

COUR DE JUSTICE

BENELUX

GERECHTSHOF



Affaire A 2006/2 – METABOUW BOUWBEDRIJF B.V. / ETAT BELGE

Traduction des **Conclusions** de Monsieur l'avocat général J.F. Leclercq (pièce A 2006/2/5)

GRIFFIE  
REGENTSCHAPSSTRAAT 39  
1000 BRUSSEL  
TEL. (00.32)(0)2.519.38.61  
[www.courbeneluxhof.info](http://www.courbeneluxhof.info)

GREFFE  
39, RUE DE LA RÉGENCE  
1000 BRUXELLES  
TÉL. (00.32)(0)2.519.38.61  
[www.courbeneluxhof.info](http://www.courbeneluxhof.info)

I. **EXPOSE SUCCINCT DE L'AFFAIRE.**

1. Par arrêt du 23 février 2006, la Cour de cassation de Belgique a réservé à statuer jusqu'à ce que la Cour de Justice Benelux se soit prononcée sur une question préjudicielle.

2. Il ressort dudit arrêt de la Cour de cassation de Belgique (R.G. F 04.0011.N) que les faits peuvent être résumés comme suit.

3. La société de droit néerlandais METABOUW BOUWBEDRIJF B.V. , demanderesse en cassation, est active dans le secteur de la construction. Au cours des années 1983 et 1984, elle a construit en Belgique une blanchisserie à la demande de la S.A. L.T. MEDICAL SERVICES N.V. Après une enquête, l'Administration fiscale a décidé que la société de droit néerlandais METABOUW BOUWBEDRIJF B.V. a eu un établissement stable en Belgique pendant les années 1983 et 1984. Sur la base des articles 248, § 2, du Code belge des impôts sur les revenus (1964) et 146, § 1<sup>er</sup>, 7<sup>o</sup>, de l'arrêt royal belge / C.I.R. (1964), un montant imposable de 8.902.248 ex-F.B. a été admis.

4. L'article 248, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, du Code belge des impôts sur les revenus (1964) prévoit qu'à défaut d'éléments probants fournis soit par les intéressés, soit par l'Administration, les bénéfices des exploitations industrielles, commerciales ou agricoles quelconques ou les profits des professions libérales, charges ou offices et de toutes occupations lucratives telles que précisées par le Code, sont déterminés, pour chaque contribuable, eu égard aux bénéfices ou profits normaux d'au moins trois contribuables similaires et en tenant compte, suivant le cas, du capital investi, du chiffre d'affaires, du nombre d'ouvriers, de la force motrice utilisée, de la valeur locative des terres exploitées, ainsi que de tous autres renseignements utiles.

Aux termes de l'article 248, § 2, du Code belge des impôts sur les revenus (1964), le Roi détermine, eu égard aux éléments indiqués au § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, le minimum des bénéfices imposables dans le chef des firmes étrangères opérant en Belgique.

En exécution de cette disposition légale, le Roi a, dans l'article 146 de l'arrêté royal du 4 mars 1965 d'exécution du Code belge des impôts sur les revenus (1964), fixé, sans qu'en aucun cas, le montant des bénéfices imposables déterminé ne puisse être inférieur à un certain montant, le minimum des bénéfices imposables dans le chef des firmes étrangères opérant en Belgique qui sont taxables selon la procédure de comparaison précitée légalement prévue.

5. La société de droit néerlandais METABOUW BOUWBEDRIJF B.V., demanderesse en cassation, a introduit un recours fiscal.

L'arrêt qui a été rendu par la cour d'appel de Bruxelles le 12 novembre 2003 et contre lequel est dirigé le pourvoi en cassation, déclare le recours fiscal recevable mais non fondé. Il est fondé sur les motifs suivants : "(La société de droit néerlandais METABOUW BOUWBEDRIJF B.V.) affirme que l'application de l'article 146 de l'arrêté royal (belge) CIR (1964), qui fixe le minimum des bénéfices imposables des établissements stables d'entreprises étrangères en application de l'article 248, § 2, CIR (belge), est contraire à l'article 25 de la convention de double imposition entre la Belgique et les Pays-Bas, à l'article 52 du Traité CE, au principe d'égalité et au Traité instituant l'Union économique Benelux (...). Le principe de non-discrimination prévu à l'article 7 du Traité CE, aux articles 2, 58.2 et 59.1 du Traité instituant l'Union économique Benelux à l'égard de (la société de droit néerlandais METABOUW BOUWBEDRIJF B.V.), qui est une personne physique, n'est pas violé puisque l'application de l'article 146 de l'arrêté royal (belge) CIR (1964) est applicable sans distinction de nationalité à toutes les personnes physiques, y compris celles de nationalité belge, qui tombent sous l'application de l'impôt des non-résidents."

6. Les dispositions précitées du Traité du 3 février 1958 instituant l'Union économique Benelux, signé à La Haye et, en ce qui concerne la Belgique, approuvé par la loi du 20 juin 1960, sont libellées comme suit.

L'article 2 du Traité instituant l'Union économique Benelux dispose, en son alinéa premier, que les ressortissants de chacune des Hautes Parties Contractantes ont la

faculté d'entrer sur le territoire des autres Parties Contractantes et d'en sortir, et, en son second alinéa, que lesdits ressortissants y jouissent du traitement accordé aux nationaux en ce qui concerne :

- a) la circulation, le séjour et l'établissement;
- b) l'exercice d'activités économiques et professionnelles, y compris la prestation de services;
- c) les opérations relatives aux capitaux;
- d) les conditions de travail;
- e) le bénéfice de la sécurité sociale;
- f) les impôts et les taxes généralement quelconques;
- g) la jouissance des droits civils ainsi que la protection légale et judiciaire de leur personne, de leurs droits et de leurs intérêts.

Aux termes de l'article 58.2 du Traité instituant l'Union économique Benelux, d'une part, les opérations des sociétés constituées en conformité de la législation d'une Haute Partie Contractante, lorsqu'elles s'exercent sur le territoire d'une autre Partie Contractante, soit directement, soit par l'intermédiaire de succursales ou agences, ne peuvent être assujetties à des conditions plus lourdes que celles appliquées aux sociétés nationales, et, d'autre part, sur le territoire d'une Haute Partie Contractante, les sociétés d'une autre Partie Contractante ne peuvent cependant avoir plus de droits que les sociétés nationales de type correspondant.

Quant à l'article 59.1 du Traité instituant l'Union économique Benelux, il prévoit que les sociétés constituées en conformité de la législation d'une Haute Partie Contractante et ayant sur le territoire d'une des Hautes Parties Contractantes leur domicile fiscal, ne sont pas soumises, sur le territoire des autres Parties Contractantes, qu'elles y aient ou non une ou plusieurs succursales ou agences, à une charge fiscale plus élevée que celle qui est supportée par les sociétés nationales similaires.

7. La société de droit néerlandais METABOUW BOUWBEDRIJF B.V. a introduit un recours en cassation contre l'arrêt précité de la cour d'appel de Bruxelles du 12 novembre 2003.

Elle a proposé trois moyens de cassation à l'appui de son pourvoi.

Le deuxième moyen de cassation, en sa deuxième branche, de la société de droit néerlandais METABOUW BOUWBEDRIJF B.V. est fondé sur la violation des articles 2.2.f, 58.2, et 59.1 précités<sup>1</sup> du Traité instituant l'Union économique Benelux et sur celle de l'article 1<sup>er</sup> du même traité, en vertu duquel article, d'une part, entre le Royaume de Belgique, le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume des Pays-Bas est instituée une Union économique comportant la libre circulation des personnes, des marchandises, des capitaux et des services, et, d'autre part, cette Union implique la coordination des politiques économiques, financières et sociales ainsi que l'adoption et la poursuite d'une politique commune dans les relations économiques avec les pays tiers et en matière de paiements y afférents.

Le deuxième moyen de cassation, en sa deuxième branche, soutient que la demanderesse en cassation, la METABOUW BOUWBEDRIJF B.V. , qui est une société de droit néerlandais visée par les dispositions précitées du Traité instituant l'Union économique Benelux, qui a son domicile fiscal aux Pays-Bas et qui a effectué des opérations en Belgique par l'intermédiaire d'un établissement au cours des années civiles 1983 et 1984, doit donc bénéficier du même traitement que les sociétés belges et qu'elle ne peut être assujettie, en Belgique, ni à des conditions plus lourdes ni à des charges fiscales plus élevées que les sociétés belges; or, suivant le moyen, tel est le cas si l'Administration fiscale, en application des présomptions légales prévues à l'article 248 du Code belge des impôts sur les revenus (1964) détermine<sup>2</sup> le bénéfice imposable d'un contribuable, à défaut d'éléments probants fournis par les intéressés ou par l'Administration, suivant des modalités différentes selon qu'il s'agit d'une firme belge ou étrangère. Le moyen observe que, sur la base de l'article 248, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, du Code belge des impôts sur les revenus (1964), le bénéfice imposable de la firme belge est un bénéfice brut duquel sont déduites les dépenses et pertes professionnelles du contribuable dûment prouvées, s'il est satisfait aux conditions légales, sans que le montant net imposable

---

<sup>1</sup> Voir *supra*, n° 6.

<sup>2</sup> Voir *supra*, n° 4.

obtenu puisse descendre sous un minimum fixé, alors que, sur la base de l'article 248, § 2, du même code et de l'article 146 de l'arrêté royal du 4 mars 1965, pris en exécution de cette disposition du code<sup>3</sup>, les minima légalement présumés des bénéfices imposables dans le chef des firmes étrangères opérant en Belgique sont des bénéfices nets qui s'imposent dans l'absolu sans que les firmes étrangères aient la possibilité de déduire les dépenses et pertes d'exploitation dûment prouvées, la seule preuve contraire admise étant le chiffre exact de leurs revenus imposables.

8. L'arrêt de la Cour de cassation de Belgique du 23 février 2006 constate qu'il résulte des dispositions de droit interne précitées qu'à défaut d'éléments probants, les entreprises belges sont taxées autrement que les entreprises étrangères auxquelles s'applique un système de bénéfices forfaitaires, sans que ce régime ait toutefois nécessairement pour effet que l'entreprise étrangère est toujours taxée plus lourdement que l'entreprise belge.

En vertu de l'article 6.3 du Traité relatif à l'institution et au statut d'une Cour de Justice Benelux, signé à Bruxelles le 31 mars 1965, la Cour de cassation de Belgique s'estime dès lors tenue de poser une question préjudicielle à votre Cour.

## II. **LA QUESTION PREJUDICIELLE.**

9. La question préjudicielle posée par la Cour de cassation de Belgique à votre Cour est libellée comme suit :

"Les articles 2.2. a et f, et 59 du Traité du 3 février 1958 instituant l'Union économique Benelux<sup>4</sup> doivent-ils être interprétés comme faisant obstacle à l'application de l'article 248, § 2, du Code (belge) des impôts sur les revenus (1964), combiné à l'article 146 de l'arrêté royal du 4 mars 1965 d'exécution du Code belge des impôts sur les revenus (1964)<sup>5</sup>, dès lors que ces dispositions de droit interne fixent un revenu imposable forfaitaire minimum applicable uniquement aux firmes étrangères?"

---

<sup>3</sup> Voir *supra*, n° 4.

<sup>4</sup> Voir *supra*, n° 6.

<sup>5</sup> Voir *supra*, n° 4.

10. Conformément aux articles 1<sup>er</sup>, 1., 1<sup>er</sup>, 2.a., 6.1., 6.2., et 6.3. du Traité du 31 mars 1965 relatif à l'institution et au statut d'une Cour de Justice Benelux et à l'article 1<sup>er</sup>, A, 7°, du Protocole du 29 avril 1969 conclu en exécution de l'article 1<sup>er</sup>, alinéa 2, du Traité relatif à l'institution et au statut d'une Cour de Justice Benelux, votre Cour est seulement compétente pour se prononcer sur une question d'interprétation des articles 2.2. a et f, et 59 du Traité du 3 février 1958 instituant l'Union économique Benelux. L'interprétation que donne la Cour de Justice Benelux ne peut donc pas porter sur une législation nationale.

11. Il résulte cependant des considérations qui précèdent que la Cour de cassation de Belgique cherche en réalité à connaître si les articles 2.2.a et f, et 59 du Traité du 3 février 1958 instituant l'Union économique Benelux doivent être interprétés en ce sens qu'ils font obstacle à l'application de dispositions fiscales de droit interne d'un des trois Pays du Benelux, qui fixent un revenu imposable forfaitaire minimum qui n'est pas applicable aux sociétés de ce droit national mais qui est uniquement applicable aux sociétés qui sont constituées en conformité de la législation d'un des deux autres Pays du Benelux et qui ont leur domicile fiscal sur le territoire d'un de ces deux autres Pays, étant entendu que ce système de bénéfices forfaitaires n'a toutefois pas nécessairement pour effet que les sociétés d'un de ces deux autres Pays du Benelux sont toujours taxées plus lourdement que les sociétés précitées du droit national<sup>6</sup>.

### III. **EXAMEN.**

12. On observera que la question soumise à l'examen de votre Cour dans les limites de la compétence de celle-ci, n'est pas de connaître si la loi belge qui, fût-ce par nécessité, prévoit des régimes fiscaux différents entre entreprises belges et entreprises étrangères, crée ou non une discrimination.

---

<sup>6</sup> Sur l'incompétence de la Cour de Justice Benelux pour vérifier la validité d'une législation nationale par rapport à une règle juridique commune aux trois Pays du Benelux, voir C.J. Ben., affaire A 2004/2, Ministère public c. A. Nijs, 30 juin 2005, Ben. jur. 2005, p.2, spécialement p. 5, §§ 9, 10 et 11, concl. Av. gén. J.F. Leclercq, spécialement pp. 10 et 11, n<sup>os</sup> 5 à 8.

La question soumise à l'examen de votre Cour est en effet étrangère à l'interprétation de la loi fiscale belge. La question soumise à l'examen de votre Cour est de connaître comment il convient d'interpréter en l'espèce les articles 2.2. a et f, et 59 du Traité du 3 février 1958 instituant l'Union économique Benelux et, ainsi qu'on va le constater, il ressort des termes utilisés dans ces deux articles que ces derniers mettent en exergue le principe du traitement national plus que le principe de non-discrimination.

Je rappelle<sup>7</sup> qu'aux termes de l'article 2.2.a et f, les ressortissants de chacune des Hautes Parties Contractantes jouissent sur le territoire des autres Parties Contractantes du traitement accordé aux nationaux en ce qui concerne la circulation, le séjour et l'établissement (point a) et en ce qui concerne les impôts et les taxes généralement quelconques (point f).

Je rappelle aussi<sup>8</sup> que l'article 59.1, qui nous intéresse ici, prévoit que les sociétés constituées en conformité de la législation d'une Haute Partie Contractante et ayant sur le territoire d'une des Hautes Parties Contractantes leur domicile fiscal, ne sont pas soumises, sur le territoire des autres Parties Contractantes, qu'elles y aient ou non une ou plusieurs succursales ou agences, à une charge fiscale plus élevée que celle qui est supportée par les sociétés nationales similaires.

13. L'article 59.1 ne peut être interprété que par rapport à l'article 2.2.f.

Les principes qui gouvernent la matière sont en effet les suivants.

A. Le Traité instituant l'Union économique Benelux comporte quatre parties. La Première Partie contient les dispositions fondamentales qui définissent les objectifs et déterminent les caractéristiques de l'Union économique Benelux<sup>9</sup>. L'article 2.2.f figure parmi ces dispositions fondamentales. La Partie III contient les dispositions propres à

---

<sup>7</sup> Voir *supra*, n° 6.

<sup>8</sup> Voir *supra*, n° 6.

<sup>9</sup> Voir Projet de loi portant approbation du Traité instituant l'Union économique Benelux, de la Convention transitoire et des listes annexes, du Protocole d'exécution, du Protocole de signature et de l'échange de lettres concernant la question des primes rhénanes, signés à La Haye, le 3 février 1958, Exposé des motifs, Doc. parl., Sén., sess. 1957-1958, n° 369, p. 6.



certaines matières économiques qui font l'objet du Traité, dans la mesure où il a été jugé nécessaire d'explicitier les règles de principe énoncées à la Première Partie<sup>10</sup>. L'article 59.1 figure parmi ces dispositions particulières.

B. Il ressort des commentaires élaborés en commun par les trois Pays du Benelux<sup>11</sup> que l'article 2 a pour but de prévoir, en ce qui concerne les personnes physiques, d'une part, la liberté de circulation par-delà les frontières communes, et, d'autre part, le bénéfice du traitement national en ce qui concerne les points énumérés à l'alinéa 2, notamment en matière d'impôts et de taxes généralement quelconques, étant entendu que le régime prévu à cet alinéa 2 est à interpréter en ce sens que les ressortissants d'une Haute Partie Contractante jouissent, sur le territoire des autres Parties Contractantes, du traitement des nationaux se trouvant dans la même situation. La disposition signifie que les ressortissants des trois Pays ne pourront être considérés comme étrangers que pour les domaines non énumérés à l'alinéa 2. Le principe du traitement national dans le domaine fiscal, inscrit dans l'article 2, alinéa 2, f, pour les personnes physiques, est, en ce qui concerne les personnes morales, prévu dans l'article 59<sup>12</sup>. L'article 59 a pour but d'accorder aux sociétés constituées selon le droit d'un des trois Pays partenaires et ayant leur domicile fiscal sur le territoire d'un de ces Pays partenaires, le bénéfice du traitement national dans le domaine fiscal sur le territoire des autres Pays partenaires<sup>13</sup>. Les termes "traitement

---

<sup>10</sup> Voir Projet de loi portant approbation du Traité instituant l'Union économique Benelux, de la Convention transitoire et des listes annexes, du Protocole d'exécution, du Protocole de signature et de l'échange de lettres concernant la question des primes rhénanes, signés à La Haye, le 3 février 1958, Exposé des motifs, Doc. parl., Sén., sess. 1957-1958, n° 369, pp. 6 et 20.

<sup>11</sup> Voir Projet de loi portant approbation du Traité instituant l'Union économique Benelux, de la Convention transitoire et des listes annexes, du Protocole d'exécution, du Protocole de signature et de l'échange de lettres concernant la question des primes rhénanes, signés à La Haye, le 3 février 1958, Exposé des motifs, Doc. parl., Sén., sess. 1957-1958, n° 369, p. 6.

<sup>12</sup> Voir Projet de loi portant approbation du Traité instituant l'Union économique Benelux, de la Convention transitoire et des listes annexes, du Protocole d'exécution, du Protocole de signature et de l'échange de lettres concernant la question des primes rhénanes, signés à La Haye, le 3 février 1958, Exposé des motifs, Doc. parl., Sén., sess. 1957-1958, n° 369, pp. 7, 20 et 21; J. KARELLE et F. de KEMMETER, *Le Benelux commenté*, Bruxelles, Bruylant, 1961, p. 50 *in fine*.

<sup>13</sup> Voir Projet de loi portant approbation du Traité instituant l'Union économique Benelux, de la Convention transitoire et des listes annexes, du Protocole d'exécution, du Protocole de signature et de l'échange de lettres concernant la question des primes rhénanes, signés à La Haye, le 3 février 1958, Exposé des motifs, Doc. parl., Sén., sess. 1957-1958, n° 369, p. 21.

national" sont des termes clés; ils sont expressément ceux de l'intitulé du chapitre Ier de la Partie III, dans lequel figure l'article 59. Les termes utilisés en langue néerlandaise par le Traité sont "nationale behandeling".

C. Les articles 2.2.f et 59.1 ont, de par leurs termes, un effet direct et immédiat<sup>14</sup>, étant entendu que ce sera évidemment à la lumière de la norme fondamentale et générale que constitue l'article 2.2.f que devra être interprétée la disposition particulière de l'article 59.1 qui la complète<sup>15</sup>. Comme ces deux dispositions du Traité sont, avec un effet direct et immédiat, fondées sur le principe du traitement national, elles ont une inévitable incidence sur l'application de toute disposition fiscale d'un droit interne relative à la fixation de minima de bénéfices, uniquement aux firmes des deux autres Pays du Benelux, dont la comptabilité est caractérisée par un défaut d'éléments probants<sup>16</sup>. La circonstance que ce système de bénéfices forfaitaires n'a pas nécessairement pour effet que les firmes d'un de ces deux autres Pays du Benelux sont toujours taxées plus lourdement que les firmes de ce droit national, est, à mon point de vue, sans intérêt puisque le seul principe directeur est le principe du traitement national.

14. Il résulte des considérations qui précèdent et qui mettent en exergue le principe du traitement national, que la réponse à la question préjudicielle posée par la Cour de cassation de Belgique<sup>17</sup> me paraît affirmative.

---

<sup>14</sup> Voir Projet de loi portant approbation du Traité instituant l'Union économique Benelux, de la Convention transitoire et des listes annexes, du Protocole d'exécution, du Protocole de signature et de l'échange de lettres concernant la question des primes rhénanes, signés à La Haye, le 3 février 1958, Exposé des motifs, spécialement Avis du Conseil d'Etat, Doc. parl., Sén., sess. 1957-1958, n° 369, p. 82.

<sup>15</sup> Voir Projet de loi portant approbation du Traité instituant l'Union économique Benelux, de la Convention transitoire et des listes annexes, du Protocole d'exécution, du Protocole de signature et de l'échange de lettres concernant la question des primes rhénanes, signés à La Haye, le 3 février 1958, Exposé des motifs, spécialement Avis du Conseil d'Etat, Doc. parl., Sén., sess. 1957-1958, n° 369, p. 81.

<sup>16</sup> Voir Projet de loi portant approbation du Traité instituant l'Union économique Benelux, de la Convention transitoire et des listes annexes, du Protocole d'exécution, du Protocole de signature et de l'échange de lettres concernant la question des primes rhénanes, signés à La Haye, le 3 février 1958, Exposé des motifs, spécialement Avis du Conseil d'Etat, Doc. parl., Sén., sess. 1957-1958, n° 369, p. 82.

<sup>17</sup> Voir *supra*, n°s 9, 10 et 11.

**IV. CONCLUSION.**

15. Je conclus qu'il y a lieu d'interpréter les articles 2.2.a et f, et 59 du Traité du 3 février 1958 instituant l'Union économique Benelux en ce sens qu'ils font obstacle à l'application de dispositions fiscales de droit interne d'un des trois Pays du Benelux, qui fixent un revenu imposable forfaitaire minimum qui n'est pas applicable aux sociétés de ce droit national mais qui est uniquement applicable aux sociétés qui sont constituées en conformité de la législation d'un des deux autres Pays du Benelux et qui ont leur domicile fiscal sur le territoire d'un de ces deux autres Pays.

Bruxelles, le 29 août 2006.

L'avocat général,

J.F. LECLERCQ