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 7 juin 1966, d'une demande d'avis sur un projet de loi "portant approbation de la convention entre la Belgique et la Suède tendant à éviter les doubles impositions et à régler certaines autres questions en matière d'impôts sur les revenus et sur la fortune, signée à Bruxelles le 2 juillet 1965", a donné le 4 juillet 1966 l'avis suivant :

KONINKRIJK BELGIE.

ADVIES VAN DE RAAD VAN STATE.

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede kamer, de 7e juni 1966 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 Zweden ter voorkoming van dubbele belasting en tot regeling van sommige andere aangelegenheden inzake inkomsten- en vermogensbelastingen, ondertekend te Brussel op 2 juli 1965", heeft de 4e juli 1966 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 la Suède le 2 juillet 1965.

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 :

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-suédoise 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".

Selon le délégué du Gouvernement, l'article 9 de la convention n'exclut nullement l'application de l'article 24 du Code des impôts sur les revenus. Il s'ensuit que l'administration pourra rectifier le bénéfice imposable d'une société belge liée à une société suédoise tantôt par application de l'article 24 du Code, tantôt en appliquant l'article 9 de la convention.

Dans ce second cas, il convient de se demander si, à un accroissement de bénéfices imposé à une société filiale par un des Etats contractants, correspondra un droit à la déduction d'une somme égale qui serait soustraite des bénéfices de la société mère avant la taxation de ces bénéfices par l'autre Etat contractant. Une réponse affirmative à cette question pourrait se déduire du but général de la convention, qui est d'éviter la double imposition d'un même revenu, ainsi que de l'emploi du

/

mot "transférés" à l'article 9, § 2, pour qualifier les bénéfices visés au § ler, c'est-à-dire ceux qui auraient été obtenus en dehors des conditions particulières affectant les relations des entreprises considérées.

Selon les déclarations de son délégué, le Gouvernement estime néanmoins 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.

Le Gouvernement est d'avis qu'en conséquence, les règles du droit commun restent applicables également dans cet autre Etat, mais qu'à la faveur de la procédure prévue à l'article 25 de la convention, les deux Etats ont la faculté de rechercher une solution appropriée pour remédier à la double imposition "économique" résultant de redressements opérés en vertu de l'article 9.

Cette position appelle certaines réserves car l'article 25 de la convention ne permet la conclusion d'accords amiables entre les autorités compétentes des Etats contractants que dans la mesure où l'on se trouve en présence d'une double imposition non conforme à la convention et frappant le même cpntribuable .
Tel n'est pas le cas en l'espèce.

\+

\+ \+

.../...

Dans le projet de convention-type rédigé par l'Organisation de coopération et de développement économique, auquel l'exposé des motifs se réfère, l'article 18 est intitulé "Pensions" et l'article 19 "Fonctions publiques".

La convention signée entre la Belgique et la Suède reproduit textuellement l'article 18 de la convention-type, mais s'en écarte en ce qui concerne l'article 19.

Notamment, le § 1er de l'article 19 de la convention belgo-suédoise contient un alinéa 2 qui n'existe pas dans la convention-type et qui est ainsi rédigé :

"De même, les pensions payées en exécution de la législation sociale d'un Etat contractant ne sont imposables que dans cet Etat".

Le champ d'application de cette disposition paraît peu clair, vu le contexte des articles 18 et 19.

L'article 18 est tout à fait général. Il réserve à l'Etat auquel ressortit le résident pensionné le droit de prélever l'impôt sur la pension.

L'article 19, § 2, soumet au même régime les pensions versées au titre de services rendus dans le cadre d'une activité commerciale ou industrielle exercée par un Etat contractant ou par une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, lorsque ces pensions ne sont pas visées à l'article 19, § 1er, alinéa 2, c'est-à-dire lorsqu'elles ne sont pas payées en exécution de la législation sociale.

.../...

De l'article 19, § 1er, alinéa 1er, et a contrario de l'article 19, § 2, on doit inférer que seront taxées par l'Etat débiteur, les pensions payées par l'Etat ou une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales lorsque ces pensions sont :

a. versées au titre de services rendus dans le cadre d'une activité ni commerciale, ni industrielle;

b. versées au titre de services rendus dans le cadre d'une activité commerciale ou industrielle, si ces pensions sont payées en exécution de la législation sociale.

Le problème peut se compliquer encore en raison du fait que nombre d'employeurs publics ou privés ajoutent à la pension de sécurité sociale, une pension dite "extra-légale" qu'ils payent eux-mêmes ou par l'entremise d'une compagnie d'assurance (système dit de l'assurance-groupe). Dans un tel régime de pension mixte le bénéficiaire belge, résidant en Suède, subira en Belgique la retenue du précompte professionnel sur la part qui constitue la pension légale versée en exécution de la législation sociale, tandis que la pension extra-légale ne sera taxée qu'en Suède.

Selon les renseignements fournis par le délégué du Gouvernement , l'alinéa 2 de l'article 19, § 1er, a une portée générale et s'appliquera aussi bien aux pensions du secteur privé qu'à celles du secteur public. Il eût donc été préférable d'insérer cet alinéa dans l'article 18 (qui, dans la convention-type, est intitulé "Pensions") plutôt que dans l'article 19 (intitulé "Fonctions publiques").

\+

\+ \+

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" inclinerait 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 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, § 5, alinéa 2, de la convention.

\+

\+ +

L'article 27 de la convention prévoit un engagement d'aide mutuelle pour le recouvrement des impôts. Ce texte s'inspire de: dispositions semblables figurant dans d'autres conventions de prévention de la double imposition. Selon l'interprétation traditionnelle donnée à ces textes, les titres qui sont exécutoires dans un Etat le sont dans l'autre sans formalité d'exéquatur et, en Belgique, les receveurs des contributions directes délivrent contrainte sur base du titre exécutoire étranger.

\+

\+ +

Les références que contiennent certaines dispositions de la convention à d'autres dispositions de cette convention citent fréquemment les paragraphes des articles et utilisent typographiquement le signe "§". Or, les subdivisions des articles sont numérotées sans emploi du même signe. Il conviendrait, pour éviter toute confusion, de prévoir à l'avenir dans les conventions internationales du genre, l'emploi du signe "§" pour indiquer les subdivisions numérotées des articles.

Het aan de Raad van State voor advies voorgelegde wetsontwerp beoogt de goedkeuring van een op 2 juli 1965 tussen België en Zweden gesloten belastingovereenkomst .

De drie voornaamste oogmerken van die overeenkomst zijn :

1° de afbakening van het toepassingsgebied van de wetgeving van beide landen betreffende de inkomsten- en vermogensbelastingen ;

2° het opheffen of verminderen van de gevallen van dubbele belasting in dezelfde aangelegenheid;

3° de wederzijdse bijstand tussen de overeenkomstsluitende Staten voor het innen van de belastingen op het inkomen en van de belastingen op het vermogen.

\+

\+ \+

Bij het ontwerp zijn de volgende opmerkingen te maken :

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 een buitenlandse onderneming controleert, of omgekeerd, en ook als een of meer Belgische en een of meer buitenlandse ondernemingen samen afhangen van een derde persoon of onderneming, of nog van eenzelfde groep.

De rechter in feitelijke aanleg beoordeelt die toestand op onaantastbare wijze.

De Belgisch-Zweedse overeenkomst behandelt in artikel 9 hetzelfde probleem in termen die merkelijk verschillen van die van artikel 24 van het Belgisch Wetboek van de inkomstenbelastingen. Waar de overeenkomst het heeft over de "winsten die, zonder die voorwaarden, ... zouden behaald geweest zijn", beoogt het Belgisch Wetboek van de inkomstenbelastingen de "abnormale of goedgunstige voordelen".

Volgens de gemachtigde van de Regering, sluit artikel 9 van de overeenkomst de toepassing van artikel 24 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen geenszins uit. Hieruit volgt dat het bestuur de belastbare winst van een aan een Zweedse vennootschap verbonden Belgische vennootschap zal kunnen verbeteren, nu eens op grond van artikel 24 van het Wetboek, dan weer op grond van artikel 9 van de overeenkomst.

In dit tweede geval dient men zich af te vragen of een winstvermeerdering die door een van de overeenkomstsluitende Staten aan een dochtermaatschappij wordt opgelegd, aan de andere kant recht zal geven op een gelijk bedrag, af te trekken van de winsten van de moedermaatschappij vooraleer die winsten door de andere overeenkomstsluitende Staat worden belast. Een bevestigend antwoord kan worden afgeleid uit

het algemeen doel van de overeenkomst, namelijk voorkomen dat eenzelfde inkomen dubbel belast wordt, en ook uit het gebruik van het woord "overgedragen" in artikel 9, § 2, ter aanwijzing van de onder § 1 bedoelde winsten, namelijk die zouden behaald geweest zijn buiten de bijzondere voorwaarden in verband met de betrekkingen tussen bewuste ondernemingen.

Naar de gemachtigde van de Regering heeft verklaard, oordeelt deze niettemin dat, ingeval een Staat artikel 9 van de overeenkomst toepast, de andere Staat niet gehouden is de belastbare winsten van de verblijfhoudende onderneming van die andere Staat ipso facto te verminderen met de sommen 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 de sommen waarover het gaat, worden belast ten name van twee verschillende belastingplichtigen.

De Regering meent dat de regelen van het gemeen recht dan ook van toepassing blijven in die andere Staat, maar dat beide Staten, dank zij de procedure van artikel 25 van de overeenkomst, naar een passende oplossing kunnen zoeken om de "economische" dubbele aanslag te verhelpen, die het gevolg is van krachtens artikel 9 aangebrachte verbetering

Dit standpunt vergt enig voorbehoud, want krachten artikel 25 van de overeenkomst mogen de bevoegde autorite van de verdragsluitende Staten alleen maar minnelijke schikkingen treffen voor zover het gaat om een met de overeenkomst strijdige dubbele aanslag van dezelfde belastingplichtige. Dat is hier niet het geval.

\+

\+ \+

...

In het ontwerp van het model-verdrag dat werd opgemaakt door de Organisatie voor economische samenwerking en ontwikkeling en waarnaar de memorie van toelichting verwijst, staat boven artikel 18 het opschrift "Pensioenen" en boven artikel 19 "Openbare Ambten".

De tussen België en Zweden gesloten overeenkomst herhaalt woordelijk artikel 18 van het model-verdrag, maar wijkt van dat model-verdrag af wat artikel 19 betreft.

Zo heeft § 1 van artikel 19 van de Belgisch-Zweedse overeenkomst een als volgt luidend tweede lid, dat niet voorkomt in het model-verdrag :

"Zo ook zijn pensioenen, betaald in uitvoering van de sociale wetgeving van een verdragsluitende Staat, enkel in die Staat belastbaar".

Het toepassingsgebied van deze bepaling lijkt niet zeer duidelijk, gelet op de context van de artikelen 18 en 19

Artikel 18 is volstrekt algemeen. Alleen de Staat waaronder de gepensioneerde verblijfhouder ressorteert, heeft het recht belasting op het pensioen te heffen.

Artikel 19, § 2, past dezelfde regeling toe op "de pensioenen betaald wegens diensten bewezen in het kader van een handels- of nijverheidsbedrijvigheid die door een verdragsluitende Staat of door een van zijn politieke onderverdelingen of lokale gemeenschappen" wordt uitgeoefend, voor zover die pensioenen niet bedoeld zijn in artikel 19, § 1, tweede lid, dit is voor zover "zij niet betaald zijn in uitvoering van de sociale wetgeving".

Uit artikel 19, § 1, eerste lid, en a contrario uit artikel 19, § 2, moet worden afgeleid dat door de Staat die ze verschuldigd is, zullen worden belast de pensioenen betaald door de Staat of een van zijn politieke onderverdelingen of lokale gemeenschappen, als die pensioenen :

a. betaald zijn wegens diensten bewezen in het kader noch van een "handels-, noch van een nijverheidsbedrijvigheid";

b. betaald zijn wegens diensten bewezen in het kader van een "handels- of nijverheidsbedrijvigheid", als die pensioenen betaald zijn ter uitvoering van de sociale wetgeving.

Het probleem kan nog ingewikkelder worden doordat heel wat openbare of particuliere werkgevers bij het pensioen van de sociale zekerheid een zogenaamd "buitenwettelijk" pensioen voegen, dat zij zelf of door toedoen van een verzekeringsmaatschappij (de zogenaamde groepsverzekering) betalen. In zulk een gemengd pensioenstelsel wordt op de Belgische gerechtigde die in Zweden verblijft, in België de bedrijfsvoorheffing toegepast op het gedeelte dat het wettelijk pensioen vormt en betaald is ter uitvoering van de sociale wetgeving, terwijl het buitenwettelijk pensioen alleen in Zweden wordt belast.

Naar de gemachtigde van de Regering heeft verklaard, heeft het tweede lid van artikel 19, § 1, een algemene strekking en zal het zowel op de pensioenen van de particuliere sector als op die van de overheidssector worden toegepast. Het zou dus beter geweest zijn, dat lid

.../...

in te voegen in artikel 18 (dat in het model-verdrag onder het opschrift "Pensioenen" staat) en niet in artikel 19 (met als opschrift "Openbare Ambten").

\+

\+ +

In de Belgische wetgeving wordt de belasting die verschuldigd is op 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 "van de belasting wordt daarenboven een forfaitair gedeelte van die buitenlandse belasting afgetrokken" (artikel 187 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen).

Uit de opeenvolging van die twee artikelen en uit het gebruik van het woord "daarenboven" in het tweede artikel, zou kunnen worden opgemaakt dat de verrekening in de volgende orde geschiedt : eerst de roerende voorheffing en daarna het forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting (door artikel 195 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen bepaald op 15 t.h.).

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

Deze administratieve praktijk zal dus normaal worden gevolgd ingeval artikel 23, § 5, tweede lid, van de overeenkomst wordt toegepast.

\+

\+ +

Artikel 27 van de overeenkomst voorziet in wederzijdse hulpverlening voor het invorderen van de belastingen. Deze tekst gaat uit van soortgelijke bepalingen uit andere overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting. Volgens de traditionele uitlegging van deze teksten, zijn de titels die in een Staat uitvoerbaar zijn, dat ook in de andere Staat zonder formaliteit van uitvoerbaarverklaring, en in België geven de ontvangers der directe belastingen dwangbevelen uit op grond van de buitenlandse uitvoerbare titel.

\+

\+ +

De verwijzingen in sommige bepalingen van de overeenkomst naar andere bepalingen daarvan, vermelden vaak de paragrafen van de artikelen en gebruiken daarvoor het teken "§". De onderverdelingen van de artikelen zijn wel genummerd, maar zonder datzelfde teken. Ten einde iedere verwarring te voorkomen, make men voortaan in soortgelijke internationale overeenkomsten gebruik van het teken "§" om de genummerde onderverdelingen van de artikelen aan te wijzen.

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

LE GREFFIER - DE GRIFFIER,

(s) G. DE LEUZE.

LE PRESIDENT - DE VOORZITTER,

(s) G. HOLOYE.