ROYAUME DE BELGIQUE.

KONINKRIJK BELGIE.

AVIS DU CONSEIL D'ETAT.

ADVIES VAN DE RAAD VAN STATE.

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 l'Espagne 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 additionnel, signés à Bruxelles le 24 septembre 1970", a donné le 17 février 1971 l'avis suivant :

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 Spanje 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 aanvullend protocol, ondertekend te Brussel op 24 september 1970", heeft de 17e 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 l'Espagne, le 24 septembre 1970.

Le projet de loi d'approbation ne soulève pas d'observations. Par contre, le texte de la convention appelle certains commentaires.

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 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-espagnole 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 en Espagne, 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 espagnoles 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 permet pas d'éviter une double imposition sinon juridique, du moins économique.

Selon l'exposé des motifs, 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. Mais 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, § 6), lorsque des relations spéciales existent entre le débiteur et le créancier.

Selon l'article 23, § 3, ces intérêts et redevances ne sont taxés en Belgique que sous déduction d'une quotité forfaitaire d'impôt étranger, dont le taux ne peut être inférieur à 15 p.c. du montant des revenus pour les intérêts et 5 p.c. pour les redevances. Selon l'article 195 du Code belge des impôts sur les revenus, cette quotité est toujours 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 bénévoles qui ont déjà été taxés dans l'autre Etat et qui seraient assimilables à des dividendes, des intérêts ou des redevances.

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 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, § 3, 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 Spanje gesloten op 24 september 1970.

Het ontwerp van goedkeuringswet geeft geen aanleiding tot opmerkingen. De tekst van de overeenkomst daarentegen vraagt wel om enige commentaar.

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-Spaanse 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 Spanje 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 Spaanse vennootschappen verbonden zijn, alleen mogen worden toegepast onder de enger lijkende uitoefeningsvoorwaarden welke artikel 9 van de overeenkomst stelt.

Anderzijds vermag artikel 9 van de overeenkomst niet, een zo niet juridische, dan toch economische dubbele belasting te voorkomen.

Volgens de memorie van toelichting is het zo 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, § 6) indien er een bijzondere verhouding is tussen de schuldenaar en de genieter.

Volgens artikel 23, § 3, worden die interesten en royalty's in België slechts belast na aftrek van een forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting, waarvan het tarief niet lager mag zijn dan 15 t.h. van het bedrag van de inkomsten voor de interesten en 5 t.h. voor de royalty's. Volgens artikel 195 van het Belgisch Wetboek van de inkomstenbelastingen is dat gedeelte steeds gelijk 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.

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 hetzelfde Wetboek).

.../...

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)".

Men mag aannemen dat deze administratieve praktijk normaal zal worden gevolgd voor de aftrek van 15 t.h., bedoeld in artikel 23, § 3, 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 : de Heren :	G. VAN BUNNEN,	conseiller d'Etat, staatsraad,	président, voorzitter,
	J. MASQUELIN,	conseillers d'Etat,	
Madame : Mevrouw :	G. CISELET,	staatsraden,	
Messieurs : de Heren :	P. DE VISSCHER, G. ARONSTEIN,	assesseurs de la section de législation, bijzitters van de afdeling wetgeving,	
	M. JACQUEMIJN,	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,

(s.) M. JACQUEMIJN.

LE PRESIDENT - DE VOORZITTER,

(s.) G. VAN BUNNEN.