

BELGISCHE SENAAT

ZITTING 1971-1972.

13 JANUARI 1972.

Ontwerp van wet houdende goedkeuring van de Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en de Verenigde Staten van Amerika tot het vermijden van dubbele belasting en van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen, ondertekend te Brussel op 9 juli 1970.

VERSLAG

NAMENS DE COMMISSIE VOOR DE
BUITENLANDSE ZAKEN (1) UITGEBRACHT
DOOR DE H. **RISOPOULOS.**

I. Inleidende opmerkingen.

A. België heeft op 28 oktober 1948 met de Verenigde Staten van Amerika een eerste overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting en ter vermindering van fiscale ontduiking inzake inkomstenbelastingen gesloten. Deze overeenkomst en de aanvullende overeenkomst van 9 september 1952 werden goedgekeurd bij de wet van 27 juli 1953. Deze overeenkomsten werden nadien gewijzigd door een overeenkomst van 27 augustus 1957, goedgekeurd door een Belgische wet van 16 juli 1959.

Volgens artikel XXIII van de aldus aangevulde en gewijzigde eerste overeenkomst, blijft deze overeenkomst voor onbepaalde tijd van kracht maar mag ze opgezegd worden met een opzeggingstermijn van zes maanden.

Om die overeenkomst aan de Belgische belastinghervorming van 1962 aan te passen, heeft België met de Verenigde Staten een protocol gesloten, ondertekend op 21 mei 1965 en goedgekeurd door de Belgische wet van 29 juni 1966.

(1) De volgende leden hebben aan de beraadslagingen van de Commissie deelgenomen :

De heren Struye, voorzitter; Boey, de Bruyne, Deschamps, de Stexhe, Lagasse, Rombaut, Sledsens, Thiry, Toussaint en Risopoulos, verslaggever.

R. A 8562

Zie :

Gedr. St. van de Kamer van Volksvertegenwoordigers :
845 (Zitting 1970-1971) : Ontwerp van wet.

Handelingen van de Kamer van Volksvertegenwoordigers :
4 maart 1971.

SÉNAT DE BELGIQUE

SESSION DE 1971-1972.

13 JANVIER 1972.

Projet de loi portant approbation de la Convention entre le Royaume de Belgique et les Etats-Unis d'Amérique pour éviter la double imposition et empêcher l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, signée à Bruxelles le 9 juillet 1970.

RAPPORT

FAIT AU NOM DE LA COMMISSION
DES AFFAIRES ETRANGERES (1)
PAR M. **RISOPOULOS.**

I. Observations liminaires.

A. La Belgique a conclu, le 28 octobre 1948, avec les Etats-Unis d'Amérique, une première convention pour éviter la double imposition et empêcher l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu. Cette convention a été approuvée, avec celle du 9 septembre 1952 qui la complète, par la loi du 27 juillet 1953. Ces conventions ont été ultérieurement amendées par une convention du 27 août 1957, approuvée par une loi belge du 16 juillet 1959.

D'après l'article XXIII de cette première convention, ainsi complétée et amendée, celle-ci reste en vigueur indéfiniment, mais peut être dénoncée moyennant un préavis de six mois.

Pour adapter cette convention à la réforme fiscale belge de 1962, la Belgique a conclu avec les Etats-Unis un protocole signé le 21 mai 1965 et approuvé par la loi belge du 29 juillet 1966. Ce protocole prévoyait qu'il ne s'appliquerait

(1) Les membres suivants ont participé aux délibérations de la Commission :

MM. Struye, président; Boey, de Bruyne, Deschamps, de Stexhe, Lagasse, Rombaut, Sledsens, Thiry, Toussaint et Risopoulos, rapporteur.

R. A 8562

Voir :

Document de la Chambre des Représentants :
845 (Session de 1970-1971) : Projet de loi.

Annales de la Chambre des Représentants :
4 mars 1971.

Dit protocol bepaalt dat het slechts toepasselijk is voor een beperkte tijd van drie jaar en dat deze termijn voor drie jaar kan worden verlengd. Die verlenging gebeurde inderdaad bij notawisseling van 11 december 1967 (*Belgisch Staatsblad*, 8 februari 1968) zodat het protocol van 21 mei 1965 slechts op 31 december 1970 opgehouden heeft uitwerking te hebben.

Sedert die datum tot aan de bekrachtiging van de nieuwe overeenkomst van 9 juli 1970, bevindt men zich dus in een paradoxale toestand : de overeenkomst van 1948-1952 is ongetwijfeld nog altijd van kracht maar het protocol van 21 mei 1965 ter aanpassing van die overeenkomst aan de Belgische belastinghervorming, geldt niet meer !

Op het einde van de Memorie van Toelichting (Gedr. St. Kamer 1970-1971, n° 845-1, blz. 6) wijst de Regering op de daaruit voortvloeiende moeilijkheden die de doeltreffendheid van de overeenkomst van 1948-1952 sedert 31 december 1970 aanzienlijk verminderen.

Zo bijvoorbeeld moeten van 1 januari 1971 tot aan de bekrachtiging van de overeenkomst van 9 juli 1970, de dividenden die een Belgische vennootschap toekent aan verblijfhouders of vennootschappen van de Verenigde Staten zonder vaste inrichting in België, onderworpen worden aan de inhouding van de roerende voorheffing tegen het normaal tarief van 20 % en niet meer tegen het tarief van 15 % bepaald door het protocol van 1965 (dat geen gevolg meer heeft) en door artikel 10 van de nieuwe overeenkomst van 9 juli 1970 (die nog niet van kracht is) : dit wordt bevestigd door een dienstbrief van de Minister van Financiën van 29 december 1970 (n° Ci. R. 9 USA/255.902; *Bulletin der Belastingen*, 1971, n° 482, blz. 276).

Weliswaar zal de nieuwe overeenkomst, als zij eenmaal zal goedgekeurd en bekrachtigd zijn, met terugwerkende kracht worden toegepast op de belastingen bij de bron op de betalingen vanaf 1 januari 1971 (art. 30-1) : bijgevolg zullen de Belgische vennootschappen, die 20 % voorheffing op de dividenden hebben ingehouden, het excédent terugbetaald krijgen en werden zij trouwens reeds verzocht die teruggave aan te vragen door middel van een formulier « 276 Div. (USA) » (volgens modelbrief gevoegd bij de voormelde dienstbrief van 29 december 1970).

Maar deze grotere inhoudingen, die eerst later teruggegeven worden, zijn niet strikt overeen te brengen met de artikelen 10-2 en 30-1 van het verdrag.

De door de Regering ondertekende overeenkomst wordt dus reeds geschonden alvorens zij ter goedkeuring aan het Parlement is voorgelegd !

Deze betreurenwaardige toestand is te wijten aan de Regering. Het is moeilijk te begrijpen dat de Regering, die de uitwerking van het protocol van 21 mei 1965 op drastische wijze heeft beperkt tot 31 december 1970, de overeenkomst die thans aan het Parlement wordt voorgelegd, niet vóór 9 juli 1970 heeft kunnen sluiten. Het is nog moeilijker te begrijpen dat de Minister van Buitenlandse Zaken, die de overeenkomst op 9 juli 1970 heeft ondertekend, tot 7 oktober 1970 gewacht heeft om dit spoedeisend ontwerp

que pour une période limitée de trois ans et que cette période pourrait être prolongée d'une nouvelle durée de trois ans. Une telle prorogation est effectivement intervenue par échange de lettres du 11 décembre 1967 (*Moniteur belge*, 8 février 1968), de sorte que le protocole du 21 mai 1965 n'a cessé ses effets que le 31 décembre 1970.

Depuis cette date, jusqu'à la ratification de la nouvelle convention du 9 juillet 1970, on se trouve donc dans une situation paradoxale : la Convention de 1948-1952 est certes toujours en vigueur, mais le protocole du 21 mai 1965 qui adaptait cette convention à la réforme fiscale belge ne l'est plus !

En finale de l'exposé des motifs (Doc. Chambre, 1970-1971, n° 845-1, p. 6) le Gouvernement souligne les inconvénients de cette situation, qui diminue sensiblement l'efficacité de la Convention de 1948-1952 depuis le 31 décembre 1970.

Ainsi, depuis le 1^{er} janvier 1971, jusqu'à la ratification de la Convention du 9 juillet 1970, les dividendes attribués par une société belge à des résidents ou à des sociétés des Etats-Unis sans établissement stable en Belgique doivent faire l'objet de la retenue du précompte mobilier au taux ordinaire de 20 p.c. et non plus au taux de 15 p.c. prévu par le protocole de 1965 (qui a cessé ses effets) et par l'article 10 de la nouvelle convention du 9 juillet 1970 (qui n'est pas encore en vigueur) : c'est ce que confirme une dépêche du Ministre des Finances du 29 décembre 1970 (n° Ci. R. 9 USA/255.902; *Bulletin des contributions*, 1971, n° 482, p. 265).

Sans doute, lorsque la nouvelle convention aura été approuvée par la loi et ratifiée, elle s'appliquera rétroactivement aux impôts prélevés à la source sur les paiements effectués à partir du 1^{er} janvier 1971 (art. 30-1) : dès lors, les sociétés belges qui auront prélevé le précompte sur les dividendes au taux de 20 p.c. pourront obtenir restitution de l'excédent et ont, du reste, déjà été invitées à demander cette restitution au moyen d'un formulaire « 276 Div. (USA) » (voir modèle de lettre joint à la dépêche précitée du 29 décembre 1970).

Il n'en reste pas moins que pareils prélèvements excédentaires, ne donnant lieu à restitution qu'ultérieurement, ne constituent pas l'application stricte des articles 10-2 et 30-1 du traité.

La Convention signée par le Gouvernement se trouve ainsi violée avant même d'être soumise à l'approbation du Parlement !

Force est de constater que cette situation déplorable est imputable au Gouvernement. On comprend mal que celui-ci, après avoir limité de manière draconienne au 31 décembre 1970 les effets du protocole du 21 mai 1965, n'ait pu conclure avant le 9 juillet 1970 la Convention actuellement soumise à l'approbation du Parlement. On comprend moins encore qu'après avoir signé la Convention le 9 juillet 1970, le Ministre des Affaires étrangères ait attendu le 7 octobre 1970 pour saisir le Conseil d'Etat de ce projet urgent et que,

aanhangig te maken bij de Raad van State en dat het ontwerp, na het advies van de Raad van State van 9 november 1970, waarin geen enkele wijziging van het ontwerp werd voorgesteld, pas op 13 januari 1971 bij de Kamer is ingediend.

Na deze opeenvolgende vertragingen verzoekt de Regering het Parlement om de overeenkomst « zo spoedig mogelijk goed te keuren opdat zij binnen korte tijd in werking kan treden » (Memorie van toelichting, *in fine*).

Toen het ontwerp op 4 maart 1971 door de Kamer van Volksvertegenwoordigers was aangenomen, heeft uw Commissie het « zo spoedig mogelijk » in studie genomen zoals haar gevraagd was. Zij wijst er evenwel op dat het niet mogelijk was in enkele dagen tijds verslag uit te brengen over een internationale overeenkomst die zo belangrijk is voor de economische toekomst van België : de toenemende omvang van de Amerikaanse investeringen in België behoeft niet meer in het licht te worden gesteld en is grotendeels afhankelijk van het vermijden van dubbele belasting. De communautaire geschillen, het einde van de parlementaire zitting in juli 1971 en de ontbinding van de Kamers in september hebben de indiening van dit eindverslag nog vertraagd. Het werd trouwens voorafgegaan door een uitvoerige correspondentie tussen uw verslaggever en de bevoegde Minister, waarvan hierna nog sprake zal zijn.

B. In verband met de procedure van terugbetaling van het excédent van de roerende voorheffing op dividenden geïnd sedert 1 januari 1971, is een andere opmerking te maken.

Volgens een nota van de Minister, in antwoord op schriftelijke vragen van uw verslaggever, zal de terugbetaling van de roerende voorheffing op grond van de aanvraagformulieren « 276 Div. (USA) » « geschieden op basis van artikel 277 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen », waarvan § 2 de directeur toestaat ambtshalve ontlasting te verlenen van het overschot van de voorheffingen, voor zover dit overschot werd vastgesteld door de administratie of door de belastingplichtige aan de administratie werd bekendgemaakt binnen een termijn van drie jaar. Maar in deze procedure kan geen moratoire intrest op het terugbetaalde overschot worden verkregen. (Wetboek, art. 309, 2°).

In de voornoemde nota gaat de Minister er evenwel mee akkoord dat de ontlasting « ook zou kunnen worden toegestaan op bezwaarschrift ingediend in de vormen en binnen de termijnen van de artikelen 267 v.v. van hetzelfde Wetboek » en in dat geval zou de terugbetaling moeten gepaard gaan met moratoire intresten op grond van artikel 308 van het Wetboek.

Het valt te betreuren dat de administratie de betrokkenen niet heeft aangezet de procedure te volgen waarmee zij de betaling zouden kunnen verkrijgen van de moratoire intresten waarop zij aanspraak hebben. Uw Commissie spreekt de wens uit dat in een nieuwe circulaire de aandacht van de betrokkenen zou worden gevestigd op de weg die moet worden gevolgd om de betaling van moratoire intresten te verkrijgen.

après l'avis du Conseil d'Etat donné le 9 novembre 1970 et ne proposant aucune modification du projet, celui-ci n'ait été finalement déposé sur le bureau de la Chambre que le 13 janvier 1971.

Après cette cascade de retards, le Gouvernement demande au Parlement d'approuver la Convention « le plus rapidement possible ... afin qu'elle puisse produire ses effets dans le plus bref délai » (exposé des motifs, *in fine*).

Le projet de loi ayant été voté par la Chambre le 4 mars 1971, votre Commission l'a étudié « le plus rapidement possible » comme elle y était conviée. Elle tient à souligner toutefois qu'il n'était pas possible de présenter en quelques jours un rapport sur une convention internationale aussi importante pour l'avenir économique de la Belgique : l'importance croissante des investissements américains en Belgique n'est plus à souligner et elle dépend, dans une large mesure, de la prévention des doubles impositions. Le contentieux communautaire, la fin de la session parlementaire en juillet 1971 et la dissolution de septembre ont encore retardé le dépôt de ce rapport final, qui a été précédé d'une correspondance détaillée entre votre rapporteur et le Ministère compétent et dont il sera question plus loin.

B. La procédure de restitution des excédents du précompte mobilier sur dividende perçu depuis le 1^{er} janvier 1971 appelle une autre observation.

D'après une note de M. le Ministre en réponse à des questions écrites posées par votre rapporteur, la restitution du précompte mobilier au vu des demandes « 276 Div. (USA) » se fera « sur base de l'article 277 du Code des impôts sur les revenus », dont le paragraphe 2 permet au directeur d'accorder d'office le dégrèvement des excédents de précomptes pour autant qu'ils aient été constatés par l'Administration ou signalés par le redevable à celle-ci dans un délai de trois ans. Toutefois, dans le cadre de cette procédure, aucun intérêt moratoire ne peut être obtenu sur les excédents restitués (Code, art. 309, 2°).

Or, dans la note précitée, le Ministre convient que le dégrèvement pourrait « aussi être accordé sur réclamation présentée dans les formes et délais des articles 267 et suivants du même Code » et, en ce cas, la restitution devrait s'accompagner d'intérêts moratoires en vertu de l'article 308 du Code.

Il est regrettable que l'Administration n'ait pas incité les intéressés à suivre la procédure qui leur assurerait le paiement des intérêts moratoires auxquels ils ont droit. Votre Commission émet le vœu qu'une nouvelle circulaire soit prise pour attirer l'attention des intéressés sur la marche à suivre pour obtenir le paiement d'intérêts moratoires.

C. Zoals de memorie van toelichting zegt is de nieuwe overeenkomst, gelijk alle overeenkomsten die onlangs door België zijn gesloten, ingegeven door de ontwerp-overeenkomst welke de Raad van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (O.E.S.O.), waarvan de Verenigde Staten evenals België deel uitmaken, in 1963 heeft aanbevolen.

In dit verslag worden terloops de belangrijkste punten aangegeven waarop de nieuwe Belgisch-Amerikaanse overeenkomst van dat model afwijkt.

**

D. In de memorie van toelichting wordt de overeenkomst in zes delen onderverdeeld :

1. Werkingssfeer (art. 1 en 2);
2. Begripsbepaling (art. 3 t/m 5);
3. Aanslagregeling met betrekking tot de verschillende categorieën van inkomsten (art. 6 t/m 22);
4. Maatregelen tot vermindering van dubbele belasting in de woonplaatsstaat (art. 23);
5. Diverse bepalingen (art. 24 t/m 29);
6. Inwerkingtreding en opzegging van de overeenkomst (art. 30 en 31);

In dit verslag wordt de volgorde van de artikelen niet strict in acht genomen omdat bij vele ervan geen opmerkingen te maken zijn.

**

II. Werkingssfeer van de Overeenkomst.

A. Personen op wie de overeenkomst van toepassing is.

De Overeenkomst is in het algemeen van toepassing op personen die *verblijfhouders* zijn van een overeenkomstsluitende staat of van beide overeenkomstsluitende staten (art. 1).

1. Onder « persoon » wordt volgens artikel 3, 1, *d*, verstaan :

- een natuurlijke persoon;
- een deelgenootschap, een vennootschap;
- een nalatenschap of een trust;
- enige andere vereniging van personen.

De « verenigingen van personen » worden dus beschouwd als « personen », zelfs indien zij geen rechtspersoonlijkheid bezitten. Hieruit volgt dat, b.v., een deelgenootschap zonder rechtspersoonlijkheid, die verblijfhouder van de Verenigde Staten zou zijn voor de toepassing van de belasting van de Verenigde Staten, maar die in België een « vaste inrichting »

C. Ainsi que le souligne l'exposé des motifs, la nouvelle convention, comme toutes celles conclues récemment par la Belgique, s'inspire du projet de convention recommandé en 1963 par le Conseil de l'Organisation de Coopération et de Développement économique (O.C.D.E.), dont les Etats-Unis font partie comme la Belgique.

Le présent rapport indiquera incidemment les principaux points sur lesquels la nouvelle Convention belgo-américaine s'écarte de ce modèle.

**

D. L'exposé des motifs subdivise exactement la Convention en six parties :

1. Champ d'application (art. 1 et 2);
2. Définitions (art. 3 à 5);
3. Régime applicable aux diverses catégories de revenus (art. 6 à 22);
4. Mesures applicables dans l'Etat du domicile fiscal en vue d'éviter la double imposition (art. 23);
5. Dispositions diverses (art. 24 à 29);
6. Entrée en vigueur et dénonciation de la convention (art. 30 et 31).

Le présent rapport ne suivra pas strictement l'ordre des articles, beaucoup de ceux-ci n'appelant au demeurant aucune observation.

**

II. Champ d'application de la Convention.

A. Personnes visées.

La Convention s'applique en général aux *personnes* qui sont des *résidents* d'un Etat contractant ou de chacun des Etats contractants (art. 1^{er}).

1. Le terme « *personne* » comprend, d'après l'article 3, 1, *d* :

- une personne physique;
- une association de personnes, une société;
- une succession ou un trust;
- tout autre groupement de personnes.

En ce qui concerne les « groupements de personnes », ils sont donc considérés comme des « personnes », même s'ils n'ont pas la personnalité juridique. Il en résulte que, par exemple, une association de personnes sans personnalité juridique qui serait résidente des Etats-Unis pour l'application de l'impôt des Etats-Unis, mais qui aurait en Belgique

(in de zin van art. 5) of een « vaste basis » (in de zin van art. 14, 2, b), zou hebben, in België zou worden onderworpen aan de belasting van de niet-verblijfhouders zoals een vennootschap met rechtspersoonlijkheid (tegen het tarief van 35 pct. : W.I.B., art. 152, 2°). Dit stemt overeen met artikel 139, 2°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen dat in het algemeen van toepassing is op « om het even welke vennootschappen, verenigingen, instellingen of organismen die hun maatschappelijke zetel, hun voornaamste inrichting of hun zetel van bestuur of beheer niet in België hebben », zonder een onderscheid te maken tussen de verenigingen met rechtspersoonlijkheid en de verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid.

2. Het woord « verblijfhouder » wordt omschreven in artikel 4 betreffende de fiscale woonplaats.

Paragraaf 2 regelt het geval van een natuurlijke persoon die beschouwd wordt als verblijfhouder van België voor de toepassing van de Belgische belasting en als verblijfhouder van de Verenigde Staten voor de toepassing van de belasting van de Verenigde Staten : deze paragraaf is geïnspireerd op artikel 4-2 van het O.E.S.O.-ontwerp en behoeft geen commentaar.

Men dient eveneens rekening te houden met het geval dat een vennootschap een Amerikaanse vennootschap is volgens de wetgeving van de Verenigde Staten en een Belgische vennootschap volgens de Belgische fiscale wetgeving. Dit is geen theoretisch geval, want de Belgische fiscale wetgeving behandelt als Belgische vennootschap, de vennootschappen die « hun maatschappelijke zetel, hun voornaamste inrichting of hun zetel van bestuur of beheer » in België hebben (W.I.B., artikel 94) zelfs indien zij in het buitenland zijn opgericht (W.I.B., artikel 102), terwijl de Amerikaanse wet de plaats van vestiging of registratie van de vennootschap in aanmerking neemt : moet bijgevolg een vennootschap die in de Verenigde Staten gevestigd is en die, vanaf haar oprichting, haar voornaamste vestiging in België heeft, of achteraf verkrijgt, beschouwd worden als verblijfhouder van de Verenigde Staten of als verblijfhoudster van België ?

De ontwerp-overeenkomst van de O.E.S.O. gaf, voor zulk een geval, de voorkeur aan de zetel van het werkelijk beheer (artikel 4, 3), maar de Verenigde Staten hebben voor dit artikel voorbehoud gemaakt omdat zij traditioneel het criterium van de plaats van registratie in aanmerking nemen voor de belasting van de vennootschappen (ontwerp van overeenkomst-O.E.S.O., blz. 72, n° 22).

De bepalingen van artikel 3, 1, e, van de overeenkomst, die u ter goedkeuring wordt voorgelegd, hebben tot gevolg dat in bedoeld geval (vestiging in de Verenigde Staten en belangrijkste inrichting in België), de vennootschap noch als Amerikaanse vennootschap, noch als Belgische vennootschap kan worden beschouwd en bijgevolg geen verblijfhoudster van de Verenigde Staten of van België is in de zin van artikel 4.

Bijgevolg zal de vennootschap « uitgesloten zijn van de voordelen van de overeenkomst in de Staat waar haar inkomsten hun bron hebben, maar zal de andere Staat ingevolge artikel 23, § 4, de dubbele belasting vermijden overeenkomstig het bepaalde in artikel 23, §§ 2 of 3, al naar het geval » (Memorie van Toelichting, blz. 2).

un « établissement stable » (au sens de l'art. 5) ou une « base fixe » (au sens de l'art. 14, 2, b), serait soumise en Belgique à l'impôt des non-résidents comme une société dotée de la personnalité juridique (au taux de 35 p.c. : C.I.R., art. 152, 2°). Cette solution est conforme à l'article 139, 2°, du Code des impôts sur les revenus, qui vise d'une manière générale « les sociétés, associations, établissements ou organismes quelconques qui n'ont pas en Belgique leur siège social, leur principal établissement ou leur siège de direction ou d'administration », sans faire de distinction suivant que les groupes ont ou non la personnalité juridique.

2. Le terme « résident » est défini par l'article 4 relatif au domicile fiscal.

Le paragraphe 2 règle le cas où une *personne physique* est considérée comme résidente de la Belgique pour l'application de l'impôt belge et comme résidente des Etats-Unis pour l'application de l'impôt des Etats-Unis : ce paragraphe, inspiré de l'article 4-2 du projet de l'O.C.D.E., n'appelle pas d'observations.

Il faut également envisager le cas où une *société* est une société américaine d'après la législation des Etats-Unis et une société belge suivant la législation fiscale belge. Ce cas n'est nullement théorique, puisque la loi fiscale belge traite comme société belge les sociétés ayant en Belgique « leur siège social, leur principal établissement ou leur siège de direction ou d'administration » (C.I.R., art. 94), même si elles sont constituées à l'étranger (C.I.R., art. 102), alors que la loi américaine s'attache au lieu d'incorporation ou d'enregistrement de la société : dès lors, si une société incorporée aux Etats-Unis a, dès sa constitution, ou acquiert par la suite, son principal établissement en Belgique, faudra-t-il la considérer comme résidente des Etats-Unis ou comme résidente de la Belgique ?

Le projet de Convention O.C.D.E. donnait, en pareil cas, la préférence au siège de direction effective (art. 4, 3), mais les Etats-Unis ont fait une réserve sur cet article, parce qu'il est de tradition chez eux d'imposer selon le critère du lieu d'enregistrement en ce qui concerne les sociétés (projet de Convention O.C.D.E., p. 71, n° 22).

Il résulte des définitions de l'article 3, 1, e, de la Convention soumise à votre approbation que, dans le cas envisagé (incorporation aux Etats-Unis et principal établissement en Belgique), la société ne peut être considérée *ni comme société américaine, ni comme société belge*, et n'est dès lors ni un résident des Etats-Unis ni un résident de la Belgique au sens de l'article 4.

Par conséquent, la société sera « exclue du bénéfice de la Convention dans l'Etat où ses revenus ont leur source, mais, en vertu de l'article 23, § 4, l'autre Etat remédiera à la double imposition conformément aux dispositions de l'article 23, §§ 2 ou 3 suivant le cas » (exposé des motifs, p. 2).

B. Grondgebied waarop de overeenkomst van toepassing is.

Voor de toepassing van de overeenkomst zijn volgens artikel 3, 1, *a*, in het geografisch gebied van elke overeenkomstsluitende staat begrepen (A) de territoriale zee van die staat en (B) de zeebodem en de ondergrond van de onderzeese gebieden grenzend aan de territoriale zee, waarover deze Staat overeenkomstig het Volkenrecht soevereine rechten van onderzoek en ontginning van natuurlijke rijkdommen uitoefent maar slechts voor zover de persoon, het goed of de werkzaamheden waarop de overeenkomst moet worden toegepast betrokken zijn bij zodanig onderzoek of ontginning.

Voor België is de overeenkomst bijgevolg van toepassing op het continentaal plat zoals dit bepaald is bij wet van 13 juni 1969 (*Belgisch Staatsblad*, 8 oktober 1969).

Dezelfde bepaling is opgenomen in de Belgisch-Nederlandse overeenkomst van 19 oktober 1970 en, in andere bewoordingen, in de Belgisch-Britse overeenkomst van 29 augustus 1967.

C. Belastingen waarop de overeenkomst van toepassing is.

Voor de Verenigde Staten heeft de nieuwe overeenkomst, evenals de vorige, slechts betrekking op de federale inkomstenbelastingen (artikel 2) — behalve voor wat betreft het non-discriminatie-beding (artikel 24-4). Weliswaar voorzagt de ontwerp-overeenkomst van de O.E.S.O. in de toepassing van de overeenkomst op de inkomstenbelastingen geheven voor rekening van de politieke onderdelen van elke staat, maar de Verenigde Staten hebben op dit punt voorbehoud gemaakt (ontwerp van overeenkomst van dubbele belasting, O.E.S.O., blz. 65, n° 9).

III. Beperking van de belasting op de nijverheids- en handelswinsten in de bronstaat.

A. Beginselen.

De nijverheids- of handelswinsten van een verblijfhouder van een overeenkomstsluitende staat worden, in beginsel, door de andere overeenkomstsluitende staat vrijgesteld van belastingen.

In afwijking van dit beginsel kunnen zijn nijverheids- of handelswinsten evenwel door de andere overeenkomstsluitende staat worden belast, maar slechts voor zover zij aan de vaste inrichting kunnen worden toegerekend, ingeval die verblijfhouder in die andere overeenkomstsluitende staat een nijverheids- of handelsbedrijvigheid uitoefent met behulp van een aldaar gevestigde vaste inrichting (art. 7-1).

B. Begrip vaste inrichting.

Artikel 5 geeft een begripsomschrijving van de vaste inrichting die grotendeels gebaseerd is op het O.E.S.O.-ontwerp maar er op bepaalde punten enigszins van afwijkt.

B. Territoires visés.

L'article 3, 1, *a*, englobe dans le territoire géographique de chaque Etat contractant, pour l'application de la Convention, (A) la mer territoriale de cet Etat et (B) le lit de la mer et le sous-sol des régions sous-marines adjacentes à la mer territoriale sur lesquels cet Etat exerce, conformément au droit international, des droits souverains d'exploration et d'exploitation des ressources naturelles de ces régions, mais uniquement dans la mesure où la personne, le bien ou l'activité auxquels la Convention doit être appliquée sont en rapport avec cette exploration ou avec cette exploitation.

En ce qui concerne la Belgique, le champ d'application de la Convention s'étend donc au plateau continental défini par la loi du 13 juin 1969 (*Moniteur belge*, 8 octobre 1969).

La même précision se retrouve dans la Convention belgo-néerlandaise du 19 octobre 1970 et, en termes différents, dans la Convention belgo-britannique du 29 août 1967.

C. Impôts visés.

En ce qui concerne les Etats-Unis, la nouvelle Convention, comme la Convention antérieure, vise uniquement les impôts fédéraux sur les revenus (art. 2) — sauf en ce qui concerne la clause de non-discrimination (art. 24-4). Le projet de Convention O.C.D.E. prévoyait sans doute l'application de la convention aux impôts sur le revenu perçus pour le compte des subdivisions politiques de chaque Etat, mais les Etats-Unis ont fait une réserve sur ce point (projet de Convention de double imposition, O.C.D.E., p. 65, n° 9).

III. Limitation de l'imposition des bénéfices industriels ou commerciaux dans l'Etat de la source.

A. Principes.

Les bénéfices industriels ou commerciaux d'un résident d'un Etat contractant sont, en principe, exemptés d'impôt par l'autre Etat contractant.

Par dérogation à ce principe, dans le cas où ce résident exerce une activité industrielle ou commerciale dans cet autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, ses bénéfices industriels ou commerciaux peuvent être imposés par cet autre Etat contractant mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables à l'établissement stable (art. 7-1).

B. Notion d'établissement stable.

L'article 5 donne une définition de l'établissement stable qui est largement inspirée du projet de Convention O.C.D.E., mais s'en écarte quelque peu sur certains points.

1. Volgens het O.E.S.O.-ontwerp is de vaste inrichting « een vaste bedrijfsinrichting waar de onderneming haar werkzaamheid geheel of gedeeltelijk uitoefent ». Artikel 5, 1, van de goed te keuren overeenkomst, geeft een meer beperkende omschrijving van het begrip « vaste inrichting » : het is « een vaste bedrijfsinrichting met behulp waarvan een verblijfhouder van een overeenkomstsluitende staat een nijverheids- of handelsbedrijf uitoefent ».

Uit deze bepaling, evenals uit § 3, e, van artikel 5 volgt dat het coördinatiebureau dat door een Amerikaanse vennootschap in België zou gevestigd worden in een eigen gebouw of in een gebouw dat zij huurt, ten einde de werkzaamheden van haar inrichtingen of bijhuizen te superviseren of te coördineren, geen vaste in Europa gevestigde bedrijfsinrichting is op voorwaarde dat dit bureau op generlei wijze betrokken wordt bij het onderzoek, het aanvaarden of het uitvoeren van bestellingen en geen enkel contact heeft met de cliëntele van de vennootschap waarvan het afhangt of met de cliëntele van andere vennootschappen van de groep. Zulk een coördinatiebureau oefent geen « nijverheids- of handelsactiviteit » uit in de zin van artikel 5-1, maar een activiteit die voor de Amerikaanse vennootschap « van voorbereidende aard is of het karakter van hulpwerkzaamheid » heeft in de zin van artikel 5-3, e.

Ingeval het coördinatiebureau afhangt van een Amerikaanse vennootschap die zich uitsluitend bezighoudt met de coördinatie van de werkzaamheden van de vennootschappen van een groep, kan de voorbereidende aard of de hulpwerkzaamheid van het coördinatiebureau blijken uit de werkzaamheid van de gezamenlijke groep waarvan de Amerikaanse vennootschap deel uitmaakt, voor zover deze groep een geheel vormt voor het heffen van de Amerikaanse belasting (d.w.z. in de Verenigde Staten een geconsolideerde belastingaangifte ondertekent).

Onder de overeenkomst van 1948-1952 nam de Belgische administratie reeds aan dat de coördinatiebureaus die binnen de hiervoren vermelde perken werkzaam waren, geen winst maakten. Zij werden evenwel beschouwd als vaste inrichtingen onderworpen aan de belasting van 35 pct. voor niet-verblijfhouders, indien de Amerikaanse vennootschap waarvan zij afhingen, in België inkomsten uit kapitaal en roerende goederen ontving (met toepassing van het beginsel van de aantrekkingskracht van de vaste inrichting). Gelet op de duidelijke en nauwkeurige bewoordingen van de nieuwe overeenkomst, mogen deze coördinatiebureaus zelfs niet meer als vaste inrichtingen beschouwd worden. Maar zelfs als zij dat waren, zou het van geen belang meer zijn, aangezien de nieuwe overeenkomst het beginsel van de aantrekkingskracht van de vaste inrichting niet meer aanneemt (zie *infra* C).

2. Paragraaf 4 van artikel 5 komt niet voor in de ontwerp-overeenkomst van de O.E.S.O.

Om de draagwijdte van deze paragraaf te begrijpen zij verwezen naar de bewoordingen van paragraaf 3, a, c, en d : er is geen vaste inrichting wanneer een vaste bedrijfsinrichting slechts voor één of meer van de volgende doeleinden gebruikt wordt :

1. D'après le projet de l'O.C.D.E., l'établissement stable est « une installation fixe d'affaires où l'entreprise exerce tout ou partie de son activité ». L'article 5, 1, de la Convention soumise à votre approbation donne de l'établissement stable une définition plus restrictive : c'est « une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle un résident d'un Etat contractant exerce une activité industrielle ou commerciale ».

Il résulte de cette définition, et aussi du paragraphe 3, e, de l'article 5, que ne constitue pas une installation fixe d'affaires le bureau de coordination qu'une société américaine établirait en Belgique, dans un immeuble lui appartenant ou pris en location, en vue de superviser et de coordonner les activités de ses établissements ou de ses filiales établies en Europe, à condition, bien entendu, que ce bureau n'intervienne, en aucune manière, dans la recherche, l'acceptation ou l'exécution de commandes et n'ait aucun contact avec la clientèle de la société dont il dépend ou avec la clientèle des autres sociétés du groupe. Pareil bureau de coordination n'exerce pas « une activité industrielle ou commerciale » au sens de l'article 5-1, mais une activité revêtant, pour la société américaine, « un caractère préparatoire ou auxiliaire » au sens de l'article 5-3, e.

Dans le cas où le bureau de coordination dépend d'une société américaine qui n'a d'autre objet que de coordonner les activités des sociétés d'un groupe, le caractère préparatoire ou auxiliaire de l'activité du bureau de coordination peut s'apprécier par rapport à l'activité de l'ensemble du groupe dont la société américaine fait partie, pour autant que ce groupe forme une entité pour l'application de l'impôt américain (c'est-à-dire souscrive aux Etats-Unis une déclaration fiscale consolidée).

Déjà sous l'empire de la Convention de 1948-1952, l'Administration belge admettait que les bureaux de coordination fonctionnant dans les limites rappelées ci-dessus n'étaient pas productifs de bénéfices. Elle les considérait toutefois comme des établissements stables susceptibles d'être soumis à l'impôt des non-résidents au taux de 35 p.c. au cas où la société américaine dont ils dépendaient recueillait en Belgique des revenus de capitaux et biens mobiliers (par application du principe de la force attractive de l'établissement stable). Eu égard aux termes clairs et précis de la nouvelle Convention, ces bureaux de coordination ne peuvent même plus être considérés comme des établissements stables. Le seraient-ils d'ailleurs que cela ne tirerait plus à conséquence, étant donné que la nouvelle convention écarte en général l'application du principe de la force attractive de l'établissement stable (voir *infra*, C).

2. Le paragraphe 4 de l'article 5 ne figure pas dans le projet de Convention O.C.D.E.

Pour comprendre la portée de ce paragraphe, il faut rappeler les termes du paragraphe 3, a, c et d : il n'y a pas d'établissement stable lorsqu'une installation fixe d'affaires sert uniquement à l'exercice de l'une ou de plusieurs des activités suivantes :

a) gebruik voor de opslag, uitstalling of aflevering van aan de verblijfhouder toebehorende goederen;

c) aanhouden van een aan de verblijfhouder toebehorende goederenvoorraad voor bewerking of verwerking door een andere persoon;

d) aanhouden van een vaste bedrijfsinrichting om voor de verblijfhouder goederen aan te kopen of inlichtingen in te winnen.

De samenvoeging van die werkzaamheden heeft dus niet tot gevolg dat er een vaste inrichting bestaat.

Paragraaf 4 wijkt van deze regel af : « wanneer de verblijfhouder van een overeenkomstsluitende staat die in de andere staat een vaste bedrijfsinrichting bezit, goederen door een andere persoon in de andere overeenkomstsluitende staat laat bewerken of verwerken, of wanneer hij goederen in de andere overeenkomstsluitende staat terugkoopt, wordt deze verblijfhouder geacht een vaste inrichting in die andere overeenkomstsluitende staat te hebben indien hij die goederen geheel of gedeeltelijk verkoopt voor gebruik, verbruik of verhandeling in die andere overeenkomstsluitende staat ». In dat geval wordt immers aangenomen dat de betrokken onderneming « een volledige of quasi-volledige cyclus van verrichtingen uitvoert in de staat waar die inrichting is gelegen » (Memorie van Toelichting, blz. 2).

3. De ontwerp-overeenkomst van de O.E.S.O. bevat de volgende bepaling : « De enkele omstandigheid dat een vennootschap die verblijfhouder is van een overeenkomstsluitende staat, een vennootschap beheerst of door een vennootschap wordt beheerst, die verblijfhouder is van de andere overeenkomstsluitende staat of die er haar werkzaamheid uitoefent (hetzij met behulp van een vaste inrichting, hetzij op een andere wijze), stempelt een van beide vennootschappen niet tot een vaste inrichting van de andere » (Ontwerp O.E.S.O., art. 5, § 6).

Paragraaf 7 van artikel 5 van de goed te keuren Overeenkomst gaat verder : die omstandigheid « *wordt niet in aanmerking genomen* » om te bepalen of er een vaste inrichting is.

Bovendien wordt deze paragraaf 7 niet meer beperkt tot het geval van beheersing van een vennootschap door een andere, maar heeft hij betrekking op alle gevallen waarin « een verblijfhouder van een overeenkomstsluitende staat *verbonden is* met een verblijfhouder van de andere overeenkomstsluitende staat of met een persoon die in die andere overeenkomstsluitende staat een nijverheids- of handelsbedrijf uitoefent ». Men heeft met name de banden bedoeld die voortvloeien uit de deelname van een natuurlijk persoon aan de leiding van, het toezicht op, of het kapitaal van een vennootschap (cf. art. 9-2 van de Overeenkomst).

4. Volgens paragraaf 8 van artikel 5 geldt de begripsomschrijving van vaste inrichting, zoals gegeven in artikel 5, om te bepalen :

1° of een vaste inrichting (van een verblijfhouder van een overeenkomstsluitende staat) in een *andere dan een overeenkomstsluitende staat aanwezig is*;

a) l'usage aux fins de stockage, d'exposition ou de livraison de marchandises appartenant au résident;

c) l'entreposage de marchandises appartenant au résident en vue de transformation par une autre personne;

d) l'utilisation d'une installation fixe d'affaires aux fins d'acheter des marchandises ou de réunir des informations pour le résident.

Le cumul de ces activités n'entraîne donc pas l'existence d'un établissement stable.

C'est à cette règle que le paragraphe 4 déroge : « dans le cas où le résident d'un Etat contractant qui a une installation fixe d'affaires dans l'autre soumet des marchandises à transformation par une autre personne dans l'autre Etat contractant, ou rachète des marchandises dans l'autre Etat contractant, ce résident est considéré comme ayant un établissement stable dans cet autre Etat contractant s'il vend tout ou partie de ces marchandises aux fins d'usage, de consommation ou d'aliénation dans cet autre Etat contractant ». En ce cas, en effet, on considère que l'entreprise intéressée exécute « un cycle complet ou quasi complet d'opérations dans l'Etat où elle possède une installation fixe d'affaires » (exposé des motifs, p. 2).

3. Le projet de Convention O.C.D.E. comporte la disposition suivante : « Le fait qu'une société qui est résident d'un Etat contractant contrôle ou est contrôlée par une société qui est un résident de l'autre Etat contractant ou qui y exerce son activité (que ce soit par l'intermédiaire d'un établissement stable ou non) *ne suffit pas, en lui-même, à faire de l'une quelconque de ces sociétés un établissement stable de l'autre* » (projet O.C.D.E., art. 5, § 6).

Le paragraphe 7 de l'article 5 de la Convention à votre approbation va plus loin : ce fait « *n'est pas pris en considération* » pour déterminer s'il y a établissement stable.

D'autre part, ce paragraphe 7 ne se borne plus au cas de contrôle d'une société par une autre, mais s'étend à tous les cas où « un résident d'un Etat contractant *est lié* à un résident de l'autre Etat contractant ou à une personne qui exerce une activité industrielle ou commerciale dans cet autre Etat contractant ». On a voulu viser notamment les liens résultant de la participation d'une personne physique à la direction, au contrôle ou au capital d'une société (cf. art. 9-2 de la Convention).

4. D'après le paragraphe 8 de l'article 5, la définition de l'établissement stable donnée par l'article 5 s'applique pour déterminer :

1° s'il y a un établissement stable (d'un résident d'un Etat contractant) dans un Etat *autre qu'un Etat contractant*;

2° of een *andere persoon dan een verblijfhouder van een overeenkomstsluitende staat* een vaste inrichting in een overeenkomstsluitende staat bezit.

Neemt men deze bepaling afzonderlijk, dan zou men zich kunnen afvragen hoe zij van belang kan zijn voor de betrekkingen tussen de twee overeenkomstsluitende staten.

De Regering heeft hieromtrent de volgende uitleg verstrekt :

« Om het nut van het bepaalde in artikel 5, § 8, van de Overeenkomst te begrijpen zij verwezen naar de artikelen 11, § 6, en 12, § 3, die de bron van de interesten en de royalties nader bepalen.

» Zo stelt men wat betreft de interesten vast dat deze in beginsel afkomstig zijn uit een staat waar de schuldenaar verblijfhouder is (art. 11, § 6, eerste volzin). Van deze regel wordt evenwel afgeweken wanneer de schuldenaar in een andere staat dan de staat waar hij verblijfhouder is, een vaste inrichting heeft waarvoor de lening, ter zake waarvan de interest wordt betaald, werd aangegaan en die de last van die interest draagt : in dit geval worden de interesten geacht afkomstig te zijn van de staat waar de vaste inrichting gelegen is.

» Die afwijking kan gevolg hebben ten opzichte van :

» 1° een *verblijfhouder van ongeacht* welke staat (overeenkomstsluitende of derde staat), die een vaste inrichting heeft in een overeenkomstsluitende staat : de interesten zijn dan afkomstig van deze laatste overeenkomstsluitende staat (§ 6, tweede zin, *a*) en de belasting van die staat valt onder de grens vastgesteld door artikel 11, § 2;

» 2° een verblijfhouder van een overeenkomstsluitende staat die een *vaste inrichting* heeft in een *derde* staat : de interesten zijn dan afkomstig van die derde staat (§ 6, tweede volzin, *b*) en zij vallen niet onder artikel 11.

» Om die reden heeft de Amerikaanse afvaardiging erop aangedrongen de begripsbepaling vaste inrichting in artikel 5 uit te breiden tot deze mogelijkheden.

» Zulk een bepaling had gerechtvaardigd kunnen zijn — althans gedeeltelijk, d.w.z. enkel voor de mogelijkheid bedoeld onder bovenvermeld 1° — in het kader van de O.E.S.Q. modelovereenkomst waar de begripsbepaling interesten (artikel 11, § 5, tweede volzin) eveneens het geval dekt dat de interestopbrengende lening aangegaan werd voor een vaste inrichting, die de last van de interesten draagt en in een overeenkomstsluitende staat geëxploiteerd wordt door een schuldenaar die al dan niet verblijfhouder is van een overeenkomstsluitende staat.

» Maar toen die modelovereenkomst werd voorbereid heeft men het niet nodig geacht zover te gaan.

» Trouwens, zelfs bij gebreke van uitdrukkelijke bepaling in die zin, zouden de betrokken belastingbesturen waarschijnlijk — via de regeling voor onderling overleg bepaald in artikel 25 — in onderling overleg kunnen beslissen dat de vaste inrichting van een verblijfhouder van een *derde staat* moet omschreven worden overeenkomstig artikel 5.»

2° si une *personne autre qu'un résident d'un Etat contractant* a un établissement stable dans un Etat contractant.

A lire cette disposition isolément, on pourrait se demander en quoi elle intéresse les relations entre les deux Etats contractants.

Le Gouvernement a fourni à ce sujet l'explication suivante :

« Pour apprécier l'utilité de la disposition figurant à l'article 5, § 8, de la Convention, il convient d'avoir égard aux articles 11, § 6, et 12, § 3, qui définissent la source des intérêts et des redevances.

» Ainsi, pour prendre le cas des intérêts, on constate que ceux-ci ont en principe leur source dans l'Etat dont le débiteur est un résident (art. 11, § 6, 1^{re} phrase). Mais on déroge à cette règle quand le débiteur a, dans un Etat autre que celui dont il est résident, un établissement stable pour lequel l'emprunt générateur des intérêts a été contracté et qui supporte la charge des intérêts : dans ce cas, les intérêts sont réputés avoir leur source dans l'Etat où est situé l'établissement stable.

» Cette dérogation peut sortir ses effets à l'égard :

» 1° d'un *résident* d'un Etat *quelconque* (Etat contractant ou Etat tiers) ayant un établissement stable dans un Etat contractant : les intérêts ont alors leur source dans ce dernier Etat contractant (§ 6, 2^e phrase, *a*) et l'impôt de cet Etat tombe sous la limite fixée par l'article 11, § 2;

» 2° d'un résident d'un Etat contractant ayant un *établissement stable* dans un Etat *tiers* : les intérêts ont alors leur source dans cet Etat tiers (§ 6, 2^e phrase, *b*) et ils ne tombent pas sous l'application de l'article 11.

» C'est pourquoi la délégation américaine a insisté pour étendre à ces éventualités la définition de l'établissement stable donné à l'article 5.

» Une telle disposition aurait pu se justifier — tout au moins en partie, c'est-à-dire seulement pour l'éventualité visée sub 1° ci-dessus — dans le cadre de la Convention-type O.C.D.E., où la définition des intérêts (art. 11, § 5, 2^e phrase) vise également le cas où l'emprunt générateur des intérêts a été contracté pour un établissement stable, supportant la charge des intérêts et exploité dans un Etat contractant par un débiteur qui est ou non, résident d'un Etat contractant.

» Mais à l'époque où fut élaborée cette Convention-type, il n'a pas été jugé utile d'aller jusque-là.

» D'ailleurs, même à défaut de disposition expresse dans ce sens, les administrations fiscales concernées pourraient vraisemblablement — en utilisant la procédure amiable prévue à l'article 25 — décider de commun accord que l'établissement stable d'un résident d'un Etat tiers doit être défini conformément à l'article 5.»

C. Begrip nijverheids- of handelswinst.

1. De overeenkomst geeft eigenlijk geen begripsbepaling van de nijverheids- of handelswinst onderworpen aan de regeling van artikel 7 (supra, A) : zij stipt enkel in § 5 van artikel 7 aan dat bepaalde inkomsten in dit begrip vervat zijn en andere niet.

Daaruit volgt dat voor de toepassing van de Overeenkomst in België de uitdrukking « nijverheids- of handelswinsten » *in beginsel* dezelfde betekenis heeft als in de Belgische wet (artikel 3, 2 van de Overeenkomst) : het zijn dus de winsten van de bedrijven bepaald in artikel 21 van het Belgisch Wetboek, en de inkomsten uit onroerende goederen, kapitalen en roerende goederen die in deze bedrijven geïnvesteerd zijn (Wetboek, artikel 33). Bijgevolg zijn alle vennootschapswinsten *in beginsel* « nijverheids- of handelswinsten » in de zin van de Overeenkomst.

2. Deze begripsbepaling van nijverheids- en handelswinsten moet evenwel mede gezien worden in het licht van de regels in § 5 van artikel 7 :

a) Als nijverheids- of handelswinsten worden beschouwd « huren of royalties verkregen uit bioscoopfilms of films of banden voor radio- of televisieuitzendingen of uit desbetreffende auteursrechten zomede inkomsten uit de verhuring van lichamelijke roerende goederen ».

Daaruit volgt dat indien die inkomsten uit kapitalen en roerende goederen door Belgische verblijfhouders betaald worden aan verblijfhouders van de Verenigde Staten die geen vaste inrichting in België hebben, die inkomsten in België « vrijgesteld zijn van belasting » (artikel 7, 1) hetgeen o.m. de heffing van de Belgische roerende voorheffing uitsluit.

Dit was reeds het geval voor de inkomsten uit bioscoopfilms (Overeenkomst van 1948-1952, artikel IX, 2, *in fine*), maar de vrijstelling van elke belasting aan de bron in België zal uitgebreid worden tot de inkomsten uit de verhuring van alle lichamelijke roerende goederen (b.v. : verhuring of « leasing » van een computer door een Amerikaanse vennootschap zonder inrichting in België aan een Belgische vennootschap).

b) In beginsel zijn geen nijverheids- of handelswinsten in de zin van de Overeenkomst, de bestanddelen van de inkomsten die meer in het bijzonder zijn bedoeld in andere artikelen van de Overeenkomst.

Die bestanddelen van inkomsten kunnen in beginsel cumulatief belast worden met de nijverheids- of handelswinsten die toerekenbaar zijn aan de vaste inrichting (art. 7, § 5, *in fine*) : zo worden, wanneer een Amerikaanse vennootschap met een vaste inrichting in België « inkomsten uit onroerende goederen » heeft in de zin van artikel 6, die inkomsten gevoegd bij de winst die toerekenbaar is aan de Belgische inrichting, zelfs indien de goederen welke die inkomsten opleveren niet wezenlijk aan de inrichting verbonden zijn. (Wetboek, art. 148, 1°).

C. Notion de bénéfices industriels ou commerciaux.

1. La Convention ne donne pas, à proprement parler, de définition des bénéfices industriels ou commerciaux soumis au régime de l'article 7 (supra, A) : elle se borne à indiquer, au paragraphe 5 de l'article 7, que certains revenus sont compris dans cette notion et que certains autres revenus n'y sont pas compris.

Il en résulte que pour l'application de la Convention en Belgique, l'expression « bénéfices industriels ou commerciaux » a, *en principe*, le sens qui lui est attribué par la loi belge (voir art. 3, 2, de la Convention) : ce sont donc les bénéfices des exploitations définis par l'article 21 du Code belge, et les revenus des immeubles et des capitaux et biens mobiliers investis dans pareille exploitation (Code, art. 33). Tous les bénéfices des sociétés sont, dès lors, *en principe*, des « bénéfices industriels ou commerciaux », au sens de la Convention.

2. Cette définition des bénéfices industriels et commerciaux doit toutefois se combiner avec les règles tracées par le paragraphe 5 de l'article 7 :

a) Sont considérés comme bénéfices industriels ou commerciaux « les locations (lisez : loyers) ou redevances afférentes aux films cinématographiques, films ou bandes de radiodiffusion ou de télévision ou aux droits d'auteur y relatifs et les revenus de la location de biens mobiliers corporels ».

Il en résulte que si ces revenus de capitaux et biens mobiliers sont payés par des résidents belges à des résidents des Etats-Unis qui n'ont pas d'établissement stable en Belgique, ces revenus « sont exemptés d'impôt » en Belgique (art. 7, 1), ce qui exclut notamment la déduction du précompte mobilier belge.

Il en était déjà ainsi pour les revenus relatifs aux films cinématographiques (Convention de 1948-1952, art. IX, 2, *in fine*), mais l'exemption de toute imposition à la source en Belgique sera étendue aux revenus de la location de tous biens mobiliers corporels (par exemple : location ou « leasing » d'un ordinateur par une société américaine sans établissement en Belgique à une société belge).

b) Ne sont pas en principe des bénéfices industriels ou commerciaux au sens de la Convention les éléments de revenus visés spécifiquement dans d'autres articles de la Convention.

Ces éléments de revenus peuvent, en principe, être imposés cumulativement avec les bénéfices industriels ou commerciaux imputables à l'établissement stable (art. 7, § 5, *in fine*) : ainsi, si une société américaine ayant un établissement stable en Belgique recueille des « revenus immobiliers » au sens de l'article 6, ces revenus seront ajoutés au bénéfice imputable à l'établissement belge, même si les biens productifs de ces revenus ne se rattachent pas à cet établissement (Code, art. 148, 1°).

De toepassing van dit beginsel, de zogenaamde aantrekkingskracht van de vaste inrichting, wordt door de Overeenkomst evenwel verworpen in alle andere gevallen, overeenkomstig de O.E.S.O.-ontwerp-overeenkomst : de dividenden (art. 10/3), de interesten (art. 11/7), de royalties (art. 12/4) en de vermogenswinsten (art. 13/2) mogen slechts bij de nijverheids- en handelswinsten van de vaste inrichting gevoegd worden indien het goed dat inkomsten of winst oplevert « wezenlijk verbonden is » met de vaste inrichting. Dit is een belangrijke nieuwigheid ten opzichte van de vroegere overeenkomst die geen enkele afwijking bevatte van het beginsel van de aantrekkingskracht van de vaste inrichting (zie Overeenkomst van 1948-1953, art. II, 1, g, *in fine*).

D. Bepaling van de winsten toerekenbaar aan de vaste inrichting.

1. Paragraaf 2 van artikel 7 bepaalt dat « in elke overeenkomstsluitende staat aan die vaste inrichting de nijverheids- of handelswinsten toegerekend worden die haar zouden kunnen worden toegerekend indien zij een onafhankelijk lichaam zou zijn, dat dezelfde of soortgelijke werkzaamheden zou uitoefenen onder dezelfde of soortgelijke omstandigheden en dat geheel onafhankelijk zou handelen ».

Dit artikel neemt artikel 7-2 van de O.E.S.O.-ontwerp-overeenkomst letterlijk over. In de toelichting bij die bepaling had het Belastingcomité van de O.E.S.O. er de aandacht op gevestigd dat « in het merendeel van de gevallen ... de handelsboekhouding van de vaste inrichting ... door de belastingautoriteiten zal worden gebruikt om de winsten vast te stellen die men als eigen winsten aan die inrichting kan toerekenen » (Ontwerp-overeenkomst inzake dubbele belasting, O.E.S.O., blz. 85, n° 10).

De toepassing van deze beginselen op de vaste inrichtingen van de Amerikaanse ondernemingen in België doet twee moeilijkheden rijzen :

a) De Belgische wet verplicht de buitenlandse ondernemingen met een vaste inrichting in België niet een afzonderlijke boekhouding van deze inrichting te voeren.

Weliswaar bepaalde artikel 27, § 4, van de gecoördineerde wetten van 1948 « dat in de zetel van de (Belgische) inrichtingen (van de buitenlandse firma's) een *bijzondere boekhouding* van de verrichtingen (van die inrichtingen) moet worden gevoerd ».

Maar die bepaling werd ongelukkig genoeg opgeheven door artikel 50, 13°, van de wet van 20 november 1962.

b) Wanneer de Amerikaanse onderneming geen afzonderlijke boekhouding van haar Belgische inrichting voert, hoe zal dan de belastbare grondslag worden vastgesteld ?

Artikel IV-2 van de Overeenkomst van 1948-1952 stond de bevoegde Belgische overheid toe om « de netto-nijverheids- en handelswinst te bepalen door alle *billijke en redelijke methodes of formules* toe te passen op de verrichtingen van de inrichting », met name wanneer de inrichting « geen boekhouding overlegt waaruit haar eigen verrichtingen blijken ».

La Convention écarte toutefois l'application de ce principe, dit de force attractive de l'établissement stable, dans tous les autres cas, conformément au projet de la Convention O.C.D.E. : les dividendes (art. 10-3), les intérêts (art. 11-7), les redevances (art. 12-4) et les gains en capital (art. 13-2) ne peuvent être ajoutés aux bénéfices industriels et commerciaux de l'établissement stable que si le bien générateur du revenu ou du gain « se rattache effectivement » à l'établissement stable. C'est là une innovation importante par rapport à la convention antérieure, qui ne comportait aucune dérogation au principe de la force attractive de l'établissement stable (voir Convention de 1948-1953, art. II, 1, g, *in fine*).

D. Détermination des bénéfices imputables à l'établissement stable.

1. Le paragraphe 2 de l'article 7 dispose qu'« il est imputé, dans chaque Etat contractant, à l'établissement stable les bénéfices industriels ou commerciaux qui lui auraient été imputés s'il avait constitué une entité indépendante exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues et traitant en toute indépendance ».

Cet article reproduit littéralement l'article 7-2 du projet de Convention O.C.D.E. Dans le commentaire de cette disposition du projet, le Comité fiscal de l'O.C.D.E. avait souligné que « dans la grande majorité des cas ... la comptabilité commerciale de l'établissement stable ... sera utilisée par les autorités fiscales pour déterminer les bénéfices que l'on peut imputer en propre à cet établissement » (projet de Convention de double imposition, O.C.D.E., p. 85, n° 10).

L'application de ces principes aux établissements stables des entreprises américaines en Belgique soulève deux difficultés.

a) La loi belge n'impose pas aux entreprises étrangères ayant un établissement stable en Belgique de tenir une comptabilité distincte de cet établissement.

Sans doute l'article 27, § 4, des lois coordonnées de 1948 disposait-il qu'« il est tenu au siège de ces établissements (belges des firmes étrangères) une comptabilité *spéciale* des opérations (de ces établissements) ».

Mais cette disposition a été malencontreusement abrogée par l'article 50, 13°, de la loi du 20 novembre 1962.

b) Si l'entreprise américaine ne tient pas de comptabilité distincte de son établissement belge, comment la base imposable sera-t-elle déterminée ?

L'article IV-2 de la Convention de 1948-1952 permettait à l'autorité compétente de la Belgique « de déterminer le bénéfice net industriel et commercial, en appliquant aux opérations de l'établissement *toutes méthodes ou formules équitables et raisonnables* », notamment dans le cas où l'établissement « ne produit pas une comptabilité faisant ressortir ses propres opérations ».

In de nieuwe Overeenkomst komt geen enkele soortgelijke bepaling voor.

Men zou hier evenwel niet mogen uit afleiden dat, bij ontstentenis van een afzonderlijke boekhouding, de vaststelling van de winst van de inrichting geheel wordt overgelaten aan het oordeel van de wetgever van elke staat. Weliswaar sluit noch artikel 7 van de nieuwe Belgisch-Amerikaanse Overeenkomst noch artikel 7 van het O.E.S.O.-ontwerp de eventuele toepassing uit van andere methodes dan de afzonderlijke boekhouding om de winsten van een vaste inrichting te berekenen (zie O.E.S.O.-ontwerp-overeenkomst, blz. 89, n° 21). Maar artikel 7, § 2, « kan voor de belastingbesturen niet als verantwoording dienen om hypothetische winsten te bepalen die op niets zouden berusten » (O.E.S.O.-ontwerp-overeenkomst, blz. 85, n° 10).

In dit opzicht is de Commissie van oordeel dat de in België werkzame Amerikaanse ondernemingen evenmin volgens de nieuwe als volgens de oude overeenkomst onder de toepassing vallen van de forfaitaire minima bepaald door artikel 146 van het besluit tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen (genomen krachtens artikel 248, § 2, van het Wetboek, en onlangs gewijzigd bij koninklijk besluit van 28 mei 1970).

In haar voornoemde nota verklaart de Regering weliswaar dat « die minima worden vastgesteld bij vergelijking met de winsten gemaakt door soortgelijke Belgische ondernemingen, zodat het in dit geval overdreven zou zijn te spreken van hypothetische winsten die op niets zouden berusten ». Maar de Commissie kon die zienswijze niet delen omdat, zelfs bij ernstige vergelijking, niet kan worden beweerd dat, voor alle andere bedrijven dan die genoemd in artikel 146, n° 1° tot en met 6°, de winst ten minste « 80 frank per 1.000 frank ontvangsten met een minimum van 80.000 frank per bediende en arbeider » zou bedragen (uitvoeringsbesluit, art. 146, § 1, 7°).

Bovendien zou de toepassing op de verblijfhouders van de Verenigde Staten, van belastingminima die niet van toepassing zijn op de Belgische vennootschappen en op de inwoners van het Rijk, strijdig zijn met het beginsel van non-discriminatie neergelegd in artikel 24-2 van de Overeenkomst.

2. Artikel 7, § 3, maakt het mogelijk van de aan de inrichting toerekenbare winst af te trekken « kosten welke redelijkerwijs verband houden met die winsten, daaronder begrepen kosten van leiding en algemene beheerskosten, gemaakt in de overeenkomstsluitende staat waar de vaste inrichting is gevestigd, of elders ».

Deze afwijking van artikel 144 van het Belgisch Wetboek kwam reeds, in licht verschillende vorm, voor in de Overeenkomst van 1948-1952 (art. IV-4).

3. Artikel 7, § 4, neemt een bepaling van de O.E.S.O.-ontwerp-overeenkomst over.

La nouvelle Convention ne contient aucune disposition analogue.

On ne pourrait en déduire, cependant, qu'en l'absence de comptabilité distincte, la détermination du bénéfice de l'établissement soit entièrement laissée à la discrétion de la législation de chaque Etat. Certes, pas plus l'article 7 de la nouvelle Convention belgo-américaine que l'article 7 du projet O.C.D.E., n'excluent l'application éventuelle d'autres méthodes que la comptabilité séparée pour déterminer les bénéfices d'un établissement stable (voir projet de Convention O.C.D.E., p. 89, n° 21). Mais le paragraphe 2 de l'article 7 « ne peut servir de justification aux administrations fiscales pour établir des bénéfices hypothétiques qui ne reposeraient sur rien » (projet de Convention O.C.D.E., p. 85, n° 10).

A cet égard, la Commission est d'avis que la nouvelle Convention, comme l'ancienne, exclut l'application aux entreprises américaines opérant en Belgique des minimums forfaitaires fixés par l'article 146 de l'arrêté d'exécution du Code des impôts sur les revenus (pris en vertu de l'article 248, § 2, du Code, et récemment modifié par arrêté royal du 28 mai 1970).

Dans sa note précitée, le Gouvernement invoque, il est vrai, que « les minimums susvisés sont établis par comparaison avec les bénéfices réalisés par les entreprises belges similaires, en sorte qu'il serait excessif de parler en l'occurrence de bénéfices hypothétiques qui ne reposeraient sur rien ». La Commission n'a pas estimé pouvoir faire sienne cette opinion : aucune comparaison sérieuse ne permet d'affirmer que pour toutes exploitations autres que celles visées aux paragraphes 1° à 6° de l'article 146, le bénéfice serait au moins de « 80 francs par 1.000 francs de recettes, avec minimum de 80.000 francs par employé et ouvrier » (arrêté d'exécution, art. 146, § 1^{er}, 7°).

Au surplus, l'application aux résidents des Etats-Unis de minimums d'imposition non applicables aux sociétés belges et aux habitants du royaume serait contraire au principe de non-discrimination énoncé par l'article 24-2 de la Convention.

2. Le paragraphe 3 de l'article 7 permet de déduire du bénéfice imputable à l'établissement « les dépenses qui ont un lien raisonnable avec ces bénéfices, y compris les dépenses de direction et les frais généraux d'administration qu'ils soient exposés dans l'Etat contractant où est situé l'établissement stable ou ailleurs ».

Cette dérogation à l'article 144 du Code belge se trouvait déjà, sous une forme un peu différente, dans la Convention de 1948-1952 (art. IV-4).

3. Le paragraphe 4 de l'article 7 est la reproduction d'une disposition du projet de Convention de l'O.C.D.E.

E. Tarieven (non-discriminatie).

Volgens de Belgische belastingwet is de basisaanslagvoet van de belasting der niet-verblijfhouders, die toepasselijk is op de buitenlandse vennootschappen met een vaste inrichting in België (35 pct.) zwaarder dan de basisaanslagvoet voor de Belgische vennootschappen (30 pct.).

Een dergelijke discriminatie volgens de nationaliteit van de vennootschap wordt in principe verboden door artikel 24-2 van de nieuwe Overeenkomst (naar het voorbeeld van artikel XX-3 van de Overeenkomst van 1948-1952).

Artikel 24, § 5, beperkt in dat geval evenwel de toepassing van het beginsel der non-discriminatie. Uit deze paragraaf blijkt dat, in de huidige stand van de Belgische wetgeving, de aanslagvoet voor de vaste inrichting van de Amerikaanse vennootschappen in België zal worden bepaald als volgt :

1. In beginsel kan België op de winsten van die inrichtingen het hoogste tarief toepassen tegen hetwelk de winsten van een Belgische vennootschap kunnen worden belast, d.w.z. 35 pct. (vóór de toepassing van de opcentimes en van de tijdelijke opdecim). Dat is het tarief dat van toepassing is op de tranche van de gereserveerde winsten van een Belgische vennootschap die 5 miljoen overschrijdt. Het normale tarief van de belasting der niet-verblijfhouders is dus in principe toepasselijk.

2. Indien de Amerikaanse vennootschap echter een gedeelte van haar totale winst uitkeert, zal de Belgische inrichting geacht worden eenzelfde fractie van de winsten, die met haar medewerking werden verkregen, uit te keren en de Belgische belasting op dat deel zal gelijk zijn aan het tarief dat wordt toegepast op de winsten die door een Belgische vennootschap worden uitgekeerd, namelijk 30 pct. (ongeacht de opcentimes en de tijdelijke opdecim).

Dit stelsel, dat de interpretatie bevestigt die door de Belgische administratie werd gegeven aan artikel XX-3 van de Overeenkomst van 1948-1952 (dienstbrief van 27 februari 1969, Ci.R. 9 USA/243.533, Bull. Belast. 1969, blz. 417), zal van toepassing zijn zolang België voor de door een Belgische vennootschap uitgekeerde winsten een belastingtarief zal toepassen dat lager is dan het hoogste tarief, toegepast op de gereserveerde winsten.

F. Winsten uit zee- en luchtvaartondernemingen.

Evenals de overeenkomst van 1948-1952 (art. VII-1) bevestigt artikel 8 van de nieuwe Overeenkomst het beginsel van de belasting van de inkomsten uit de exploitatie in internationaal verkeer van schepen en luchtvaartuigen in de staat waar ze zijn ingeschreven (en niet in de staat waar de onderneming of de zetel van de werkelijke leiding is gevestigd, zoals voorzien in het ontwerp van de O.E.S.O.).

Ingevolge de nieuwe overeenkomst is dit stelsel eveneens van toepassing voor de winsten die een verblijfhouders van

E. Taux d'imposition (non-discrimination).

D'après la loi fiscale belge, le taux de base de l'impôt des non-résidents applicable aux sociétés étrangères ayant un établissement stable en Belgique (35 p.c.) est plus lourd que le taux de base applicable aux sociétés belges (30 p.c.).

Pareille discrimination suivant la nationalité de la société est, en principe, interdite par l'article 24-2 de la nouvelle Convention (inspiré de l'article XX-3 de la Convention de 1948-1952).

Le paragraphe 5 de l'article 24 limite toutefois, en ce cas, l'application du principe de non-discrimination. Il résulte de ce paragraphe que dans l'état actuel de la législation belge, le taux d'imposition des établissements stables des sociétés américaines en Belgique sera déterminé comme suit :

1. En principe, la Belgique peut appliquer aux bénéfices de ces établissements le taux le plus élevé auquel peuvent être imposés les bénéfices d'une société belge, c'est-à-dire 35 p.c. (avant application des centimes additionnels et du décime additionnel temporaire), qui est le taux applicable à la tranche des bénéfices réservés d'une société belge qui excède 5 millions. Le taux normal de l'impôt des non-résidents est donc, en principe, applicable.

2. Toutefois, si la société américaine distribue une partie de son bénéfice total, l'établissement belge sera censé distribuer une fraction identique des bénéfices réalisés à son intervention, et l'impôt belge afférent à cette fraction sera imposable au taux applicable aux bénéfices distribués d'une société belge, c'est-à-dire à 30 p.c. (sans préjudice des centimes additionnels et du décime additionnel temporaire).

Ce régime, qui confirme l'interprétation donnée par l'Administration belge à l'article XX-3 de la convention de 1948-1952 (dépêche du 27 février 1969, Ci. R. 9 USA/243.553, Bull. Contr., 1969, p. 417), sera applicable aussi longtemps que la Belgique imposera les bénéfices distribués d'une société belge à un taux inférieur au taux le plus élevé applicable aux bénéfices réservés.

F. Bénéfices des entreprises de navigation maritime et aérienne.

Comme la Convention de 1948-1952 (art. VII-1), l'article 8 de la nouvelle Convention consacre le principe de l'imposition des revenus de l'exploitation, en trafic international, de navires et aéronefs, dans l'Etat d'immatriculation de ceux-ci (et non dans l'Etat ou l'entreprise a son siège de direction effective, comme le prévoyait le projet O.C.D.E.).

La nouvelle Convention soumet également à ce régime les gains tirés par un résident d'un Etat contractant de l'aliéna-

een overeenkomstsluitende staat verkrijgt uit de vervreemding van luchtvaartuigen welke door die verblijfhouder in internationaal verkeer worden geëxploiteerd.

Ingeval een verblijfhouder van één van beide overeenkomstsluitende staten inkomsten verkrijgt uit de exploitatie van luchtvaartuigen die ingeschreven zijn in een derde staat, zijn deze inkomsten vrijgesteld in de andere overeenkomstsluitende staat indien deze laatste met die derde staat een overeenkomst heeft gesloten die zulke inkomsten vrijstelt van belasting. (art. 8-2). België schijnt tot dusver geen overeenkomsten te hebben afgesloten met derde staten die de inkomsten uit de exploitatie van luchtvaartuigen vrijstellen van belasting alleen door het feit dat ze ingeschreven zijn in die derde staat, zodat deze bepaling momenteel van Belgische zijde niet wordt toegepast.

IV. Onderling afhankelijke ondernemingen.

Artikel 9 heeft betrekking op het geval van onderling afhankelijke ondernemingen van de twee overeenkomstsluitende staten die onder elkaar regelingen treffen of aan elkaar voorwaarden opleggen welke afwijken van die, welke zouden zijn gemaakt tussen onafhankelijke personen : in dat geval kunnen de inkomsten die zonder deze regelingen of voorwaarden door de onderneming van een staat zouden zijn behaald « voor de toepassing van deze overeenkomst in de inkomsten van die onderneming worden begrepen en dienovereenkomstig worden belast ».

Wat België betreft, wordt die mogelijkheid van belasting reeds toegepast (Wetboek, art. 24).

Luidens de memorie van toelichting (blz. 4) kan « de toepassing van artikel 9 tot dubbele belasting van sommige bestanddelen van het inkomen ten name van verschillende belastingsplichtigen leiden. Bij afwezigheid van enige uitdrukkelijke bepaling in de Overeenkomst kan die dubbele belasting slechts worden verholpen voor zover zulks op grond van de nationale wetgeving van de betrokken staten mogelijk is ».

Uw Commissie heeft geoordeeld zich niet bij deze uitlegging van artikel 9 te kunnen aansluiten, om twee redenen :

a) Indien de door de Regering voorgestelde uitlegging van artikel 9 juist was, zou artikel 9 *volkomen nutteloos zijn*, aangezien artikel 23 van de Overeenkomst elke overeenkomstsluitende staat in de mogelijkheid stelt « zijn verblijfhouders in de zin van artikel 4 aan belasting te onderwerpen als ware deze overeenkomst niet in werking getreden » (onder voorbehoud van de enige uitzonderingen die verder in artikel 23 zijn voorzien).

b) Bovendien kunnen de bevoegde overheden van beide staten, ingevolge artikel 25-2 van de Overeenkomst, met name overeenkomen « over dezelfde toerekening van inkomsten, lasten... tussen een verblijfhouder van een overeenkomstsluitende staat en een met deze verbonden persoon ».

Volgens de reeds vermelde nota van de Regering kan de in dit artikel voorziene overeenkomst « overdreven verbeter-

tion de navires ou d'aéronefs exploités en trafic international par ce résident.

Dans le cas où un résident d'un des deux Etats contractants tire des revenus de l'exploitation d'aéronefs immatriculés dans un Etat tiers, ces revenus sont exemptés dans l'autre Etat contractant si celui-ci a conclu avec cet Etat tiers une convention en vertu de laquelle de tels revenus sont exemptés d'impôts (art. 8-2). La Belgique ne paraît pas avoir conclu, à ce jour, avec des Etats tiers, des conventions exemptant les revenus de l'exploitation d'avions du seul fait qu'il sont immatriculés dans cet Etat tiers, de sorte que cette disposition paraît actuellement sans application du côté belge.

IV. Entreprises associées.

L'article 9 vise le cas où des entreprises interdépendantes des deux Etats contractants concluent entre elles des arrangements ou s'imposent des conditions qui diffèrent de ceux qui seraient admis entre des personnes indépendantes : en ce cas, les revenus qui, sans ces arrangements ou conditions, auraient été obtenus par l'entreprise d'un Etat « peuvent, pour l'application de la Convention, être inclus dans les revenus » de cette entreprise « et imposés en conséquence ».

En ce qui concerne la Belgique, cette faculté d'imposition a déjà été exercée (Code, art. 24).

D'après l'exposé des motifs (p. 4), « l'application de l'article 9 est susceptible de conduire à une double imposition de certains éléments des revenus au nom de contribuables différents. A défaut de disposition expresse dans la Convention, il ne peut être remédié à pareille double imposition que dans la mesure permise par la législation interne des Etats contractants ».

Votre Commission n'a pas estimé pouvoir se rallier à cette interprétation de l'article 9, pour deux raisons :

a) Si l'interprétation proposée par le Gouvernement était exacte, l'article 9 serait *totalement inutile*, puisque l'article 23 de la Convention permet à chaque Etat contractant d'« imposer ses résidents au sens de l'article 4 comme si la présente Convention n'existait pas » (sous réserve des seules exceptions prévues par la suite de l'article 23).

b) D'autre part, l'article 25-2 de la Convention permet aux autorités compétentes des deux Etats de s'entendre, notamment, « pour parvenir à une attribution identique des revenus, charges... revenant à un résident d'un Etat contractant et à toute personne à laquelle il est lié ».

D'après la note déjà citée du Gouvernement, l'entente prévue par cet article « pourra éviter des rectifications

ringen in een overeenkomstsluitende staat vermijden » en « de andere staat de mogelijkheid bieden eventueel een wederzijdse aanpassing door te voeren voor de onderneming die op zijn grondgebied is gevestigd, voor zover de nationale wetgeving dit toelaat ». Uw Commissie is van oordeel dat men verder moet gaan : artikel 25-2, maakt het op zich zelf mogelijk de dubbele economische belasting te ondervangen.

V. Beperking in de bronstaat, van de belasting op andere inkomsten dan nijverheids- en handelswinsten.

A. Inkomsten uit onroerende goederen (art. 6).

Ingevolge artikel 6 kan de staat waarin de onroerende goederen gelegen zijn, de inkomsten uit deze goederen zonder voorbehoud belasten.

Deze bepaling stemt overeen met artikel 6 van het O.E.S.O.-ontwerp, behalve dat zij de meerwaarden verkregen uit een vervreemding, gelijkgesteld met inkomsten uit onroerende goederen.

De overeenkomst legt dus geen beperking op aan de toepassing in België, van artikel 150 van het Wetboek voor wat betreft de inkomsten uit onroerende goederen en de meerwaarden die verblijfhouders van de Verenigde Staten zonder vaste inrichting noch woonplaats in België, zouden verkrijgen uit gronden.

Een voorbehoud evenwel : de toepassing van de aanvullende onroerende voorheffing (Wetboek, art. 163) is uitgesloten, op grond van artikel 23-1 van de Overeenkomst.

B. Dividenden (art. 10) en interesten (art. 1).

1. Zowel voor de dividenden als voor de interesten betaald door een verblijfhouder van een staat aan een verblijfhouder van de andere staat, is het tarief van de belasting in de bronstaat beperkt tot 15 pct. (art. 10-2 en 11-2). Deze beperking bestond reeds in de Overeenkomst van 1948-1952, zoals deze werd gewijzigd door het Protocol van 21 mei 1965 (art. 8 en 8 A) maar wat de dividenden uit Belgische bron betreft, alleen op voorwaarde dat deze dividenden betrekking hadden op aandelen die gedurende twaalf maanden vóór de dag van uitkering van de dividenden, als aandelen op naam in het bezit waren van de genietster van die dividenden. Deze voorwaarde wordt door de nieuwe Overeenkomst niet meer opgelegd.

De beperking van de belasting in de bronstaat is niet van toepassing indien de genietster van de inkomsten in die staat een vaste inrichting heeft waarmee het goed (maatschappelijk aandeel of schuldvordering) dat de inkomsten oplevert, wezenlijk verbonden is (art. 10-3 en 11-7; zie supra V, C).

2. Hierbij valt aan te stippen dat, wat de dividenden betreft, het O.E.S.O.-modelverdrag de belasting in de bronstaat beperkte tot « 5 pct. van het bruto-bedrag van de dividenden, indien de genietster van de dividenden een vennootschap is (met uitsluiting van de personenvennootschap

abusives dans un Etat contractant » et « permettre à l'autre Etat d'appliquer éventuellement un ajustement corrélatif pour l'entreprise située sur son territoire, dans la mesure où sa législation nationale le permettrait ». Votre Commission estime qu'il faut aller plus loin : l'article 25-2 permet, à lui seul, de remédier à la double imposition économique ici examinée.

V. Limitation dans l'Etat de la source, de l'imposition des revenus autres que les bénéfices industriels et commerciaux.

A. Revenus immobiliers (art. 6).

L'article 6 permet sans réserve à l'Etat du lieu où sont situés les immeubles de taxer les revenus de ceux-ci.

Cette disposition est conforme à l'article 6 du projet O.C.D.E., sauf qu'elle assimile à des revenus d'immeubles les plus-values réalisées sur leur aliénation.

La Convention n'apporte donc pas de limitation à l'application en Belgique de l'article 150 du Code aux revenus d'immeubles et aux plus-values réalisées sur terrains obtenus par des résidents des Etats-Unis n'ayant en Belgique ni établissement stable, ni habitation.

Une réserve cependant : l'application du complément de précompte immobilier (Code, art. 163) est exclue, en vertu de l'article 23-1 de la Convention.

B. Dividendes (art. 10) et intérêts (art. 11).

1. Pour les dividendes comme pour les intérêts payés par un résident d'un Etat à un résident de l'autre Etat, le taux de l'imposition dans l'Etat de la source est limitée à 15 p.c. (art. 10-2 et 11-2). Cette limitation existait déjà dans la Convention de 1948-1952, telle qu'elle était amendée par le protocole du 21 mai 1965 (art. 8 et 8 A), mais était subordonnée, en ce qui concerne les dividendes de source belge, à la condition qu'ils se rapportassent à des actions détenues sous la forme nominative pendant les douze mois précédant la date d'attribution des dividendes. Cette condition n'est plus requise par la nouvelle Convention.

La limitation de l'imposition dans l'Etat de la source ne s'applique pas si le bénéficiaire des revenus a, dans cet Etat, un établissement stable auquel se rattache effectivement le bien (part sociale ou créance) générateur des revenus (art. 10-3 et 11-7; voir supra, V, C).

2. Il est à noter qu'en ce qui concerne les dividendes, le projet de Convention-type de l'O.C.D.E. limitait l'imposition dans l'Etat de la source à « 5 p.c. du montant brut des dividendes si le bénéficiaire des dividendes est une société (à l'exclusion des sociétés de personnes) qui dispose directe-

pen) die rechtstreeks over ten minste 25 pct. beschikt van het kapitaal van de vennootschap die de dividenden betaalt ».

Deze regel komt niet voor in de nieuwe Belgisch-Amerikaanse overeenkomst.

België had bij de opstelling van het O.E.S.O.-modelverdrag hieromtrent voorbehoud gemaakt « want, wat de regeling voor de filialen betreft, heeft België tot nog toe (1963), geen enkele bijzondere toegeving gedaan voor de participaties van minder dan 90 pct. (ontwerp-overeenkomst inzake dubbele belasting, blz. 111, n° 56).

De redenen die België in 1963 aanvoerde, gelden niet meer sedert de nieuwe Belgisch-Nederlandse overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting van 9 oktober 1970, die in artikel 10, § 2, 1°, de regel van het O.E.S.O.-modelverdrag overneemt wat betreft het geval dat een vennootschap van een staat ten minste 25 pct. van een vennootschap van de andere staat bezit. Dit nieuwe feit zou, naar het oordeel van uw Commissie, spoedig aanleiding moeten geven tot nieuwe onderhandelingen met de Verenigde Staten ten einde de nieuwe Belgisch-Amerikaanse overeenkomst op dit punt te wijzigen, want het zou niet verenigbaar zijn met de geest van het O.E.S.O.-modelverdrag dat België een discriminatie zou toepassen tussen de lid-staten van deze organisatie waarmee zij overeenkomsten tot voorkoming van dubbele belasting sluit.

3. Een soortgelijke opmerking kan worden gemaakt met betrekking tot de belasting van de intrest in de bronstaat : het O.E.S.O.-modelverdrag beperkte de belasting in de bronstaat tot 10 pct. (art. 11-2) en België heeft geen voorbehoud in verband met dat artikel gemaakt. Bovendien is deze bepaling opgenomen in de Belgisch-Nederlandse overeenkomst van 19 oktober 1970 (art. 11-2) : er bestaat dan ook geen reden om niet aan de Verenigde Staten voor te stellen dezelfde beperking aan te nemen.

4. Inzake interest betaald door een verblijfhouder van een staat aan een verblijfhouder van de andere staat, worden door de nieuwe Belgisch-Amerikaanse overeenkomst in de bronstaat vrijgesteld :

a) de interest van handelsschuldvorderingen — zelfs vertegenwoordigd door handelspapier — wegens termijnbetaling van goederen of diensten door een verblijfhouder van een staat verstrekt aan een verblijfhouder van de andere staat;

b) de interest tussen banken;

c) de interest van gelddeposito's bij banken of andere financiële instellingen (art. 11-3).

Wat België betreft bekrachtigen die regels slechts het gemeenrecht : de roerende voorheffing is niet verschuldigd op interest bedongen op de verkoopprijs van goederen betaalbaar op termijn (Cassatie, 7 november 1967, Rép. fisc., blz. 287); het besluit tot uitvoering van het Wetboek verleent anderzijds vrijstelling voor de interesten betaald in de twee hypothesen (b en c) bedoeld in artikel 11-3 (art. 89, § 2, 6° en 91, § 2, 5°).

ment d'au moins 25 p.c. du capital de la société qui paie les dividendes ».

Cette règle ne se retrouve pas dans la nouvelle Convention belgo-américaine.

Sans doute la Belgique avait-elle fait une réserve sur cette disposition lors de l'élaboration de la Convention-type de l'O.C.D.E., « car, en ce qui concerne le régime des filiales, elle n'a, jusqu'à présent (1963), fait aucune concession spéciale pour les participations inférieures à 90 p.c. (projet de convention de double imposition, p. 111, n° 56).

La justification ainsi invoquée par la Belgique en 1963 n'est plus valable depuis la conclusion, le 9 octobre 1970, de la nouvelle Convention belgo-néerlandaise préventive des doubles impositions, dont l'article 10, § 2, 1°, reproduit la règle de la Convention-type de l'O.C.D.E. en ce qui concerne le cas où une société d'un Etat détient au moins 25 p.c. d'une société de l'autre Etat. Ce fait nouveau devrait, de l'avis de votre Commission, donner lieu à bref délai à de nouvelles négociations avec les Etats-Unis, de manière à amender, sur ce point, la nouvelle Convention belgo-américaine. Il ne serait, en effet, pas conforme à l'esprit de la Convention-type élaborée sous l'égide de l'O.C.D.E. de voir la Belgique opérer des discriminations injustifiées entre les pays membres de cette organisation avec lesquels elle conclut des conventions préventives des doubles impositions.

3. Une remarque analogue peut être faite en ce qui concerne la taxation des intérêts dans l'Etat de la source : la Convention-type de l'O.C.D.E. limitait à 10 p.c. l'imposition dans l'Etat de la source (art. 11-2) et la Belgique n'a fait aucune réserve sur cet article. De plus, cette disposition est reprise dans la Convention belgo-néerlandaise du 19 octobre 1970 (art. 11-2) : il n'y a dès lors aucune raison de ne pas proposer aux Etats-Unis l'adoption d'une limitation identique.

4. En matière d'intérêts payés par un résident d'un Etat à un résident de l'autre Etat, la nouvelle Convention belgo-américaine exempte dans l'Etat de la source :

a) les intérêts de créances commerciales — même représentées par des effets de commerce — résultant du paiement à terme de marchandises ou de services fournis par un résident d'un Etat à un résident de l'autre Etat;

b) les intérêts payés entre entreprises bancaires;

c) les intérêts de dépôts de sommes d'argent effectués dans des entreprises bancaires ou dans d'autres établissements financiers (art. 11-3).

En ce qui concerne la Belgique, ces règles se bornent à confirmer le droit commun : le précompte mobilier n'est pas dû sur les intérêts convenus sur le prix de vente de marchandises payables à terme (Cass., 7 novembre 1967, Rép. fisc., p. 287); l'arrêté-d'exécution du Code exempte, d'autre part, les intérêts payés dans les deux hypothèses (b et c) visées par l'article 11-3 (art. 89, § 2, 6° et 91, § 2, 5°).

5. Paragraaf 6 van artikel 11 werd hiervoren toegelicht (supra III, B, 4).

C. Royalty's (art. 12).

Krachtens artikel 12 worden in de bronstaat vrijgesteld de royalty's die verkregen zijn door een verblijfhouder van de andere staat (art. 12-1) tenzij die verblijfhouder in de bronstaat een vaste inrichting heeft waarmee het goed of het recht, dat de royalty's oplevert, wezenlijk verbonden is (art. 12-4).

Deze regeling geldt voor de vergoedingen betaald voor het gebruik van :

— een auteursrecht op een werk op het gebied van letterkunde, kunst of wetenschap (met uitsluiting van een auteursrecht op bioscoopfilmen of filmen of banden voor radio- of televisieuitzendingen, want die vergoedingen zijn bedoeld door artikel 7, § 5, a; zie supra III, C, 2, a).

— een octrooi, een ontwerp of model, een plan, een geheim recept of werkwijze, een fabrieksmerk of een soortgelijk goed of recht;

— kennis, ervaring of bekwaamheid (« know-how »).

Die regeling geldt ook voor winsten uit de vervreemding van een zodanig goed of recht, voor zover de bedragen ontvallen uit hoofde van die vervreemding afhankelijk zijn van de produktiviteit, het gebruik, of de verhandeling van dat goed of recht (art. 12-2).

Deze bepalingen zijn vollediger dan artikel 9 van de vroegere overeenkomst van 1948-1952.

D. Vermogenwinsten uit roerende goederen (art. 13).

Krachtens art. 13 zijn in de bronstaat vrijgesteld de winsten die door een verblijfhouder van de andere staat zijn verkregen uit de vervreemding van goederen (andere dan de onroerende goederen bedoeld in artikel 6), behalve indien die verblijfhouder in de bronstaat een vaste basis of een vaste inrichting bezit waarmee het goed dat de winst oplevert, wezenlijk verbonden is of indien hij een natuurlijke persoon is die in de bronstaat verblijft gedurende ten minste 183 dagen van het jaar.

E. Andere beroepsinkomsten dan nijverheids- of handelswinsten (art. 14 tot 21).

1. De artikelen 14 (vrije beroepen), 16 (tantièmes), 17 (sociale uitkeringen), 18 (particuliere pensioenen en renten), 19 (overheidsfuncties), 20 (leraren) en 21 (studenten en leerlingen) hebben geen aanleiding gegeven tot opmerkingen van de Commissie.

2. Artikel 15 betreft de beloningen van niet zelfstandige beroepen, met inbegrip van inkomsten uit « diensten verricht als leidinggevend personeelslid van een vennootschap ».

5. Le paragraphe 6 de l'article 11 a été commenté précédemment (supra, III, B, 4).

C. Redevances (art. 12).

L'article 12 exonère dans l'Etat de la source les redevances obtenues par un résident de l'autre Etat (art. 12-1), à moins que ce résident n'ait, dans l'Etat de la source, un établissement stable auquel se rattache effectivement le bien ou le droit générateur des redevances (art. 12-4).

Ce régime s'applique aux rémunérations payées pour l'usage :

— de droits d'auteur sur des œuvres littéraires, artistiques ou scientifiques (à l'exclusion des droits d'auteur afférents à des films cinématographiques ou à des films ou bandes de radiodiffusion ou de télévision, car ces redevances sont visées par l'art. 7, § 5, a : voir supra, III, C, 2, a).

— de brevets, dessins, modèles, plans, formules ou procédés secrets, marques de fabrique ou d'autres biens ou droits analogues,

— ou de connaissances, d'expérience ou de savoir-faire (« know how »).

Il s'applique également aux gains provenant de l'aliénation de tels droits ou biens, dans la mesure où les montants reçus en contrepartie de cette aliénation sont déterminés en fonction de la productivité, de l'utilisation ou de l'aliénation desdits droits ou biens (art. 12-2).

Ces dispositions sont plus complètes que l'article 9 de l'ancienne Convention de 1948-1952.

D. Gains en capital sur biens mobiliers (art. 13).

L'article 13 exempte dans l'Etat de la source les gains tirés par un résident de l'autre Etat de l'aliénation de biens (autres que les biens immobiliers visés à l'article 6) sauf si ce résident a dans l'Etat de la source une base fixe ou un établissement stable auquel se rattache effectivement le bien générateur du gain ou s'il est une personne physique qui séjourne dans l'Etat de la source pendant au moins 183 jours de l'année.

E. Revenus professionnels autres que les bénéfices mausiels ou commerciaux (art. 14 à 21).

1. Les articles 14 (professions libérales), 16 (tantièmes), 17 (prestations de sécurité sociale), 18 (pensions et rentes privées), 19 (fonctions publiques), 20 (professeurs) et 21 (étudiants et stagiaires) n'ont pas appelé d'observations de la part de la Commission.

2. L'article 15 est relatif aux rémunérations des professions dépendantes, y compris celles tirées « de services accomplis par un membre du personnel dirigeant d'une société ».

De beloningen van een verblijfhouder van een staat terzake van persoonlijke arbeid of diensten verricht in de andere staat, mogen in laatstgenoemde staat (bronstaat) worden belast, uitgezonderd in de hiernavolgende gevallen :

a) de betrokkene verblijft minder dan 183 dagen in de bronstaat gedurende het belastbare tijdperk;

b) hij is in dienst van een verblijfhouder van de andere staat of van een vaste inrichting gelegen in die andere staat;

c) de last van de beloningen als zodanig wordt niet gedragen door een vaste inrichting die de werkgever in de bronstaat heeft (art. 15, § 2, C).

Ondervraagd over de draagwijdte van de woorden « als zodanig », heeft de Regering de volgende toelichting verstrekt :

« Het nut van de uitdrukking « als zodanig » komt tot uiting als men artikel 15, § 2, c, leest naast artikel 7, § 8, van de overeenkomst dat het mogelijk maakt een gedeelte van de kosten van leiding en van de algemene beheerskosten gemaakt door de werkelijke leiding van de onderneming (gelegen in de andere overeenkomstsluitende staat) toe te rekenen op de winst van de vaste inrichting. Het zou kunnen dat de op de vaste inrichting gedeeltelijk toerekenbare algemene beheerskosten wedden bevatten betaald aan een bediende of directeur die mede instaat voor de algemene leiding van de onderneming en dat die bediende of directeur zijn bedrijvigheid tijdens een korte periode in de vaste inrichting uitoefent maar zijn wedde blijft genieten ten laste van de zetel. De beloningen zouden dan gedeeltelijk ten laste komen van de vaste inrichting als een deel van de algemene beheerskosten en niet als wedde; met andere woorden, de betrokkene zou blijven voorkomen op de loonstaat van de zetel en al zijn belastingen betalen in de staat waar de zetel gelegen is. Men zou dan aannemen dat zijn beloningen niet « als zodanig » betaald zijn door de vaste inrichting en dat zij bijgevolg niet belastbaar zijn in de staat van de vaste inrichting, indien de andere voorwaarden van artikel 15, § 2, vervuld zijn. »

Anderzijds heeft de Regering nader aangegeven dat de inwerkingtreding van de overeenkomst geen invloed heeft op de richtlijnen vervat in de n^{os} 139/6 tot 139/9.1 en 142/2 tot 142/5.1 van de administratieve commentaar op de inkomstenbelastingen; die richtlijnen blijven dus van toepassing op de Amerikaanse verblijfhouders voor wie artikel 15, § 2, van de overeenkomst niet geldt.

VI. Maatregelen van toepassing in de fiscale woonplaats ten einde dubbele belasting te voorkomen.

Die maatregelen worden behandeld in artikel 23 van de overeenkomst.

Wat de commentaar op dit artikel betreft, verwijst de Commissie naar de Memorie van Toelichting (§ IV, blz. 4 en 5).

**

Het ontwerp van wet en dit verslag zijn met algemene stemmen aanvaard.

De Verslaggever,
B.J. RISOPOULOS.

De Voorzitter,
P. STRUYE.

Ces rémunérations tirées par un résident d'un Etat du travail ou des services personnels accomplis dans l'autre Etat peuvent être imposées dans ce dernier Etat (Etat de la source) sauf si les conditions suivantes sont réunies :

a) l'intéressé séjourne dans l'Etat de la source pendant moins de 183 jours au cours de la période imposable;

b) il est employé par un résident de l'autre Etat ou par un établissement stable situé dans cet autre Etat;

c) la charge de ses rémunérations n'est pas supportée comme telle par un établissement stable que l'employeur a dans l'Etat de la source (art. 15, § 2, C).

Interrogé sur la portée des termes « comme telle », le Gouvernement a bien voulu fournir les précisions suivantes :

« L'utilité des termes « comme telle » apparaît si l'on rapproche l'article 15, § 2, c, de l'article 7, § 3, de la Convention, lequel permet d'imputer aux bénéfices de l'établissement stable (dans un Etat contractant) une fraction des dépenses de direction et des frais généraux d'administration exposés par le siège de direction effective de l'entreprise (situé dans l'autre Etat contractant). Il se pourrait que les frais généraux d'administration partiellement imputables à l'établissement stable comprennent des traitements payés à un employé ou directeur s'occupant de la direction de l'ensemble de l'entreprise et que cet employé ou directeur vienne exercer son activité pendant un court séjour dans l'établissement stable, tout en continuant à percevoir son traitement à charge du siège social. Les rémunérations seraient partiellement mises à charge de l'établissement stable mais au titre de fraction des dépenses d'administration générale et non au titre de traitement; en d'autres termes, l'intéressé continuerait à figurer au relevé des salaires du siège social et à payer entièrement ses impôts dans l'Etat du siège social. On considérerait alors que ses rémunérations ne sont pas payées « comme telles » par l'établissement stable et, dès lors qu'elles ne sont pas imposables dans l'Etat de l'établissement stable si les autres conditions prévues par l'article 15, § 2, sont remplies ».

D'autre part, le Gouvernement a précisé que : « L'entrée en vigueur de la Convention n'affectera pas les directives faisant l'objet des n^{os} 139/6 à 139/9.1 et 142/2 à 142/5.1 du Commentaire administratif des impôts sur les revenus; ces directives resteront donc applicables aux résidents américains ne bénéficiant pas de l'article 15, § 2, de la Convention ».

VI. Mesures applicables dans l'Etat du domicile fiscal en vue d'éviter la double imposition.

Ces mesures font l'objet de l'article 23 de la Convention.

La Commission se réfère, en ce qui concerne le commentaire de cet article, à l'exposé des motifs (§ IV, p. 4 et 5).

**

Le projet de loi et le présent rapport ont été admis à l'unanimité.

Le Rapporteur,
B.J. RISOPOULOS.

Le Président,
P. STRUYE.