

ROYAUME DE BELGIQUE

KONINKRIJK BELGIE

AVIS DU CONSEIL D'ETAT

Le CONSEIL D'ETAT, section de législation, deuxième chambre, saisi par le Ministre des Affaires étrangères, le 13 janvier 1999, d'une demande d'avis sur un projet de loi "portant assentiment à la Convention additionnelle, signée à Singapour le 10 décembre 1996, modifiant la Convention entre le Gouvernement du Royaume de Belgique et le Gouvernement de la République de Singapour tendant à éviter la double imposition en matière d'impôts sur le revenu, signée à Singapour le 8 février 1972", a donné le 28 avril 1999 l'avis suivant :

ADVIES VAN DE RAAD VAN STATE

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede kamer, op 13 januari 1999 door de Minister van Buitenlandse Zaken verzocht hem van advies te dienen over een ontwerp van wet "houdende instemming met de Aanvullende Overeenkomst, ondertekend te Singapore op 10 december 1996, tot wijziging van de Overeenkomst tussen de Regering van het Koninkrijk België en de Regering van de Republiek Singapore tot het vermijden van dubbele belasting inzake belastingen naar het inkomen, ondertekend te Singapore op 8 februari 1972", heeft op 28 april 1999 het volgende advies gegeven :

I. Le projet de loi porte assentiment à la Convention additionnelle signée à Singapour le 10 décembre 1996, qui apporte diverses modifications à la convention préventive des doubles impositions conclue entre la Belgique et la République de Singapour en 1972.

D'après l'article IX-2 de la Convention additionnelle, les dispositions de celle-ci s'appliquent, 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 prenant fin à partir du 31 décembre 1997.

Or le projet de loi ne sera adopté par les Chambres, et la loi ne sera publiée, avec la Convention, au mieux, que dans le courant de 1999.

Cet effet rétroactif serait acceptable si les modifications apportées par la Convention additionnelle n'entraînaient, en Belgique, que des allègements d'impôts, ou des aggravations d'impôts compensées par des allègements fiscaux à Singapour.

Toutefois, comme le souligne l'exposé des motifs, si la Belgique a demandé de renégocier la convention préventive des doubles impositions conclue avec Singapour, c'est essentiellement

"en vue de permettre, d'une part, l'application du droit interne en matière d'imputation sur l'impôt belge des impôts payés à l'étranger (quotité forfaitaire

.../...

d'impôt étranger) et, d'autre part, l'application d'une politique plus restrictive en matière de "tax sparing" (imputation sur l'impôt belge d'impôts étrangers non effectivement perçus).".

Ce double objectif fait l'objet de l'article VI de la Convention additionnelle, qui remplace l'article 23, § 3, de la convention initiale (1).

Ainsi, pour ne prendre qu'un exemple, supposons qu'une société belge ait consenti un prêt à une entreprise de Singapour et que les intérêts du prêt soient exemptés de toute retenue à la source à Singapour en vertu de la loi relative aux allégements fiscaux tendant à promouvoir l'expansion économique (2) : elle avait le droit, en vertu de la Convention de 1972, de déduire de son impôt des sociétés 15 % des intérêts bruts perçus (article précité).

Cette société belge apprendra, au plus tôt en 1999, par la publication de la loi d'assentiment au Moniteur, qu'à partir de l'exercice d'imposition 1998 (revenus de 1997), cette déduction :

- lui est rétroactivement retirée en totalité dans le cas où l'exemption de l'impôt de Singapour ne résulte pas "de mesures spéciales et temporaires destinées à promouvoir le développement économique de Singapour" (le

(1) Voyez spécialement le paragraphe 3, (b), nouveau, dudit article 23.

(2) visée par la Convention de 1972, article 23, § 3, (a) (iii).

caractère temporaire de la mesure n'était pas requis par la convention initiale);

- ou est rétroactivement réduite à 10 %, sans qu'elle puisse excéder "la fraction de l'impôt belge, calculé avant imputation, correspondant" à ces intérêts.

La légitimité de cette modification n'est pas en cause, mais ce qui fait problème est qu'elle est appelée à s'appliquer rétroactivement à partir de l'exercice d'imposition 1998 (revenus de 1997).

C'est notamment la raison pour laquelle l'article 4 du projet de loi d'assentiment dispose :

"Lorsque les délais d'imposition prévus en droit commun sont expirés, les impôts ou suppléments d'impôts dus à raison des revenus tombant sous l'application de la Convention additionnelle peuvent encore être valablement établis jusqu'à l'expiration d'un délai d'un an à compter de la publication de la présente loi au Moniteur belge."

Le principe de non-rétroactivité des lois n'est assurément pas inscrit dans la Constitution mais, spécialement en matière fiscale, il est essentiel à la sécurité juridique.

L'exposé des motifs ne contient aucune justification de cette rétroactivité. Le retard mis par le Gouvernement à soumettre le projet de loi d'assentiment au Conseil d'Etat ne constitue assurément pas une telle justification.

.../...

Dans ces conditions, cette rétroactivité n'est pas admissible. Elle pourrait constituer une atteinte au principe constitutionnel d'égalité et donner lieu à un recours en annulation devant la Cour d'arbitrage ou à une question préjudicielle dans le cadre d'un litige consécutif à l'enrôlement de suppléments d'impôt en vertu de cette disposition rétroactive.

A défaut de pouvoir justifier la rétroactivité, il y aurait lieu d'insérer dans la loi d'assentiment une disposition qui pourrait être rédigée comme suit :

"Par dérogation à l'article IX-2-a de la Convention additionnelle, la déduction prévue par l'article 23, § 3, (a) (iii), de la Convention du 8 février 1972 précitée reste applicable aux impôts établis sur des revenus de périodes imposables prenant fin avant la date de publication de la présente loi au Moniteur belge."

Cette disposition comporterait un allègement unilatéral de l'impôt belge, nécessité par le délai qui se sera écoulé entre la date de signature de la Convention additionnelle et la date de publication de la loi d'assentiment.

II. L'article 3 du projet de loi 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 additionnelle précitée, les redevables de ces impôts peuvent, par dérogation aux dispositions du Code des impôts sur les revenus, encore adresser au directeur 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 CIR 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 CIR 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.

I. Het wetsontwerp strekt tot instemming met de aanvullende overeenkomst, ondertekend te Singapore op 10 december 1996, die verscheidene wijzigingen aanbrengt in de overeenkomst die België en de Republiek Singapore in 1972 hebben gesloten om dubbele belasting te voorkomen.

Volgens artikel IX-2 van de aanvullende overeenkomst zijn de bepalingen van die overeenkomst in België van toepassing :

- op de bij de bron verschuldigde belastingen op inkomsten die zijn toegekend of betaalbaar gesteld op of na 1 januari 1997;
- op de andere belastingen geheven naar inkomsten van belastbare tijdperken die eindigen op of na 31 december 1997.

In het beste geval zal echter pas in de loop van 1999 het wetsontwerp door de Kamers worden goedgekeurd en de wet, samen met de Overeenkomst, worden bekendgemaakt.

Die terugwerking zou aanvaardbaar zijn als de wijzigingen die door de aanvullende Overeenkomst worden aangebracht, in België alleen zouden leiden tot belastingverlagingen of tot belastingverhogingen die gecompenseerd worden door belastingverlagingen in Singapore.

Zoals in de memorie van toelichting wordt onderstreept, heeft België echter hoofdzakelijk om de volgende reden om een nieuwe onderhandeling over de met Singapore gesloten overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting verzocht :

.../...

"met het oog op, enerzijds, het toepassen van het interne recht inzake de verrekening van de in het buitenland betaalde belastingen met de Belgische belasting (forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting) en, anderzijds, het toepassen van een meer beperkend beleid inzake "tax sparing" (verrekening van niet werkelijk geheven buitenlandse belastingen met de Belgische belasting).".

Die tweevoudige doelstelling is aan de orde in artikel VI van de aanvullende Overeenkomst, waarbij artikel 23, § 3, van de oorspronkelijke overeenkomst wordt vervangen (1).

Om maar één voorbeeld te noemen, stel dat een Belgische vennootschap een lening heeft toegestaan aan een onderneming uit Singapore en dat de interesten van die lening krachtens de wet inzake belastingverlaging ter bevordering van de economische expansie (2) in Singapore vrijgesteld zijn van inhoudingen aan de bron, dan had die Belgische vennootschap krachtens de overeenkomst van 1972 het recht om 15 % van het brutobedrag van de ontvangen interesten af te trekken van haar vennootschapsbelasting (voornoemd artikel).

Die Belgische vennootschap zal op zijn vroegst in 1999, wanneer de wet houdende instemming met de aanvullende Overeenkomst in het Belgisch Staatsblad wordt bekendgemaakt, vernemen dat die aftrek vanaf het aanslagjaar 1988 (inkomsten over 1997) :

(1) Zie ook de nieuwe paragraaf 3, (b), van het nieuwe genoemde artikel 23.

(2) bedoeld in de overeenkomst van 1972, artikel 23, § 3, (a) (iii).

- haar geheel en met terugwerkende kracht wordt ontnomen in het geval dat de vrijstelling van belasting in Singapore niet voortvloeit uit "bijzondere en tijdelijke maatregelen ter bevordering van de economische ontwikkeling van Singapore" (in de oorspronkelijke overeenkomst hoefde het niet om tijdelijke maatregelen te gaan);
- of met terugwerkende kracht tot 10 % wordt beperkt, zonder dat hij het "deel van de Belgische belasting ... dat, berekend vóór het verlenen van de vermindering, overeenstemt" met die interesten, mag overschrijden.

De legitimiteit van deze wijziging staat niet ter discussie, maar problematisch is wel dat ze vanaf het aanslagjaar 1998 (inkomsten over 1997) met terugwerkende kracht van toepassing zou worden.

Dat is onder meer de reden waarom artikel 4 van het ontwerp van wet houdende instemming met de aanvullende Overeenkomst bepaalt :

"Wanneer de aanslagtermijnen waarin het gemeen recht voorziet, zijn verstreken, mag de belasting of de aanvullende belasting die verschuldigd is ter zake van inkomsten waarop de Aanvullende Overeenkomst van toepassing is, nog geldig worden gevestigd tot bij het verstrijken van de termijn van één jaar met ingang van de bekendmaking van deze wet in het Belgisch Staatsblad."

Het beginsel dat terugwerking van wetten ongeoorloofd is, is weliswaar niet vervat in de Grondwet, maar is inzonderheid in fiscale aangelegenheden noodzakelijk voor de rechtszekerheid.

.../...

De memorie van toelichting bevat geen enkele verantwoording voor die terugwerkende kracht. De vertraging waarmee de Regering het ontwerp van wet houdende instemming met de aanvullende Overeenkomst aan de Raad van State heeft voorgelegd, is uiteraard geen rechtvaardiging voor die terugwerkende kracht.

Bijgevolg is die terugwerkende kracht onaanvaardbaar. Ze kan afbreuk doen aan het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel en aanleiding geven tot een beroep tot nietigverklaring bij het Arbitragehof of tot een prejudiciële vraag in het kader van een geschil naar aanleiding van het in het kohier opnemen van aanvullende belastingen krachtens die terugwerkende bepaling.

Als die terugwerkende kracht niet verantwoord kan worden, dan moet in de wet houdende instemming met de aanvullende Overeenkomst een bepaling worden opgenomen die als volgt zou kunnen luiden :

"In afwijking van artikel IX-2-a van de aanvullende Overeenkomst blijft de vermindering vermeld in artikel 23, § 3, (a) (iii), van de voornoemde Overeenkomst van 8 februari 1972, van toepassing op de belastingen op inkomsten over belastbare tijdperken die verstrijken vóór de datum van bekendmaking van deze wet in het Belgisch Staatsblad."

Deze bepaling zou een eenzijdige verlaging van de Belgische belasting omvatten, welke verlaging noodzakelijk wordt door de termijn die zal zijn verstreken tussen de

.../...

datum waarop de aanvullende Overeenkomst wordt ondertekend en de datum waarop de wet houdende instemming met de aanvullende Overeenkomst zal worden bekendgemaakt.

II. Bij artikel 3 van het ontwerp van wet behoren de volgende opmerkingen te worden gemaakt.

Het eerste lid zou beter als volgt worden gesteld :

"Wanneer belastingen die in het kohier ingeschreven of geheven zijn voordat deze wet in het Belgisch Staatsblad bekendgemaakt is, strijdig zijn met de bepalingen van de voornoemde aanvullende Overeenkomst, kunnen degenen die deze belastingen verschuldigd zijn, in afwijking van de bepalingen van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen, bij de gewestelijke directeur der directe belastingen binnen één jaar na de bekendmaking van deze wet in het Belgisch Staatsblad, nog een bezwaarschrift tegen die aanslagen indienen.".

Aangezien verder de mogelijkheid geboden wordt om een bezwaarschrift in te dienen, is het nutteloos in de mogelijkheid van ontheffing van ambtswege van "overbelastingen" te voorzien, terwijl artikel 376 van het WIB de gevallen van ontheffing van ambtswege beperkt tot gevallen die niets van doen hebben met het in het ontwerp beschouwde geval. Die extra afwijking van het gemeen recht is niet noodzakelijk.

.../...

Het tweede lid is overbodig en behoort te vervallen : aangezien de bepaling slechts van het gemeen recht afwijkt wat de reclamatietermijn betreft, staan tegen de beslissing van de directeur uiteraard de bij de wet vastgestelde, gewone beroepen open.

Het laatste lid van artikel 3, dat ertoe strekt degene die belastingen heeft betaald die in strijd zijn met de Overeenkomst de moratoire interesten te ontzeggen die de Staat overeenkomstig artikel 418 van het WIB verschuldigd is, behoort te vervallen : de Raad van State ziet geen reden voor die afwijking van het gemeen recht. Zo er geen reden wordt opgegeven, kan het Arbitragehof ervan uitgaan dat die afwijking van artikel 418 strijdig is met het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel.

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