

ROYAUME DE BELGIQUE

AVIS 33.559/2/V

DE LA SECTION DE LÉGISLATION
DU CONSEIL D'ÉTAT

Le CONSEIL D'ÉTAT, section de législation, deuxième chambre des vacations, saisi par le Vice-Premier Ministre et Ministre des Affaires étrangères, le 30 mai 2002, d'une demande d'avis, dans un délai ne dépassant pas un mois, sur un avant-projet de loi "portant assentiment à la Convention entre le Royaume de Belgique et la République d'Islande tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, et au Protocole, signés à Bruxelles le 23 mai 2000", a donné le 24 juillet 2002 l'avis suivant :

KONINKRIJK BELGIË

ADVIES 33.559/2/V

VAN DE AFDELING WETGEVING
VAN DE RAAD VAN STATE

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede vakantiekamer, op 30 mei 2002 door de Vice-Eerste Minister en 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 Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en de Republiek IJsland 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 23 mei 2000", heeft op 24 juli 2002 het volgende advies gegeven :

Examen du projetIntitulé et dispositif

Dans l'intitulé et à l'article 2, il y a lieu d'écrire "faits" (et non signés) à Bruxelles, conformément à la terminologie de la Convention.

Observations particulières sur l'article 23, § 2, c, de la Convention
et sur le point VI du Protocole

L'article 23, § 2, c, de la Convention dispose :

"Les dividendes qu'une société qui est un résident de la Belgique reçoit d'une société qui est un résident de l'Islande sont exemptés de l'impôt des sociétés en Belgique, dans les conditions et limites prévues par la législation belge."

Le Protocole déroge, toutefois, à cette disposition en son paragraphe VI qui dispose :

"Les dividendes visés à l'article 10, § 2, a, (ii), ne sont pas exemptés de l'impôt des sociétés en Belgique. Dans ce cas, la Belgique accorde, sur l'impôt des sociétés dû par la société qui est un résident de la Belgique, une déduction d'un montant égal à l'impôt payé en Islande sur ces dividendes."

L'article 10, § 2, a, (ii), de la Convention vise :

"... les dividendes distribués par une société islandaise, dans la mesure où ces dividendes peuvent être déduits de la base imposable en Islande ou peuvent être reportés en Islande au titre de pertes d'exploitation de la société."

L'exposé des motifs indique que d'après la législation fiscale islandaise, cette déduction est permise à concurrence de 7 % du capital libéré, augmenté des actions gratuites ¹.

¹Voir p. 4, sub. c.

Le même exposé des motifs justifie la dérogation apportée par le point VI du Protocole à l'article 23, § 2, c, par le motif qu'il s'agit "de combler une lacune existant dans notre législation" ².

Il est sans exemple qu'une convention préventive des doubles impositions conclue par la Belgique établisse une charge fiscale non prévue par la loi belge : les conventions préventives des doubles impositions ne créent pas d'impôt; elles ont pour objet de répartir le pouvoir d'imposition entre les deux Etats contractants et de prévenir les doubles impositions. En vertu de la Constitution, aucun impôt au profit de l'Etat ne peut être établi que par une loi ³ et une convention internationale, même après l'assentiment par une loi, n'est pas une loi au sens de l'article 170 de la Constitution.

Il aurait, dès lors, été préférable de prévoir, dans le paragraphe VI, du Protocole, que la Belgique peut exclure de l'exemption prévue par l'article 23, § 2, c, de la Convention les dividendes visés à l'article 10, § 2, a, (ii), de la Convention, à condition d'accorder la déduction sur l'impôt des sociétés prévue par la deuxième phrase dudit paragraphe VI.

Pour assurer l'efficacité du paragraphe VI du Protocole en droit interne, il est indispensable d'introduire dans le CIR une disposition appropriée.

Celle-ci pourrait être rédigée en termes généraux : lorsqu'une convention préventive des doubles impositions permet à la Belgique d'exclure la déduction des dividendes distribués par une société résidente de l'Etat contractant dans des cas non prévus par les articles 202 et 203 du CIR, cette déduction est exclue dans la mesure prévue par la Convention, sous réserve de l'application des mesures préventives de la double imposition prévue par cette Convention.

²Voir p. 6.

³Voir l'article 170, § 1^{er}.

Onderzoek van het ontwerp

Opschrift en dispositief

In het opschrift en in artikel 2 schrijve men overeenkomstig de terminologie van de Overeenkomst "gedaan" (en niet : "ondertekend").

Bijzondere opmerkingen over artikel 23, § 2, c, van de Overeenkomst en over punt VI van het protocol

Artikel 23, § 2, c, van de Overeenkomst bepaalt :

"Dividenden die een vennootschap die inwoner is van België verkrijgt van een vennootschap die inwoner is van IJsland, worden in België vrijgesteld van de vennootschapsbelasting op de voorwaarden en binnen de grenzen die in de Belgische wetgeving zijn bepaald."

Lid VI van het Protocol wijkt evenwel af van die bepaling. Dat lid luidt als volgt :

"Dividenden bedoeld in artikel 10, § 2, a), (ii) worden niet vrijgesteld van de vennootschapsbelasting in België. In dat geval verleent België een vermindering op de vennootschapsbelasting van de vennootschap die inwoner is van België, van een bedrag dat gelijk is aan de in IJsland betaalde belasting op deze dividenden."

Artikel 10, § 2, a), (ii), van de Overeenkomst bepaalt :

"... de dividenden uitgekeerd door een IJslandse vennootschap, voor zover deze dividenden in mindering mogen worden gebracht van de belastbare grondslag in IJsland of kunnen worden overgedragen als een exploitatieverlies van de vennootschap in IJsland."

In de memorie van toelichting staat dat die belastingaftrek volgens de IJslandse belastingwetgeving toegestaan is ten belope van 7 % van het gestorte kapitaal, vermeerderd met de bonusaandelen ¹.

¹Zie blz. 5, onder c.

In diezelfde memorie van toelichting staat dat de afwijking van artikel 23, § 2, c, vervat in punt VI van het Protocol, bedoeld is "om een lacune in onze wetgeving aan te vullen" ².

Het is niet eerder voorgekomen dat in een door België gesloten overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting een fiscale last wordt gevestigd die niet bij de Belgische wet is voorgeschreven : overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting voeren geen belastingen in; ze hebben tot doel de belastingbevoegdheid tussen de twee verdragsstaten te verdelen en dubbele belasting te voorkomen. Krachtens de Grondwet kan geen belasting ten behoeve van de Staat worden ingevoerd dan door een wet ³ en een internationaal verdrag is, zelfs na instemming ermee bij een wet, geen wet in de zin van artikel 170 van de Grondwet.

Bijgevolg zou het beter zijn geweest in lid VI van het Protocol te bepalen dat België de dividenden genoemd in artikel 10, § 2, a, (ii), van de Overeenkomst kan uitsluiten van de vrijstelling voorgeschreven bij artikel 23, § 2, c, van de Overeenkomst, op voorwaarde dat de vermindering op de vennootschapsbelasting, vermeld in de tweede zin van het genoemde lid VI, wordt verleend.

Opdat lid VI van het Protocol werkzaam is in het interne recht, moet in het WIB een passende bepaling worden ingevoerd.

Die bepaling kan in algemene bewoordingen worden gesteld : wanneer een overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting België de mogelijkheid biedt om de aftrek van dividenden uitgekeerd door een vennootschap die haar zetel heeft in de verdragsluitende Staat uit te sluiten in gevallen die niet in de artikelen 202 en 203 van het WIB worden vermeld, is die aftrek uitgesloten in de mate die in de overeenkomst is bepaald en onder voorbehoud van de in die overeenkomst voorgeschreven toepassing van de maatregelen ter voorkoming van dubbele belasting.

²Zie blz. 7.

³Zie artikel 170, § 1.

La chambre était composée de

De kamer was samengesteld uit

Madame
Mevrouw

M.-L. WILLOT-THOMAS,

président de chambre,
kamervoorzitter,

Monsieur
de Heer
Madame
Mevrouw

P. LIÉNARDY,

conseillers d'Etat,
staatsraden,

C. DEBROUX,

Messieurs
de Heren

J. van COMPERNOLLE,
J. KIRKPATRICK,

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

Madame
Mevrouw

B. VIGNERON,

greffier,
griffier.

Le rapport a été rédigé par M. J. REGNIER, premier auditeur chef de section. La note du Bureau de coordination a été rédigée par Mme V. FRANCK, auditeur adjoint et exposée par M. P. BROUWERS, référendaire.

Het verslag werd opgesteld door de H. J. REGNIER, eerste auditeur-afdelingshoofd. De nota van het Coördinatiebureau werd opgesteld door Mevr. V. FRANCK, adjunct-auditeur en toegelicht door de H. P. BROUWERS, referendaris.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise a été vérifiée sous le contrôle de M. P. LIÉNARDY.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst werd nagezien onder toezicht van de H. P. LIÉNARDY.

LE GREFFIER - DE GRIFFIER,

LE PRÉSIDENT - DE VOORZITTER,

B. VIGNERON

M.-L. WILLOT-THOMAS