

BELGISCHE SENAAT

ZITTING 1973-1974.

29 NOVEMBER 1973.

Ontwerp van wet houdende goedkeuring van de Overeenkomst tussen België en Ierland tot het vermijden van dubbele belasting en van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen, ondertekend te Brussel op 24 juni 1970.

VERSLAG

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

Het ontwerp van wet houdende goedkeuring van de Overeenkomst tussen België en Ierland tot het vermijden van dubbele belasting en van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen, ondertekend op 24 juni 1970, werd op 9 december 1970 door de Minister van Buitenlandse Zaken aan de Raad van State voorgelegd.

In zijn advies van 6 januari 1971 heeft de Raad van State opmerkingen gemaakt over drie van de 29 artikelen van de Overeenkomst.

De opmerkingen over de artikelen 9 en 23 zijn er die dit hoog administratief rechtcollege reeds herhaaldelijk heeft gemaakt. Hieromtrent zij met name verwezen naar het verslag bij het ontwerp van het houdende goedkeuring van een Overeenkomst over dezelfde materie die op 19 oktober 1970 werd afgesloten tussen België en Italië (Gedr. St. Senaat, zitting 1972-1973, nr. 361).

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

De heren Harmel, voorzitter; Boey, Coppieters, de Bruyne, Delruelle, Deschamps, de Stexhe, Dulac, Dua, Vermeylen, Leynen, Parotte, Rombaut, Sledsens, Thiry, Vanaudenhove en Risopoulos, verslaggever.

R. A 8630

Zie :

Gedr. St. van de Kamer van Volksvertegenwoordigers :

921 (Zitting 1970-1971) : Ontwerp van wet.

Handelingen van de Kamer van Volksvertegenwoordigers :

29 april 1971.

SÉNAT DE BELGIQUE

SESSION DE 1973-1974.

29 NOVEMBRE 1973.

Projet de loi portant approbation de la Convention entre la Belgique et l'Irlande en vue d'éviter la double imposition et l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, signée à Bruxelles le 24 juin 1970.

RAPPORT

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

Le projet de loi portant approbation de la convention entre la Belgique et l'Irlande, tendant à éviter la double imposition et l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, signée le 24 juin 1970, a été soumis au Conseil d'Etat par le Ministre des Affaires étrangères, le 9 décembre 1970.

Le 6 janvier 1971, le Conseil d'Etat a donné son avis : il a formulé des remarques au sujet de trois des 29 articles de la Convention.

A propos des articles 9 et 23, il s'agit d'observations qui ont déjà été faites à plusieurs reprises par cette haute juridiction administrative. On se référera aux observations qui ont déjà été faites à ce sujet dans le rapport qui précède le projet de loi portant approbation de la Convention conclue le 19 octobre 1970 entre la Belgique et l'Italie, et qui concerne le même objet (document Sénat, Session 1972-1973, n° 361).

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

MM. Harmel, président; Boey, Coppieters, de Bruyne, Delruelle, Deschamps, de Stexhe, Dulac, Dua, Vermeylen, Leynen, Parotte, Rombaut, Sledsens, Thiry, Vanaudenhove et Risopoulos, rapporteur.

R. A 8630

Voir :

Document de la Chambre des Représentants :

921 (Session de 1970-1971) : Projet de loi.

Annales de la Chambre des Représentants :

29 avril 1971.

Het gaat, kort gezegd, wat artikel 9 betreft, over het probleem van de onderling afhankelijke ondernemingen, over de controle die de overeenkomstsluitende partijen op die ondernemingen kunnen uitoefenen, en op welke wijze zij dit kunnen doen, en wat artikel 23 betreft, over een belasting-technisch probleem in verband met de orde van aanrekening van de roerende voorheffing.

Er wordt ook een kleine opmerking gemaakt over § 2 van artikel 21, naar aanleiding van de bezoldiging van een student of van een stagiair.

Wij zullen verder de strekking van die opmerkingen onderzoeken en wat er nog van overblijft, gelet op de evolutie van de belastingwet of -praktijk.

Het ontwerp van wet zelf bestaat uit een enig artikel waarin eenvoudig gezegd wordt dat de Overeenkomst, ondertekend te Brussel op 24 juni 1970, volkomen uitwerking zal hebben.

**

Het ontwerp van wet, voorafgegaan door een lange memorie van toelichting en het advies van de Raad van State, waarvan hierboven sprake is geweest, werd bij de Kamer van Volksvertegenwoordigers ingediend tijdens de zitting 1970-1971 (5 maart 1971, Gedr. St. nr. 921).

De volledige tekst van de Overeenkomst is bij het ontwerp gevoegd. Het kwam in behandeling bij de Kamer, op 29 april 1971 (Handelingen nr. 76) die het zonder bespreking bij eenparigheid van de aanwezige leden aannam.

De overeenkomst bevat 6 hoofdstukken waarvan de opschriften de inhoud duidelijk omschrijven : reikwijdte van de overeenkomst, begripsbepalingen, belastingheffing naar het inkomen, bepalingen tot voorkoming van dubbele belasting, bijzondere bepalingen en slotbepalingen.

De memorie van toelichting geeft een juiste ontleding van de verschillende delen van de overeenkomst. Er is alleen een aanpassing nodig ten gevolge van later aangenomen belastingteksten.

De opmerkingen die kunnen worden gemaakt bij de gezamenlijke stukken die aan de Senaat zijn voorgelegd, zullen zich dus beperken tot de volgende overwegingen :

1. De overeenkomst gaat uit van het modelverdrag inzake dubbele belasting naar het inkomen en het vermogen, dat tien jaar geleden door het Fiscaal Comité van de O.E.S.O. is voorbereid.

Op te merken valt dat de bedoelde belastingen (art. 2) en de betrokken personen hier zeer nauwkeurig zijn aangegeven.

In dit verband zijn artikel 1 en artikel 4 echter tot op zekere hoogte met elkaar in tegenspraak.

Artikel 1 begint op klassieke wijze zoals alle andere soortgelijke overeenkomsten : de overeenkomst is van toepassing op personen die verblijfhouder zijn van een van de overeenkomstsluitende staten.

Disons, en résumé, qu'il s'agit du problème des entreprises interdépendantes, du contrôle que les parties contractantes peuvent exercer sur elles, et des modalités de ce contrôle, en ce qui concerne l'article 9 et d'un problème de technique fiscale qui se fonde sur l'ordre d'imputation du précompte mobilier, en ce qui touche l'article 23.

Une brève remarque additionnelle est faite au sujet de l'article 21, paragraphe 2, à propos des rémunérations d'un étudiant ou d'un stagiaire.

Nous examinerons plus loin la portée de ces observations et ce qui peut subsister d'elles, compte tenu de l'évolution de la législation ou de la pratique fiscale.

Quant au projet de loi, lui-même, il se compose d'un article unique qui dit simplement que la convention signée à Bruxelles le 24 juin 1970, sortira son plein et entier effet.

**

Le projet de loi a été soumis à la Chambre des Représentants lors de la session 1970-1971 (5 mars 1971, Document n° 921) précédé d'un long exposé des motifs et de l'avis du Conseil d'Etat dont il est parlé plus haut.

Le texte complet de la Convention est joint ensuite. Il a été soumis à la Chambre, en sa séance du jeudi 29 avril 1971 (Annales Parlementaires n° 76). Il n'y a fait l'objet d'aucun débat et le projet a été adopté par l'unanimité des députés présents.

La convention comprend 6 chapitres dont les titres déterminent clairement les matières traitées : champ d'application de la convention, définitions, imposition des revenus, dispositions préventives de la double imposition, dispositions spéciales et dispositions finales.

L'exposé des motifs fait une analyse exacte des différentes parties de la convention. Il appelle simplement une correction due à l'existence d'une législation fiscale postérieure.

Les remarques que l'ensemble des documents soumis au Sénat peut appeler seront donc limitées aux considérations suivantes :

1. La convention s'est inspirée de la convention-type de double imposition concernant le revenu et la fortune élaborée par le Comité fiscal de l'O.C.D.E. voici dix ans.

On remarque cependant un souci de grande précision dans l'énumération des impôts visés (art. 2), et dans la liste des personnes concernées.

Mais l'article 1^{er} et l'article 4 sont relativement contradictoires à ce sujet.

L'article 1^{er} reprend le début classique de toutes les conventions analogues : la convention s'applique aux personnes qui sont des résidents de l'un ou de l'autre des Etats contractants.

Daartegenover blijkt uit artikel 4 duidelijk dat de overeenkomstsluitende partijen niet tot overeenstemming zijn kunnen komen omtrent de inhoud van het begrip verblijf.

Er bestaat dus een mogelijkheid van dubbele belasting, hetgeen de overeenkomst juist heeft willen voorkomen.

Dit geldt vooral voor de natuurlijke personen, want het begrip « verblijfoudende vennootschap » wordt door Ierland en België wel niet geheel op dezelfde wijze bepaald, maar naar de geest is er weinig verschil, zodat de mogelijkheid van een conflict als zeer gering mag worden beschouwd.

Voor de natuurlijke personen daarentegen zal naar artikel 23, § 3, verwezen moeten worden om dubbele belasting te voorkomen.

2. De dividendbelasting mag niet hoger zijn dan 15 pct. van het brutodividend dat uitgekeerd wordt door een vennootschap die verblijfhouder is van België : er is gezegd en herzegd dat het O.E.S.O.-modelverdrag de belasting in de bronstaat beperkt tot 5 pct. van het brutodividend, indien de dividendgerechtigde een vennootschap is die rechtstreeks beschikt over ten minste 25 pct. van het kapitaal van de vennootschap die het dividend uitkeert.

Het is bekend dat België bij de voorbereiding van de tekst in 1963 ten aanzien van die bepaling voorbehoud had gemaakt, maar dat zij ermee had ingestemd toen op 9 oktober 1970 de regels voor het Verdrag tussen België en Nederland werden vastgelegd.

Er zij opgemerkt dat sedertdien die bepaling uit het O.E.S.O.-model niet meer is nagevolgd. De meeste verdragen ter zake stellen de begrenzing op 15 pct. Daartegenover wordt dividenduitkering door een vennootschap die verblijfhouder is van Ierland vrijgesteld van de Ierse bijbelasting : dit stemt overeen met de beginselen op het stuk van belastingen die algemeen toepassing vinden in Groot-Brittannië en Ierland. De zgn. « income tax » die de vennootschap op haar winst betaalt, geldt mede als dividendbelasting van de aandeelhouder. Zo kan ook in Frankrijk met betrekking tot het « avoir fiscal », een gedeelte van de belasting op de winsten van de vennootschap worden terugbetaald aan de aandeelhouder.

3. Artikel 9 handelt over onderling afhankelijke ondernemingen, waaromtrent, zoals reeds gezegd, de Raad van State een opmerking heeft gemaakt. Deze wijst erop dat de tekst een discriminatie schijnt in te houden tussen de bescherming die aan de overeenkomstsluitende partijen wordt verleend tegen de dubbele belasting in juridische zin, die reëel is, en de dubbele belasting in economische zin, die dat nauwelijks is.

Met andere woorden, de Raad van State is van oordeel dat de winsten, die aan onderling afhankelijke maatschappijen ten gevolge van hun structuur zelf ontvallen, onbeperkt belast worden, terwijl voor overdreven dividenden, interesten of royalties de aanslag geschiedt onder aftrek van 15 pct. van die inkomsten.

De Regering heeft op die opwerping reeds vroeger geantwoord : zij acht zich nog steeds gewapend met artikel 24 van het Belgisch Wetboek van de inkomstenbelastingen en

En revanche, l'article 4 indique bien que les parties contractantes n'ont pu se mettre d'accord sur la définition de la résidence.

Une situation de double imposition peut donc exister, ce que la convention a précisément pour but d'éviter.

Le problème concerne surtout les personnes physiques, car pour les sociétés, si la définition donnée par l'Irlande de la société résidente, n'est pas absolument la même que celle de la Belgique, l'esprit en est très voisin, en manière telle que les possibilités de conflit peuvent être considérées comme très faibles.

En revanche, pour les personnes physiques, il faudra se référer au 3^e paragraphe de l'article 23 pour éviter les doubles impositions.

2. L'impôt sur les dividendes ne peut excéder 15 p.c. du montant brut des dividendes attribués par une société résidente de la Belgique : il a déjà été dit et rappelé que la convention-type de l'O.C.D.E. limitait l'imposition dans l'état de la source de 5 p.c. du montant brut des dividendes si le bénéficiaire de ces dividendes est une société qui dispose directement d'au moins 25 p.c. du capital de la société qui paye les dividendes.

On sait que la Belgique avait fait une réserve sur cette disposition lors de l'élaboration du texte en 1963, mais qu'elle s'y était ralliée lorsqu'elle avait fixé les règles de la convention entre la Belgique et les Pays-Bas, le 9 octobre 1970.

Depuis, il faut constater que cette conformité au modèle de l'O.C.D.E. ne s'est plus retrouvée. La plupart des conventions analogues ont choisi les limitations à 15 p.c. En revanche, les dividendes attribués par une société résidente de l'Irlande sont exemptés de la surtaxe irlandaise : ceci correspond aux principes fiscaux généralement en vigueur en Grande-Bretagne et en Irlande. Ce qu'on appelle l'*Income Tax* payée par la société sur ses bénéfices vaut également comme impôt de l'actionnaire sur les dividendes qu'il touche. De même qu'en France, en ce qui concerne l'avoir fiscal, une partie de l'impôt payé sur les bénéfices de la société peut être remboursée à l'actionnaire.

3. L'article 9 traite des entreprises interdépendantes et, comme il a été dit plus haut, a fait l'objet d'une observation du Conseil d'Etat. Celui-ci fait savoir que le texte paraît impliquer une discrimination entre la protection qui est donnée aux parties contractantes contre la double imposition au sens juridique, qui est réelle, et contre la double imposition au sens économique, qui ne l'est guère.

En d'autres termes, le Conseil d'Etat estime que l'on pénalise de façon illimitée les bénéfices dont les sociétés interdépendantes se privent, par le fait même de leur structure, alors que s'il s'agit de dividendes, d'intérêts ou de redevances excessifs, la taxation est faite sous déduction d'une somme égale à 15 p.c. de ces revenus.

Le Gouvernement a déjà répondu antérieurement à cette objection : il s'estime toujours armé par l'article 24 du Code belge des impôts sur les revenus et il a énoncé que l'article 9

heeft verklaard dat artikel 9 de woordelijke weergave was van artikel 9 van het type-verdrag van de O.E.S.O. : dit is wel degelijk zo. Misschien is het wel goed even te verwijzen naar de commentaar die de O.E.S.O. aan dat artikel 9 heeft gewijd en waaruit blijkt dat de bepalingen van het artikel slechts toepasselijk zijn, wanneer er speciale voorwaarden werden aanvaard of opgelegd tussen twee ondernemingen. Maar er wordt aan toegevoegd dat geen enkele rectificatie van de boekhouding van de geassocieerde ondernemingen geoorloofd is wanneer hun transacties hebben plaatsgehad onder de normale handelsvoorwaarden van de vrije markt.

De Regering heeft er overigens zelf op gewezen dat zij in bijzondere gevallen zich wel kan verenigen met een liberaler oplossing in de zin zoals voorgesteld door de Raad van State.

4. In verband met de andere opmerkingen die de Raad van State bij artikel 23 gemaakt heeft omtrent de orde van aanrekening van de roerende voorheffing, en het vaste aandeel van de vreemde belasting bepaald in de artikelen 186 en 187 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, is de discussie nu academisch geworden : de suggesties van de Raad van State hebben inmiddels wettelijke bekrachtiging gevonden.

5. Ten slotte moet rekening worden gehouden met een nieuwe bepaling, die deel uitmaakt van de wet op de belastinghervorming van 25 juni 1973.

Het gaat hier over het bijzondere geval dat Ierse dividenden ontvangen worden door Belgische vennootschappen.

Zijn dit dividenden van vaste aandelen, dan worden ze volgens de overeenkomst van de vennootschapsbelasting vrijgesteld ten belope van hun netto-bedrag (90 pct. of 95 pct. van het werkelijk ontvangen bedrag — na de Ierse belasting — vermeerderd met de fictieve roerende voorheffing van 5 pct.) en is er ook facultatieve vrijstelling van de roerende voorheffing bij het opstrijken van de dividenden.

De wet nu op de belastinghervorming van 25 juni 1973 schaft die roerende voorheffing met ingang van 1 januari 1974 af voor alle vreemde dividenden. De vrijstelling waarin de Belgisch-Ierse overeenkomst voorziet, wordt dus automatisch toegekend.

Zijn het echter dividenden van niet-vaste aandelen, dan betaalt de vennootschap die ze ontvangt, de vennootschapsbelasting, maar wordt de dubbele belasting verminderd door aanrekening van het vaste percentage van de vreemde belasting, zijnde 15 pct. van het dividend, na aftrek van de Ierse belasting.

6. Op de overige bepalingen zijn geen nadere aanmerkingen te maken, behalve dan dat de overeenkomst niet voorziet in bijstand voor de invordering van de belastingen.

♦♦

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

De Verslaggever,
B.J. RISOPOULOS.

De Voorzitter,
P. HARMEL.

était la reproduction littérale de l'article 9 de la convention type de l'O.C.D.E. : il en est bien ainsi. Il peut être utile de renvoyer aux commentaires que l'O.C.D.E. a publiés sur cet article 9 : il est précisé que les dispositions de l'article ne s'appliquent que lorsque des conditions spéciales ont été acceptées ou imposées entre deux entreprises. Mais on ajoute qu'aucune rectification des comptabilités des entreprises associées n'est autorisée si leurs transactions se sont déroulées aux conditions commerciales normales du marché libre.

Le Gouvernement a d'ailleurs souligné lui-même qu'il n'excluait pas, dans les cas d'espèce, une solution plus libérale, dans le sens suggéré par le Conseil d'Etat.

4. En ce qui concerne l'autre série de remarques faites par le Conseil d'Etat à propos de l'article 23, et qui se fondaient sur l'ordre d'imputation du précompte mobilier et de la priorité forfaitaire d'impôt étranger défini par les articles 186 et 187 du Code des impôts sur les revenus, le problème est devenu académique : des modifications légales ont consacré les suggestions faites par le Conseil d'Etat.

5. Il faut enfin tenir compte d'une disposition nouvelle, qui fait partie de la loi de réforme fiscale du 25 juin 1973.

Il s'agit du cas particulier de dividendes irlandais recueillis par des sociétés belges.

S'il s'agit de dividendes de participations permanentes, la convention prévoit leur exemption de l'impôt des sociétés, à concurrence de leur montant net (90 ou 95 p.c. du montant effectivement recueilli — après impôt irlandais — majoré du précompte mobilier fictif de 5 p.c.) on prévoit aussi l'exemption facultative du précompte mobilier à l'encaissement des dividendes.

Or la loi de réforme fiscale du 25 juin 1973 supprime ce précompte mobilier, à partir du 1^{er} janvier 1974, pour tous les dividendes étrangers. L'exemption de la convention belgo-irlandaise est donc accordée automatiquement.

Quant aux dividendes de participations non permanentes, la société qui les perçoit paye l'impôt des sociétés, mais la double imposition est atténuée par l'imputation de la quotité forfaitaire d'impôt étranger, soit 15 p.c. du dividende, après déduction de l'impôt irlandais.

6. Les autres dispositions ne paraissent pas appeler de remarques particulières, si ce n'est que la convention ne prévoit pas d'assistance en ce qui concerne le recouvrement des impôts.

♦♦

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

Le Rapporteur,
B.J. RISOPOULOS.

Le Président,
P. HARMEL.