

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 12 janvier 1999, d'une demande d'avis, dans un délai ne dépassant pas un mois, sur un avant-projet de loi "portant assentiment aux actes internationaux suivants :

- 1° Convention entre le Royaume de Belgique et la République d'Ouzbékistan tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, et Protocole, signés à Bruxelles le 14 novembre 1996;
- 2° et Protocole additionnel amendant cette Convention, signé à Tachkent le 17 avril 1998",

a donné le 17 mars 1999 l'avis suivant :

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede kamer, op 12 januari 1999 door de Minister van Buitenlandse Zaken verzocht hem, binnen een termijn van ten hoogste een maand, van advies te dienen over een voorontwerp van wet "houdende instemming met de volgende internationale akten :

- 1° Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en de Republiek Oezbekistan tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, en Protocol, ondertekend te Brussel op 14 november 1996;
- 2° en Aanvullend Protocol tot wijziging van deze Overeenkomst, ondertekend te Tashkent op 17 april 1998",

heeft op 17 maart 1999 het volgende advies gegeven :

En ce qui concerne le projet de loi d'assentiment

Le Protocole additionnel du 17 avril 1998 modifie l'article 29, § 2, de la Convention, de sorte que celle-ci s'applique en Belgique :

- aux impôts dus à la source sur les revenus attribués ou mis en paiement à partir du 1er janvier 1997;
- aux autres impôts établis sur des revenus de périodes imposables commençant à partir du 1er janvier 1997 (Protocole additionnel, article 2).

Aussi, il se pourrait que des contribuables aient droit au dégrèvement total ou partiel d'impositions perçues ou enrôlées sur des revenus de 1997 conformément au droit commun et que les délais de réclamations contre ces impositions soient expirés au moment de la publication de la loi d'assentiment de la Convention au Moniteur belge.

C'est la raison d'être de l'article 3 du projet de loi.

Cet article appelle les observations suivantes.

L'alinéa 1er serait mieux rédigé comme suit :

"Lorsque des impôts enrôlés ou perçus avant la publication de la présente loi au Moniteur belge sont contraires aux dispositions de la Convention, les redevables de ces impôts peuvent, par dérogation aux dispositions du Code des impôts sur les revenus, encore adresser au direc-

.../...

teur régional des contributions directes une réclamation contre ces impositions dans le délai d'un an à compter de la publication de la présente loi au Moniteur belge.".

Du moment que cette possibilité de réclamation reste ouverte, il est inutile de prévoir la possibilité de dégrèvement d'office des surtaxes, alors que l'article 376 du Code des impôts sur les revenus limite les cas de dégrèvement d'office à des cas étrangers à l'hypothèse envisagée dans le projet. Cette dérogation supplémentaire au droit commun n'est pas nécessaire.

L'alinéa 2 est inutile et doit être omis : du moment que la disposition ne déroge au droit commun qu'en ce qui concerne le délai de réclamation, il va sans dire que la décision du directeur est susceptible des recours ordinaires prévus par la loi.

Le dernier alinéa de l'article 3, qui tend à priver le redevable des impôts payés en violation de la Convention des intérêts moratoires dus par l'Etat conformément à l'article 418 du Code des impôts sur les revenus doit être omis : le Conseil d'Etat n'aperçoit pas de justification à cette dérogation au droit commun. A défaut de justification, la Cour d'arbitrage pourrait considérer que cette dérogation à l'article 418 est contraire au principe constitutionnel d'égalité.

L'article 4 du projet est incompréhensible et doit être omis.

En effet, pas plus qu'aucune autre convention préventive des doubles impositions, la convention à laquelle se rapporte le projet de loi n'aggrave la charge fiscale sur

.../...

les "revenus tombant sous l'application de la convention". Une convention préventive des doubles impositions, comme sa dénomination même l'indique, ne crée pas d'impôt : elle peut tout au plus prévoir des exemptions ou des modérations des impôts prévus par le droit interne (1).

*

Le projet de loi appelle les observations de légistique formelle suivantes.

1. L'intitulé exact de la Convention est "Convention entre la République d'Ouzbékistan et le Royaume de Belgique...". L'intitulé et l'article 2 seront modifiés en conséquence.

2. Dans l'intitulé et à l'article 2, mieux vaut indiquer l'intitulé complet du protocole additionnel fait à Tachkent le 17 avril 1998.

3. A l'article 2, mieux vaut écrire :

(1) Sur les articles 3 et 4 du projet de loi ici examiné, voyez et comparez l'avis du Conseil d'Etat L. 28.189/2 du 4 novembre 1998 sur un projet de loi "portant des dispositions particulières de procédure fiscale en vue de l'application des accords de siège avec les organisations internationales intergouvernementales", spécialement sur l'article 2 du projet.

"Les actes internationaux suivants sortiront leur plein et entier effet :

1° ...

2° ...".

4. Il convient d'indiquer sur les exemplaires en langue française et néerlandaise qu'il s'agit de traductions.

En ce qui concerne la Convention, article 10, et le
Protocole, point 3

L'article 10 de la convention vise les dividendes payés par une société qui est résidente d'un Etat contractant à un résident de l'autre Etat.

D'après l'article 3, § 1er, d, "le terme «société» désigne toute personne morale, entreprise mixte ou autre entité qui est considérée comme une personne morale aux fins d'imposition". Dans la version anglaise de la convention, on trouve "joint venture" à la place de "entreprise mixte".

Le point 3 du protocole précise, en ce qui concerne l'article 10, que le terme "dividende", utilisé à cet article, comprend les revenus provenant de la participation "à une entreprise mixte". La version anglaise du protocole vise les revenus provenant de la participation "in a joint venture", terminologie reproduite dans l'exposé des motifs relatif à l'article 10.

D'après le "Dictionnaire économique et juridique" français/anglais de Baleyte, Kurgansky, Laroche et Spindler (2e édition, 1989), cette expression se traduit par "co-entreprise, association en participation, opération conjointe".

Ce qui est certain, c'est que l'expression "entreprise mixte" est une mauvaise traduction de "joint venture". C'est, dès lors, avec raison que l'exposé des motifs se réfère sur ce point à la version anglaise.

Mais quel sens faut-il donner, dans le contexte, à l'expression "joint venture"?

Eu égard à la définition du terme "société" contenue dans l'article 3 de la Convention, il doit s'agir d'une société qui ne constitue pas une personne morale, mais "qui est considérée comme une personne morale aux fins d'imposition".

En droit fiscal belge, on ne voit pas quelle hypothèse pourrait être visée.

Het ontwerp van wet houdende instemming met de
Overeenkomst

Het Aanvullend Protocol van 17 april 1998 wijzigt artikel 29, § 2, van de Overeenkomst, zodat deze van toepassing is in België :

- op de bij de bron verschuldigde belastingen op inkomsten die zijn toegekend of betaalbaar gesteld met ingang van 1 januari 1997;
- op de andere belastingen gevestigd op inkomsten van belastbare periodes die lopen met ingang van 1 januari 1997 (Aanvullend Protocol, artikel 2).

Het geval kan zich dan ook voordoen dat belastingplichtigen recht hebben op gehele of gedeeltelijke ontheffing van belastingen geïnd of ingekohierd op inkomsten van 1997 overeenkomstig het gemeen recht en dat de termijnen voor het indienen van bezwaarschriften tegen die belastingen verstreken zijn op het tijdstip van de bekendmaking in het Belgisch Staatsblad van de wet houdende instemming met de Overeenkomst.

Dat is de bestaansgrond van artikel 3 van het wetsontwerp.

Bij dit artikel behoren de volgende opmerkingen te worden gemaakt.

.../...

Het zou beter zijn het eerste lid als volgt te redigeren :

"Wanneer belastingen, ingekohierd of geïnd vóór de bekendmaking van deze wet in het Belgisch Staatsblad, strijdig zijn met de bepalingen van de Overeenkomst, kunnen de belastingplichtigen, in afwijking van de bepalingen van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, aan de gewestelijke directeur van de directe belastingen een bezwaar tegen die aanslagen richten binnen een termijn van één jaar na de bekendmaking van deze wet in het Belgisch Staatsblad."

Nu die mogelijkheid van bezwaar open blijft, heeft het geen nut te voorzien in de mogelijkheid om ambtshalve ontheffing van overbelastingen te verlenen, aangezien de mogelijkheid om ambtshalve ontheffingen toe te staan in artikel 376 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen wordt beperkt tot gevallen die niets hebben uit te staan met het geval dat in het ontwerp wordt beschouwd. Die bijkomende afwijking van het gemeen recht is niet nodig.

Het tweede lid dient als overbodig te vervallen : aangezien de bepaling alleen wat de reclamatietermijn betreft van het gemeen recht afwijkt, kunnen tegen de beslissing van de directeur vanzelfsprekend de gewone beroepen worden ingesteld waarin de wet voorziet.

Het laatste lid van artikel 3, dat ertoe strekt de belastingschuldige die met schending van de Overeenkomst belastingen heeft betaald de moratoire interesten te ontnemen die de Staat overeenkomstig artikel 418 van het

.../...

Wetboek van de inkomstenbelastingen verschuldigd is, moet vervallen : de Raad van State ziet geen reden om aldus van het gemeen recht af te wijken. Doordat voor die afwijking van artikel 418 geen reden wordt opgegeven, zou ze door het Arbitragehof strijdig kunnen worden geacht met het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel.

Artikel 4 van het ontwerp is onverstaanbaar en moet vervallen.

Net zo min als enige andere overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting, leidt de Overeenkomst waarop het wetsontwerp betrekking heeft immers tot hogere belastingen op de "inkomsten waarop de overeenkomst van toepassing" is. Een overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting voert, zoals blijkt uit het opschrift zelf ervan, geen belasting in : ze kan ten hoogste vrijstellingen of verminderingen invoeren van de belastingen waarin het intern recht voorziet (1).

Bij het wetsontwerp behoren de volgende wetgevings-technische opmerkingen te worden gemaakt.

(1) Voor de artikelen 3 en 4 van het hier onderzochte ontwerp van wet, zie en vergelijk met het advies van de Raad van State L. 28.189/2 van 4 november 1998 over een ontwerp van wet "houdende bijzondere bepalingen inzake belastingprocedure met het oog op de toepassing van de zetelakkoorden met de internationale intergouvernementele organisaties", inzonderheid artikel 2 van het ontwerp.

1. Het juiste opschrift van de Overeenkomst luidt als volgt : "Overeenkomst tussen de Republiek Oezbekistan en het Koninkrijk België ...". Het opschrift en artikel 2 moeten dienovereenkomstig worden aangepast.

2. In het opschrift en in artikel 2 zou het beter zijn het volledige opschrift te vermelden van het Aanvullend Protocol gedaan te Tasjkent op 17 april 1998.

3. In artikel 2 zou het beter zijn te schrijven :

"De volgende internationale akten zullen volkomen gevolg hebben :

1° ...

2° ...".

4. Op de exemplaren in het Nederlands en in het Frans dient te worden vermeld dat het om vertalingen gaat.

Artikel 10 van de Overeenkomst en punt 3 van het Protocol.

Artikel 10 van de Overeenkomst doelt op dividenden betaald door een vennootschap die inwoner is van een Overeenkomstsluitende Staat aan een inwoner van de andere Staat.

.../...

Luidens artikel 3, § 1, d, "betekent de uitdrukking 'vennootschap' elke rechtspersoon, elke gemengde onderneming en elke andere eenheid die voor de belastingheffing als een rechtspersoon wordt behandeld." In de Engelse versie van de Overeenkomst vindt men "joint venture" voor "gemengde onderneming".

Punt 3 van het Protocol preciseert in verband met artikel 10 dat het woord "dividend", dat in dit artikel wordt gebruikt, de inkomsten omvat die zijn verkregen uit deelneming "in een gemengde onderneming". De Engelse versie van het Protocol spreekt van inkomsten uit de deelneming "in a joint venture", welke terminologie in de Franse lezing van de memorie van toelichting wordt overgenomen met betrekking tot artikel 10.

Volgens het Van Dale Groot Woordenboek Engels-Nederlands, Van Dale Lexicografie, Utrecht/Antwerpen, 1984, wordt "joint venture" vertaald door "joint venture", "samenwerking(sverband)" of "gemeenschappelijke onderneming".

Het staat vast dat de uitdrukking "gemengde onderneming" een slechte vertaling is van "joint venture". Daarom spreekt men in de Franse lezing van de memorie van toelichting terecht van "joint venture".

Maar welke betekenis behoort in deze context te worden gegeven aan de uitdrukking "joint venture"?

.../...

Gelet op de definitie van het woord "vennootschap" in artikel 3 van de Overeenkomst, moet het gaan om een vennootschap die geen rechtspersoon is, maar "die voor de belastingheffing als een rechtspersoon wordt behandeld".

In het Belgisch fiscaal recht is het niet duidelijk op welk geval kan worden gedoeld.

La chambre était composée de

De kamer was samengesteld uit

Messieurs J.-J. STRYCKMANS,
de Heren

Y. KREINS,
P. QUERTAINMONT,

J.-M. FAVRESSE,
J. KIRKPATRICK,

premier président,
eerste voorzitter,

conseillers d'Etat,
staatsraden,

assesseurs de la
section de législation,
assessoren van de
afdeling wetgeving,

Madame J. GIELISSEN,
Mevrouw

greffier assumé,
toegevoegd griffier.

Le rapport a été présenté par
M. J. REGNIER, premier auditeur
chef de section. La note du Bureau
de coordination a été rédigée et
exposée par M. A. LEFEBVRE,
référéndaire adjoint.

Het verslag werd uitgebracht
door de H. J. REGNIER, eerste
auditeur-afdelingshoofd. De nota
van het Coördinatiebureau werd
opgesteld en toegelicht door de
H. A. LEFEBVRE, adjunct-
referendaris.

La concordance entre la version
française et la version néerlandaise
a été vérifiée sous le contrôle
de M. J.-J. STRYCKMANS.

De overeenstemming tussen de
Franse en de Nederlandse tekst
werd nagezien onder toezicht van
de H. J.-J. STRYCKMANS.

LE GREFFIER - DE GRIFFIER,

LE PREMIER PRESIDENT - DE EERSTE
VOORZITTER,

J. GIELISSEN

J.-J. STRYCKMANS