CC

ROYAUME DE BELGIQUE

_ _ _ _ _ _ _ _ _ _

AVIS 45.475/2
DU 10 DÉCEMBRE 2008

DE LA SECTION DE LÉGISLATION
DU CONSEIL D'ÉTAT

_ _ _ _ _ _ _ _ _ _ _ _

Le CONSEIL D'ÉTAT, section de législation, deuxième chambre, saisi par le Ministre des Affaires étrangères, le 17 novembre 2008, d'une demande d'avis, dans un délai de trente jours, sur un avant-projet de loi "portant assentiment à la Convention entre le Royaume de Belgique et la République tunisienne tendant à éviter la double imposition et à prévenir la fraude et l'évasion en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, et le Protocole, signés à Tunis le 7 octobre 2004", a donné l'avis suivant :

Comme la demande d'avis est introduite sur la base de l'article 84, § 1er, alinéa 1er, 1/, des lois coordonnées sur le Conseil d'État, tel qu'il est remplacé par la loi du 2 avril 2003, la section de législation limite son examen au fondement juridique de l'avant-projet, à la compétence de l'auteur de l'acte ainsi qu'à l'accomplissement des formalités préalables, conformément à l'article 84, § 3, des lois coordonnées précitées.

Sur ces trois points, l'avant-projet appelle les observations ci-après.

Examen de l'avant-projet

Article 3

1. L'article 23 de la Convention a pour objet d'éliminer ou de réduire la double imposition lorsque les mêmes revenus sont imposables dans les deux États. L'article 23, paragraphe 2, édicte notamment les règles suivantes tendant à éviter ou à réduire la double imposition en Belgique.

a) Lorsqu'un résident belge reçoit des revenus autres que des dividendes, des intérêts et des redevances, qui sont soumis effectivement au paiement de l'impôt en Tunisie, la Belgique exempte ces revenus de l'impôt sous réserve de progressivité.

Lorsque le résident belge reçoit des bénéfices dont l'imposition est attribuée à la Tunisie mais qui sont temporairement exemptés d'impôt en Tunisie en vertu de mesures spéciales d'incitation aux investissements, l'impôt belge proportionnellement afférent aux bénéfices imputables à l'établissement tunisien est réduit, selon le cas, au quart de l'impôt des sociétés ou à la moitié de l'impôt sur les personnes physiques qui serait perçu si ces bénéfices étaient réalisés en Belgique. Cette seconde règle est applicable pendant dix-sept années civiles successives à partir de la date d'entrée en vigueur de la Convention.

b) Lorsqu'un résident belge reçoit des dividendes, des intérêts ou des redevances d'origine tunisienne, l'impôt tunisien perçu sur ces revenus est déduit de l'impôt belge afférent auxdits revenus.

En outre, la Belgique accorde une déduction de 20 % à raison des dividendes qui sont payés par une société résidente de la Tunisie à partir de bénéfices temporairement exemptés en Tunisie de l'impôt des sociétés. Cette seconde règle est applicable pendant une période de dix-sept années civiles successives à partir de la date d'entrée en vigueur de la Convention.

2. Le protocole additionnel, en sa quatrième disposition, exclut l'application de la seconde règle édictée par les litteras a) et b) de l'article 23, paragraphe 2, lorsque les activités ou les investissements en Tunisie du résident de la Belgique "ont pour but essentiel de bénéficier abusivement" de cette règle, "c'est-à-dire lorsqu'il est prouvé que les activités ou investissements ne répondent pas à des besoins légitimes de caractère financier ou économique".

Le protocole ajoute un exemple d'application de cette exception : c'est "notamment le cas" lorsque, avant la fin de la période ou après l'expiration de la période au cours de laquelle l'exonération de l'impôt tunisien est accordée à une société résidente de la Tunisie ou à un établissement stable qu'une société belge a en Tunisie, une entreprise associée à la société tunisienne ou à la société belge, selon le cas, "reprend les activités de la première société ou de l'établissement stable pour bénéficier en Tunisie d'une nouvelle période d'exonération des bénéfices tirés de ces activités".

3. L'article 3 de l'avant-projet de loi d'assentiment a pour objet de compléter la quatrième disposition additionnelle du protocole que l'on vient d'analyser en ajoutant à l'exemple donné dans la deuxième phrase de cette disposition d'autres exemples dans lesquels les activités ou investissements effectués en Tunisie par un résident de la Belgique ont pour but essentiel de bénéficier, suivant le cas, de la deuxième règle du littera a) ou du littera b).

Une telle disposition est, comme en a convenu le délégué du ministre, sans antécédent dans une loi d'assentiment d'une convention préventive des doubles impositions.

Elle est inadmissible, car il n'appartient pas au législateur belge de compléter unilatéralement ou d'interpréter unilatéralement par voie d'autorité une disposition d'une convention préventive des doubles impositions.

Comme l'a déclaré la Cour de cassation dans un arrêt de principe du 16 janvier 1968 [1],

> "(...) une convention internationale n'est pas susceptible d'interprétation unilatérale par voie d'autorité; pareille convention étant, par nature, issue de la volonté des hautes parties contractantes, l'une de ces parties ne saurait unilatéralement lier l'autre partie en l'interprétant par voie législative" [2].

L'article 3 de l'avant-projet doit, dès lors, être omis.

L'auteur de l'avant-projet pourrait en revanche compléter l'exposé des motifs relatif à l'article 23 de la Convention et à la quatrième disposition du protocole additionnel pour souligner que la deuxième phrase de cette disposition se borne à donner un exemple et pour ajouter les exemples qui figurent dans l'article 3 de l'avant-projet. L'exposé des motifs ainsi complété pourra être invoqué devant les tribunaux comme un élément d'interprétation du protocole, proposé par la Belgique, mais cet élément ne lierait pas le juge.

---

(1) *Pas.*, I, 625.

(2) Voir aussi, dans le même sens, Cass. 12 mars 1968, *Pas.*, I, 874.

La chambre était composée de

Messieurs	Y. KREINS,	président de chambre,
	P. VANDERNOOT,	conseillers d'État,
Madame	M. BAGUET,	
Messieurs	J. KIRKPATRICK,	assesseurs de la section de législation,
	H. BOSLY,	
Madame	B. VIGNERON,	greffier.

Le rapport a été présenté par M. J. REGNIER, premier auditeur chef de section.

LE GREFFIER, LE PRÉSIDENT,

B. VIGNERON Y. KREINS

CC

KONINKRIJK BELGIË

ADVIES 45.475/2
VAN 10 DECEMBER 2008

VAN DE AFDELING WETGEVING
VAN DE RAAD VAN STATE

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede kamer, op 17 november 2008 door de Minister van Buitenlandse Zaken verzocht hem, binnen een termijn van dertig dagen, van advies te dienen over een voorontwerp van wet "houdende instemming met de Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en de Republiek Tunesië tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontduiken en het ontgaan van belastingen inzake belasting naar het inkomen en naar het vermogen, en Protocol, ondertekend te Tunis op 7 oktober 2004", heeft het volgende advies gegeven :

Aangezien de adviesaanvraag ingediend is op basis van artikel 84, § 1, eerste lid, 1°, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State, zoals het is vervangen bij de wet van 2 april 2003, beperkt de afdeling wetgeving overeenkomstig artikel 84, § 3, van de voornoemde gecoördineerde wetten haar onderzoek tot de rechtsgrond van het voorontwerp, de bevoegdheid van de steller van de handeling en de te vervullen voorafgaande vormvereisten.

Wat deze drie punten betreft, geeft het voorontwerp aanleiding tot de volgende opmerkingen.

Onderzoek van het voorontwerp

Artikel 3

1. Artikel 23 van de Overeenkomst strekt ertoe dubbele belasting weg te werken of te beperken wanneer dezelfde inkomsten in de beide Staten belastbaar zijn. Artikel 23, lid 2, vaardigt inzonderheid de volgende regels uit die ertoe strekken dubbele belasting in België te voorkomen of te verminderen.

a) Wanneer een inwoner van België andere inkomsten ontvangt dan dividenden, intresten en royalty's waarop in Tunesië effectief belasting moet worden betaald, stelt België die inkomsten vrij van belasting onder het voorbehoud dat de progressiviteit behouden blijft.

Wanneer een inwoner van België winst in ontvangst neemt en de bevoegdheid om daarop belastingen te heffen aan Tunesië is toegewezen, maar die winst in Tunesië krachtens speciale maatregelen ter bevordering van investeringen tijdelijk van belasting is vrijgesteld, wordt de Belgische belasting die naar verhouding verschuldigd is op die winst, die toe te schrijven is aan de Tunesische vestiging, naargelang van het geval verminderd tot een vierde van de vennootschapsbelasting of tot de helft van de personenbelasting die zou zijn geheven indien deze winst in België zou zijn gemaakt. Deze tweede regel is van toepassing gedurende zeventien opeenvolgende kalenderjaren vanaf de datum van inwerkingtreding van de Overeenkomst.

b) Wanneer een inwoner van België dividenden, intresten of royalty's krijgt uit Tunesië, wordt de op die inkomsten geheven Tunesische belasting in mindering gebracht van de Belgische belasting op deze inkomsten.

Bovendien verleent België een vermindering van 20 percent voor dividenden die worden uitgekeerd door een binnenlandse vennootschap van Tunesië en die voortkomen uit winst die in Tunesië tijdelijk van vennootschapsbelasting is vrijgesteld. Deze tweede regel is van toepassing gedurende een periode van zeventien opeenvolgende kalenderjaren vanaf de datum van inwerkingtreding van de Overeenkomst.

2. In de vierde bepaling van het aanvullend protocol wordt de toepassing van de tweede regel voorgeschreven in littera a) en b) van artikel 23, lid 2, uitgesloten wanneer de door een Belgische inwoner verrichte werkzaamheden of investeringen in Tunesië "als essentieel doel hebben ten onrechte de voordelen (...) te genieten" van deze regel, "dit wil zeggen indien is aangetoond dat de werkzaamheden of investeringen niet beantwoorden aan rechtmatige financiële of economische behoeften".

In het protocol wordt voorts een voorbeeld gegeven waarin die uitzondering van toepassing is : dat is "met name het geval" indien, vóór het einde van de periode of na het verstrijken van de periode tijdens welke de vrijstelling van Tunesische belasting wordt verleend aan een binnenlandse vennootschap van Tunesië of aan een vaste inrichting die een Belgische vennootschap in Tunesië heeft, een onderneming die verbonden is met de Tunesische of de Belgische vennootschap, naargelang van het geval, "de werkzaamheden van de eerste onderneming of van de vaste inrichting overneemt ten einde in Tunesië een nieuwe termijn waarin de winst uit deze werkzaamheden is vrijgesteld, te kunnen genieten".

3. Artikel 3 van het voorontwerp van goedkeuringswet strekt ertoe de zonet besproken vierde aanvullende bepaling van het protocol aan te vullen door aan het voorbeeld gegeven in de tweede zin van deze bepaling, andere voorbeelden toe te voegen waarin de werkzaamheden of investeringen die een inwoner van België in Tunesië verricht als essentieel doel hebben voordeel te halen, naargelang van het geval, uit de tweede regel van littera a) of b).

Zulk een bepaling is, zoals de gemachtigde van de minister heeft beaamd, nooit eerder opgenomen in een wet tot goedkeuring van een overeenkomst tot het voorkomen van dubbele belasting.

Ze is onaanvaardbaar aangezien de Belgische wetgever niet gerechtigd is eenzijdig, op eigen gezag, een bepaling van een overeenkomst tot het voorkomen van dubbele belasting aan te vullen of te interpreteren.

Zoals het Hof van Cassatie verklaard heeft in een principearrest van 16 januari 1968 [1],

> "(...) (is) een internationale overeenkomst niet voor eenzijdige uitlegging van overheidswege vatbaar (...); (...) aangezien een dergelijke overeenkomst uiteraard uit de gemeenschappelijke wil van de Hoge Contracterende Partijen ontstaan is, (zou) een van deze partijen (...) de andere partij niet eenzijdig (...) kunnen verbinden door ze bij wege van wet uit te leggen" [2].

Artikel 3 van het voorontwerp moet bijgevolg vervallen.

De steller van het voorontwerp zou daarentegen de toelichting bij artikel 23 van de Overeenkomst en bij de vierde bepaling van het aanvullend protocol kunnen aanvullen om te onderstrepen dat in de tweede zin van die bepaling alleen een voorbeeld wordt gegeven, en om de voorbeelden die in artikel 3 van het voorontwerp staan, toe te voegen. De aldus aangevulde memorie van toelichting kan vóór de rechtbanken worden aangevoerd als een door België voorgestelde interpretatie van het protocol, maar dat gegeven zou de rechter niet binden.

---

(1) *Arr. Cass.*, 1968, blz. 670.

(2) Zie ook, in dezelfde zin, Cass. 12 maart 1968, *Arr. Cass.*, 1968, blz. 926.

De kamer was samengesteld uit

de Heren	Y. KREINS,	kamervoorzitter,
	P. VANDERNOOT,	staatsraden,
Mevrouw	M. BAGUET,	
de Heren	J. KIRKPATRICK,	assessoren van de afdeling wetgeving,
	H. BOSLY,	
Mevrouw	B. VIGNERON,	griffier.

Het verslag werd uitgebracht door de H. J. REGNIER, eerste auditeur afdelingshoofd.

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

DE GRIFFIER, DE VOORZITTER,

B.VIGNERON Y. KREINS