendance ou sous le contrôle d'une tierce personne ou de personnes juridiquement distinctes mais appartenant au même groupe".

De même, les difficultés d'interprétation signalées plus haut au sujet du § 9 du protocole final (article 24, § 5 de la convention) pourraient être évitées à l'avenir si ce § 9 était rédigé comme suit :

"Pour l'application de l'article 24, § 5, de la convention, les bénéfices que réalisent en Belgique les sociétés résidentes du (Luxembourg)et les groupements de personnes ayant leur siège de direction effective au (Luxembourg) et qui possèdent un établissement stable en Belgique, sont imposés en Belgique selon le régime applicable aux sociétés qui n'ont pas en Belgique leur siège social, leur principal établissement, ou leur siège de direction ou d'administration.

.../...

Toutefois, l'impôt exigible ne peut être supérieur au total des divers impôts, calculés au taux ordinaire, auxquels une société résidente de la Belgique est soumise sur ses bénéfices non distribués et sur ses bénéfices distribués à ses actionnaires, associés et administrateurs.

Pour l'application de l'alinéa 2, les bénéfices distribués sont présumés égaux à la moitié du bénéfice de l'établissement stable après déduction de l'impôt des sociétés au taux ordinaire applicable aux sociétés résidentes de la Belgique, et ce montant est imposé au taux de 10 p.c.".

*
* *

En ce qui concerne l'article 23, on observera que, 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 même Code).

La succession de ces deux articles et l'emploi dans le second des mots "en outre" inclineraient à penser 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 précompte, 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).

On peut penser que cette pratique administrative sera normalement suivie en ce qui concerne la déduction de 15 p.c. prévue par l'article 23, § 2, 2°, de la convention.

Pour éviter toute contestation à cet égard, il se recommande de modifier le Code des impôts sur les revenus, soit en y intervertissant les articles 186 et 187, soit en remplaçant, dans l'article 187, les mots "en outre" par l'adverbe "préalablement".

Cette mesure devrait avoir effet à partir de la date où le précompte mobilier est devenu remboursable.

Het aan de Raad van State voorgelegde wetsontwerp strekt tot goedkeuring van een overeenkomst inzake belastingen, tussen België en Luxemburg gesloten op 17 september 1970.

In verband met de interpretatie van deze overeenkomst rijzen een aantal moeilijkheden.

1. Artikel 3 bevat een aantal algemene begripsbepalingen betreffende de termen en wendingen die in de tekst van de overeenkomst gebruikt zijn.

Er wordt een omschrijving gegeven van de termen "persoon" en "vennootschap", maar niet van het woord "onderneming", dat nochtans vaak voorkomt.

De onderneming lijkt te kunnen worden omschreven als een economische eenheid voor produktie, handel of vervoer, die geen rechtspersoonlijkheid heeft en toebehoort aan een natuurlijke persoon of aan een rechtspersoon. De onderneming doet zich derhalve voor als een rechtsobject, niet als een rechtssubject.

Dat rechtskarakter van de onderneming komt aan het licht in artikel 11, § 3, waar sprake is van het geval dat interest aan "een onderneming van de andere overeenkomstsluitende Staat wordt toegekend", terwijl met het begrip "vennootschap , verblijfhouder van de andere overeenkomstsluitende Staat" gewerkt wordt zodra het erom gaat te zeggen wie het eigendomsrecht van stemgerechtigde aandelen of delen heeft.

.../...

Het ontbreken van een begripsomschrijving van "onderneming" kan tot dubbelzinnigheid leiden. Zo is het in artikel 12, § 6, niet heel duidelijk hoe een onderneming die royalty's ontvangt een in de andere Staat gelegen onderneming onder zich kan hebben of kan controleren terwijl zij geen rechtspersoon is.

2. Artikel 24, § 5, is aangevuld door artikel 9 van het slotprotocol. Deze laatste tekst is duister. Met de toelichtingen die in het derde lid worden verstrekt, wordt het niet duidelijk hoe de laatste vier regels van het tweede lid moeten worden begrepen : "ingeval die winsten dezelfde bestemming zouden krijgen als die van de vennootschap die verblijfhouder is van Luxemburg of van de personenvereniging die haar plaats van werkelijke leiding in die Staat heeft".

Bestaat er voor de Regering, die over de hiervorenbedoelde bepalingen onderhandeld heeft, geen twijfel over de juiste betekenis welke de Hoge Verdragsluitende Partijen aan die teksten hebben willen geven, toch dient zij de Wetgevende Kamers voor te lichten door de memorie van toelichting op dat punt aan te vullen.

Gebeurt dat niet, dan zou zij aan de Luxemburgse Regering moeten voorstellen een uitleggingsprotocol te ondertekenen of nota's te wisselen waarin op ondubbelzinnige wijze wordt gezegd hoe die teksten moeten worden uitgelegd.

*

* *

.../...

Over artikel 9 moet het volgende worden gezegd :

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-Luxemburgse 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 Belgische 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 Luxemburg verblijvende personen of aldaar gevestigde instellingen, zonder dat die internationaalrechtelijke bepaling uit zichzelf aan de Belgische administratie bevoegdheden 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 Luxemburgse vennootschappen verbonden zijn, alleen mogen worden toegepast onder de enger lijkende uitoefeningsvoorwaarden welke artikel 9 van de overeenkomst stelt.

Anderzijds lijkt artikel 9 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 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. Er is dus wel een economische dubbele belasting.

De overeenkomst ziet het echter ruimer voor de overdreven interest waarvan het boven het normale tarief uitgaande deel belastbaar is volgens de wetgeving van de overeenkomstsluitende Staat waaruit die interest afkomstig is (artikel 11, § 7), en voor de overdreven royalty's waarvan het boven het normale bedrag uitgaande deel op gelijke wijze belastbaar is (artikel 12, § 5), indien er een bijzondere verhouding is tussen de schuldenaar en de genieter.

Volgens artikel 23, § 2, 2°, worden die interesten en royalty's in België slechts belast na aftrek van een forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting, dat gelijk is aan 15 t.h. van het bedrag van die inkomsten.

Het ware logisch in de toekomst een zodanige aftrek toe te staan voor in de andere Staat reeds belaste abnormale of goedgunstige voordelen die met dividenden, interesten of royalty's gelijkgesteld kunnen worden.

*
* *

.../...

Mocht het nodig zijn in latere soortgelijke overeenkomsten bepalingen als die van de §§ 5 en 6 op te nemen, dan ware het dienstig ze samen te brengen in één enkele paragraaf, waarvan het tweede lid als volgt zou kunnen worden geredigeerd :

"Zijn er geen beter passende criteria en onder meer vergelijkingen met royalty's die voor gelijksoortige prestaties vrij worden bedongen tussen werkelijk onafhankelijke ondernemingen of personen, dan mag het in het eerste lid bepaalde normale bedrag van de royalty's worden bepaald met inachtneming van de met een normale baat verhoogde kostprijs van de verwerving, de vervolmaking en het behoud van de rechten, goederen of inlichtingen waarvoor de royalty's verschuldigd zijn :

a) indien de schuldenaar een onderneming of een persoon is die in feite afhankelijk is van of beheerst wordt door de persoon die de genieter van de royalty's is, of omgekeerd ;

b) of indien beide ondernemingen in feite afhankelijk zijn van of beheerst worden door een derde persoon of door juridisch zelfstandige personen die echter tot eenzelfde groep behoren".

Ook de interpretatiemoeilijkheden waarop hiervoren is gewezen met betrekking tot § 9 van het slotprotocol (artikel 24, § 5, van de overeenkomst) zouden in de toekomst kunnen worden voorkomen indien die § 9 als volgt werd geredigeerd :

.../...

"Voor de toepassing van artikel 24, § 5, van de overeenkomst worden de winsten die in België verwezenlijkt worden door vennootschappen die verblijfhouder zijn van (Luxemburg) en door verenigingen van personen die hun plaats van werkelijke leiding in (Luxemburg) hebben en een vaste inrichting in België bezitten, in België belast volgens de regeling die geldt voor de vennootschappen die hun maatschappelijke zetel, hun voornaamste inrichting of hun zetel van bestuur of beheer niet in België hebben.

De verschuldigde belasting mag evenwel niet hoger zijn dan de som van de verschillende belastingen, berekend tegen het gewone tarief, die door een vennootschap, verblijfhouder van België, verschuldigd is op haar niet uitgedeelde winsten en op haar winsten uitgedeeld aan haar aandeelhouders, vennoten en beheerders.

Voor de toepassing van het tweede lid worden de uitgedeelde winsten vermoed gelijk te zijn aan de helft van de winst van de vaste inrichting na aftrek van de vennootschapbelasting tegen het gewone tarief dat geldt voor de vennootschappen, verblijfhouders van België, en wordt dat bedrag belast tegen het tarief van 10 t.h.".

*
* *

In verband met artikel 23 moge het volgende worden opgemerkt. 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 hetzelfde Wetboek).

.../...

De opeenvolging van die twee artikelen en het gebruik, in het tweede, van het woord "daarenboven" schijnen erop te wijzen dat de verrekening in de volgende orde geschiedt : eerst de roerende voorheffing, 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 aanzuiveting bij voorrang van de aanslag in de vijf opcentiemen)".

Men mag aannemen dat deze administratieve praktijk normaal zal worden gevolgd voor de aftrek van 15 t.h., bedoeld in artikel 23, § 2, 2°, van de overeenkomst.

Ten einde iedere betwisting in dat opzicht te voorkomen, verdient het aanbeveling het Wetboek van de inkomstenbelastingen te wijzigen, ofwel door er de artikelen 186 en 187 van plaats te verwisselen, ofwel door in artikel 187 het woord "daarenboven" te vervangen door het bijwoord "vooraf".

Die maatregel zou uitwerking moeten hebben vanaf de dag waarop de roerende voorheffing terugbetaalbaar is geworden.

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

(s.) M. JACQUEMIJN.

LE PRESIDENT - DE VOORZITTER,

(s.) G. VAN BUNNEN.