

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 entre le Royaume de Belgique et la République tchèque tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, et au Protocole, signés à Bruxelles le 16 décembre 1996", 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 Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en de Tsjechische Republiek 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 met het Protocol, ondertekend te Brussel op 16 december 1996", heeft op 28 april 1999 het volgende advies gegeven :

Observation préalable de légistique

Il convient de mettre en concordance l'intitulé, l'article 2 et les traductions en langues française et néerlandaise avec l'original rédigé en langue anglaise.

On écrira donc dans le texte français :

"Convention entre le Royaume de Belgique et la République tchèque tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune.".

Examen du projet

1. L'article 12 de la convention s'écarte du modèle de l'Organisation de coopération et de développement économiques, en abrégé "OCDE", en ce qu'il permet à l'Etat de la source de percevoir sur les redevances payées à un résident de l'autre Etat contractant un impôt limité à 5 ou 10 pour cent selon qu'il s'agit de redevances payées pour l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique, ou de redevances payées pour l'usage d'un droit d'auteur, d'un programme d'ordinateur, d'un brevet, d'une marque, d'un dessin ou modèle, d'un plan ou d'une formule ou procédé secret.

.../...

Toutefois, le protocole signé en même temps que la convention comporte la disposition suivante en ce qui concerne l'article 12 :

"Dans le cas où, après la signature de la présente convention, la République tchèque signerait avec un Etat tiers un accord limitant l'imposition des redevances provenant de la République tchèque à un taux inférieur, y compris une exemption, au taux prévu par l'article 12, paragraphe 2, a) ou b), de la convention, suivant le cas, ce taux inférieur ou cette exemption serait automatiquement applicable aux fins de la présente convention à partir de la date à laquelle l'accord entre la République tchèque et cet Etat tiers serait applicable.".

Le même protocole prévoit également une clause de la nation la plus favorisée en matière de dividendes (article 2 du Protocole).

Pareille clause de la nation la plus favorisée n'est pas sans précédent : on la trouve notamment dans les protocoles additionnels à la convention du 23 juin 1972 avec le Brésil, à la convention du 26 avril 1993 avec l'Inde et à la convention du 12 juin 1996 avec l'Argentine.

En ce qui concerne l'application pratique de cette clause, le délégué du ministre a exposé :

"L'Administration des affaires fiscales suivra l'évolution du dispositif conventionnel tchèque afin de vérifier l'application des clauses de la nation la plus favorisée. Les contribuables belges seront tenus informés par un avis au Moniteur belge de l'application de celles-ci.".

.../...

2. La convention conclue avec la Tchéquie s'ajoute à la liste des conventions qui ne comportent pas la clause d'assistance pour le recouvrement recommandée par le modèle de convention de double imposition de l'OCDE.

Cela paraît surprenant alors que, selon l'exposé des motifs du projet de loi, la Tchéquie est membre à part entière de l'OCDE depuis le 21 décembre 1995.

La convention ne comporte même pas la clause d'assistance restreinte qui figurait à l'article 27 de la convention du 19 juin 1975 conclue avec la République socialiste tchécoslovaque :

"Chacun des Etats contractants s'efforce de recouvrer, comme s'il s'agissait de ses propres impôts, tout impôt visé à l'article 2 qui a été établi par l'autre Etat contractant et dont le recouvrement est nécessaire pour que le bénéfice de l'exemption ou de la réduction du taux de l'impôt accordé par cet autre Etat en vertu de la présente convention ne soit pas obtenu par des personnes qui n'y ont pas droit."

Or, comme l'indique encore l'exposé des motifs, depuis que la République tchèque est devenue indépendante le 1er janvier 1993, elle a accepté d'être liée par cette convention du 19 juin 1975. Il est étonnant que la conclusion d'une nouvelle convention aboutisse à un recul sur ce point.

.../...

La République tchèque a seulement accepté d'insérer dans le protocole signé en même temps que la convention la clause suivante :

"Dans le cas où, après la signature de la présente convention, la République tchèque signerait avec un Etat tiers un accord prévoyant une clause d'assistance au recouvrement, les dispositions suivantes s'appliqueraient à partir de la date à laquelle l'accord entre la République tchèque et cet Etat tiers serait applicable :

- a) Chacun des Etats contractants s'efforce, pour le compte de l'autre Etat contractant, de recouvrer les impôts de cet autre Etat contractant dans la mesure où cela est nécessaire pour que le bénéfice des exemptions ou réductions d'impôt accordées par cet Etat en vertu de la présente Convention ne soit pas obtenu par des personnes qui n'y ont pas droit.
- b) Les dispositions du présent article ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à l'Etat requis l'obligation d'appliquer des moyens d'exécution qui ne sont pas autorisés par les dispositions légales ou réglementaires de l'un ou l'autre des Etats contractants ou de prendre des mesures qui seraient contraires à l'ordre public."

Il ne s'agit même pas de la clause de la nation la plus favorisée : si demain, la République tchèque conclut une convention avec un Etat tiers prévoyant une clause d'assistance pour recouvrer tous impôts sur les revenus, que ceux-ci soient concernés par l'application de la convention ou non, la Belgique n'aura droit qu'à l'assistance restreinte telle qu'elle était prévue par la convention de 1975.

.../...

Il faudrait que la Belgique négocie un accord en vue de compléter le protocole sur ce point.

3. L'article 24, § 5, b, de la convention est sans objet depuis que les articles 262, 2°, et 283 du Code des impôts sur les revenus 1992 ont été abrogés par la loi du 30 janvier 1996.

Voorafgaande wetgevingstechnische opmerking

Het opschrift, artikel 2 en de vertalingen in het Nederlands en in het Frans moeten met het in het Engels gestelde origineel in overeenstemming gebracht worden.

In de Franse tekst behoort dan ook te worden geschreven :

"Convention entre le Royaume de Belgique et la République tchèque tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune.".

Onderzoek van het ontwerp

1. Artikel 12 van de overeenkomst wijkt af van het model van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling, afgekort als "OESO", doordat dit artikel het de bronstaat mogelijk maakt om op de royalty's betaald aan een inwoner van de andere overeenkomstsluitende Staat een belasting te heffen van maximaal 5 of 10 percent naargelang het gaat om royalty's betaald voor het gebruik van nijverheids- of handelsuitrusting of wetenschappelijke uitrusting dan wel om royalty's betaald voor het gebruik van een auteursrecht, van software, een octrooi, een merk, een tekening of model, een plan of een geheim recept of dito werkwijze.

.../...

Het protocol dat tegelijk met de overeenkomst is ondertekend, bevat echter de volgende bepaling betreffende dat artikel 12 :

"Ingeval de Tsjechische Republiek na de ondertekening van deze Overeenkomst met een derde Staat een Verdrag zou ondertekenen dat de belastingheffing van in de Tsjechische Republiek behaalde royalty's beperkt tot een lager tarief, met inbegrip van vrijstelling, dan het tarief dat is bepaald in artikel 12, paragraaf 2, subparagraaf a) of b) van de Overeenkomst, zal dat lagere tarief of die vrijstelling, naar het geval, automatisch gelden voor de toepassing van deze Overeenkomst vanaf de datum waarop het Verdrag tussen de Tsjechische Republiek en die derde Staat van toepassing is."

Datzelfde protocol voorziet voorts in een clause van de meest begunstigde natie op het stuk van dividenden (artikel 2 van het Protocol).

Er zijn al meer zulke clauses van de meest begunstigde natie geweest : men vindt er onder meer terug in het aanvullend protocol bij de op 23 juni 1972 met Brazilië gesloten overeenkomst, in dat bij de op 26 april 1993 met India gesloten overeenkomst en in dat bij de op 12 juni 1996 met Argentinië gesloten overeenkomst.

In verband met de praktische toepassing van die clause heeft de gemachtigde van de minister het volgende uiteengezet :

"L'Administration des affaires fiscales suivra l'évolution du dispositif conventionnel tchèque afin de vérifier l'application des clauses de la nation la plus favorisée. Les contribuables belges seront tenus informés par un avis au Moniteur belge de l'application de celles-ci."

.../...

2. De met Tsjechië gesloten Overeenkomst komt bij de lijst van overeenkomsten zonder clause van invorderingsbijstand, die door het OESO-modelverdrag tot het vermijden van dubbele belasting aanbevolen wordt.

Dat wekt verbazing, aangezien Tsjechië volgens de memorie van toelichting bij het wetsontwerp sedert 21 december 1995 volwaardig lid is van de OESO.

De Overeenkomst bevat zelfs niet de clause van beperkte bijstand die vervat zat in artikel 27 van de op 19 juni 1975 met de Tsjechoslowaakse Socialistische Republiek gesloten Overeenkomst :

"Iedere overeenkomstsluitende Staat tracht, alsof het om zijn eigen belastingen zou gaan, elke in artikel 2 vermelde belasting in te vorderen die door de andere overeenkomstsluitende Staat werd geheven en waarvan de invordering nodig is opdat de vrijstelling van belasting of de vermindering van het belastingtarief, welke die andere overeenkomstsluitende Staat ingevolge deze Overeenkomst verleent, niet wordt genoten door personen die daartoe niet gerechtigd zijn.".

Zoals uit de memorie van toelichting ook blijkt, heeft de Tsjechische Republiek, sedert ze op 1 januari 1993 onafhankelijk is geworden, aanvaard door de overeenkomst van 19 juni 1975 gebonden te zijn. Het is bevreemdend dat het sluiten van een nieuwe overeenkomst op dat punt tot een stap terug leidt.

.../...

De Tsjechische Republiek heeft alleen aanvaard dat in het protocol dat tegelijk met de overeenkomst is ondertekend, de volgende clause werd opgenomen :

"Ingeval de Tsjechische Republiek na de ondertekening van deze Overeenkomst met een derde Staat een Verdrag zou ondertekenen waarin voorzien is in invorderingsbijstand, zullen de volgende bepalingen gelden vanaf de datum waarop het Verdrag tussen de Tsjechische Republiek en die derde Staat van toepassing is :

- a) Iedere overeenkomstsluitende Staat tracht voor rekening van de andere overeenkomstsluitende Staat de belastingen van die andere overeenkomstsluitende Staat in te vorderen voor zover het nodig is zodat de belastingvrijstellingen of -verminderingen waarin die Staat ingevolge deze Overeenkomst voorziet, niet worden verleend aan personen die daartoe niet gerechtigd zijn.
- b) De bepalingen van dit artikel mogen in geen geval aldus worden uitgelegd dat zij de aangezochte Staat de verplichting opleggen uitvoeringsmiddelen aan te wenden die niet toegestaan zijn door de wettelijke bepalingen of reglementeringen van de ene of de andere overeenkomstsluitende Staat of maatregelen te nemen die in strijd zouden zijn met de openbare orde."

Het gaat zelfs niet om de clause van de meest begunstigde natie. Als de Tsjechische Republiek morgen met een derde Staat een overeenkomst sluit houdende een bijstandsclosure voor de invordering van alle belastingen naar het inkomen, ongeacht of die belastingen al dan niet onder de toepassing van de overeenkomst vallen, zal België alleen recht hebben op de beperkte bijstand zoals die in de overeenkomst van 1975 was bepaald.

.../...

België zou door onderhandelingen een overeenkomst moeten sluiten om het protocol op dit punt aan te vullen.

3. Artikel 24, § 5, b, van de overeenkomst is doelloos geworden doordat de artikelen 262, 2°, en 283 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 zijn opgeheven bij de wet van 30 januari 1996.

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