

ROYAUME DE BELGIQUE

KONINKRIJK BELGIE

AVIS DU CONSEIL D'ETAT

ADVIES VAN DE RAAD VAN STATE

Le CONSEIL D'ETAT, section de législation, deuxième chambre, saisi par le Ministre des Finances, le 3 août 1998, d'une demande d'avis, dans un délai ne dépassant pas un mois, sur un projet de loi "portant des dispositions particulières de procédure fiscale en vue de l'application des accords de siège avec les organisations internationales intergouvernementales", a donné le 4 novembre 1998 l'avis suivant :

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede kamer, op 3 augustus 1998 door de Minister van Financiën verzocht hem, binnen een termijn van ten hoogste een maand, van advies te dienen over een ontwerp van wet "houdende bijzondere bepalingen inzake belastingprocedure met het oog op de toepassing van de zetelakkoorden met de internationale intergouvernementele organisaties", heeft op 4 november 1998 het volgende advies gegeven :

I. Observation Générale

Les accords de siège signés par la Belgique avec les organisations internationales intergouvernementales comportent généralement les exonérations fiscales suivantes en matière d'impôts sur les revenus et de taxe de circulation :

1° L'organisation elle-même, ses avoirs, revenus et autres biens sont exonérés de tout impôt direct.

2° Les traitements et salaires des membres de l'organisation sont exonérés des impôts sur les revenus, parfois à condition qu'ils subissent un impôt interne prélevé par l'organisation.

3° Les véhicules privés appartenant aux membres du personnel de l'organisation sont exonérés de la taxe de circulation à certaines conditions (1).

Comme le souligne l'exposé des motifs de l'avant-projet, il arrive couramment que des accords de siège ne puissent recueillir l'assentiment des Chambres dans un délai permettant à l'administration fiscale d'appliquer les exemptions fiscales prévues par ces accords dès la date à partir de laquelle ceux-ci doivent être appliqués, qui est généralement fixée par ces accords à la date de leur signature, mais parfois à la date de l'installation effec-

(1) Voir, par exemple, convention internationale de coopération pour la sécurité de la navigation aérienne Eurocontrol du 13 décembre 1960 et Protocole additionnel, modifié par le Protocole du 21 novembre 1978.

tive de l'organisation en Belgique, lorsque celle-ci a précédé la signature de l'accord.

Un tel effet rétroactif a été prévu spécialement par l'accord de siège avec l'organisation du groupe des Etats d'Afrique, des Caraïbes et du Pacifique (dit ACP) qui a été signé le 26 avril 1993 mais qui prévoit qu'il s'applique à partir du 1er janvier 1977, moment de l'installation du secrétariat du groupe ACP en Belgique, et qui n'a pas encore reçu, à ce jour, l'assentiment des Chambres.

Pour régler le problème dans le cas de l'accord de siège ACP, le Gouvernement a soumis au Parlement, parallèlement au projet de loi d'assentiment, un "projet de loi portant dispositions dérogatoires au Code des impôts sur les revenus 1992 en ce qui concerne l'exécution" de cet accord de siège (1).

L'avant-projet de loi à l'examen tend à généraliser les dispositions du projet de loi ACP à tous les accords de siège et à étendre ce régime aux taxes assimilées aux impôts sur les revenus, c'est-à-dire à la taxe de circulation.

En résumé, l'avant-projet prévoit :

- d'une part, un délai particulier de réclamation contre les impositions établies avant la ratification d'un accord de siège sans tenir compte des exemptions prévues par cet accord (article 2);

(1) Doc. Chambre, n^{os} 1111/1, 1111/5 et 1111/6 - 96/97; Doc. Sénat, n^o I-813/5-97/98.

- d'autre part, un délai particulier d'imposition en raison de revenus ou de véhicules tombant sous l'application d'un accord de siège (article 3).

Ces délais sont d'un an à dater de la publication au Moniteur belge de la loi portant assentiment de l'accord de siège.

En ce qui concerne les impôts sur les revenus, on l'a dit, l'avant-projet ne fait que généraliser les dispositions du projet de loi ACP.

Celui-ci s'inspirait lui-même des dispositions contenues dans les lois d'approbation de certaines conventions préventives des doubles impositions (1).

L'approbation de ces conventions par le Parlement peut également n'intervenir qu'un temps assez long après la date à partir de laquelle, d'après la convention, celle-ci est applicable.

Il faut observer toutefois qu'en matière de conventions préventives de doubles impositions, ce problème

(1) Voir Com. Conv., article 30/2 et, par exemple, loi du 26 janvier 1993 portant approbation de la convention du 5 février 1991 entre le Royaume de Belgique et le Royaume de Suède tendant à éviter les doubles impositions.

est parfois résolu sans intervention du législateur, par simple circulaire ministérielle (1).

En ce qui concerne les exemptions d'impôts sur les revenus prévues par l'accord de siège du 26 octobre 1995 avec la Conférence de la Charte de l'énergie, actuellement soumis au Parlement (2), une solution analogue a été adoptée.

-
- (1) Ainsi, le Protocole additionnel conclu le 31 décembre 1987 entre la Belgique et les Etats-Unis, qui a modifié les dispositions de la Convention belgo-américaine de double imposition de 1970 en ce qui concerne les dividendes, intérêts et redevances, n'a été approuvé que par une loi du 16 juin 1989, publiée au Moniteur belge du 13 octobre 1989.

Or ce Protocole prévoyait son application aux dividendes, intérêts et redevances attribués ou payés à partir du 1er janvier 1988 (article 4-2).

Ce Protocole réduisait notamment de 15 à 5 % le montant de l'impôt que l'Etat belge pouvait prélever sur les dividendes attribués par une société belge à une société américaine possédant au moins 10 % des actions de la société belge (article 1er du Protocole, modifiant l'article 10 de la Convention).

Par conséquent, les dividendes payés par des sociétés belges entre le 1er janvier 1988 et la date de publication de la loi d'approbation du 16 juin 1989 (13 octobre 1989) ont été soumis au précompte mobilier au taux de 15 % en vertu de l'article 10 de la Convention de 1970 alors qu'en vertu du Protocole, ce précompte aurait dû être limité à 5 %.

- (2) Doc. Sénat, n° I-832/97-98; Doc. Chambre, n° 1442/97-98.

.../...

En effet, suivant les renseignements fournis par le fonctionnaire délégué, le ministère des Finances a informé l'organisation en question qu'en attendant la mise en vigueur de l'accord de siège, les obligations requises par les lois fiscales belges doivent être respectées, sous réserve de l'application de modalités que l'on peut résumer comme suit :

1° L'organisation doit, conformément à la législation belge, déclarer les revenus soumis aux impôts directs, mais, après enrôlement, il lui appartient d'introduire une réclamation qui permettra de suspendre provisoirement la perception de l'impôt conformément au droit commun.

2° L'organisation doit introduire des déclarations au précompte professionnel relatives aux rémunérations de son personnel, mais pourra mentionner que le montant du précompte est nul lorsqu'il s'agit de membres du personnel soumis à impôt interne et appelés à bénéficier de l'exemption des impôts belges.

3° Les membres du personnel doivent déclarer leurs rémunérations, même si elles sont exemptées en vertu de l'accord de siège, mais, après enrôlement, pourront introduire une réclamation qui suspendra le recouvrement.

Un tel système a le mérite de respecter les dispositions de la loi fiscale interne et de ne pas porter atteinte au rôle des Chambres, qui conservent le pouvoir de refuser leur assentiment à l'accord de siège.

.../...

Cette procédure n'est toutefois pas suffisante lorsque l'accord de siège prévoit son application rétroactive à une date antérieure à la signature de l'accord de siège, comme ce fut le cas pour l'accord ACP, ce qui explique qu'une loi particulière ait été jugée nécessaire dans ce cas pour déroger à certains délais prévus par le Code des impôts sur les revenus.

Il n'est pas admissible de prévoir, dans un accord de siège, l'application d'exemptions fiscales de manière rétroactive à une date antérieure à celle de la signature de l'accord de siège.

Le Conseil d'Etat est conscient de l'intérêt que peut présenter pour la Belgique d'attirer le siège d'organisations internationales diverses, mais cet intérêt doit conduire à hâter la signature de l'accord de siège plutôt qu'à laisser l'organisation internationale s'installer en Belgique sur la foi de la promesse d'un accord indéterminé, en contraignant l'administration fiscale à surseoir au recouvrement d'impôts légalement dus au mépris des lois en vigueur et du principe constitutionnel d'égalité.

Si néanmoins, une telle clause de rétroactivité figure dans des accords de siège autres que l'accord ACP, il n'est en tout cas pas admissible que les impôts relatifs à la période antérieure à la signature de l'accord de siège ne soient pas enrôlés dans les délais normaux d'imposition et que, pendant cette période, l'organisation soit dispensée de se conformer aux obligations prescrites par la loi en matière de précompte professionnel.

.../...

Si l'accord de siège est ultérieurement signé et comporte des exemptions fiscales applicables depuis une date antérieure à la signature, mieux vaut prendre une loi particulière comme on l'a fait pour l'accord ACP, mais d'une portée plus limitée : il y a lieu d'y prévoir seulement la prolongation du délai de réclamation pour les impôts enrôlés et les précomptes professionnels payés avant la signature de l'accord dans la mesure où ceux-ci doivent être dégrevés en vertu de l'accord. Le délai de réclamation expirerait à la date prévue par l'article 2 du projet à l'examen (à l'expiration d'une année à compter de la publication de la loi d'assentiment).

Quant aux impôts enrôlés après la signature de l'accord de siège, mais avant sa ratification, le système administratif mis sur pied pour l'accord avec la Conférence de la Charte de l'énergie, qui a été résumé plus haut, est suffisant pour atteindre le résultat recherché.

Cette solution qui présente des avantages pratiques certains mérite de retenir l'attention du Gouvernement, mais on peut toutefois penser qu'une loi présente plus de garanties qu'une circulaire administrative. C'est pourquoi le conseil d'Etat formule les observations suivantes sur le projet de loi.

.../...

II. Observations particulières

Intitulé

Le projet ne concerne que les impôts sur les revenus et une taxe assimilée aux impôts sur les revenus, à savoir la taxe de circulation.

Or, certains accords de siège prévoient d'autres exonérations d'impôt, spécialement en matière d'impôts indirects.

Il est, dès lors, préférable d'intituler le projet comme suit :

"Projet de loi relatif à l'application des exemptions prévues par les accords de siège avec les organisations internationales intergouvernementales en matière d'impôts sur les revenus et de taxes assimilées aux impôts sur les revenus.".

Article 2

L'article 2 serait mieux rédigé comme suit :

"Lorsqu'un accord de siège conclu par la Belgique avec une organisation internationale intergouvernementale prévoit des exemptions applicables à partir de la date de signature de l'accord de siège ou d'une date antérieure en matière d'impôts sur les revenus ou de taxes assimilées aux impôts sur les revenus, et que de tels impôts, établis avant

.../...

la publication de la loi d'assentiment de l'accord au Moniteur belge, sont contraires aux exemptions prévues par l'accord, les redevables de ces impôts peuvent, par dérogation aux dispositions du Code des impôts sur les revenus 1992 et du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, encore adresser au directeur régional des contributions directes une réclamation contre ces impositions dans le délai d'un an à compter de la publication de la loi d'assentiment au Moniteur belge."

Du moment que cette possibilité de réclamation reste ouverte, il est inutile de prévoir la possibilité de dégrèvement d'office des surtaxes, alors que l'article 376 du C.I.R. 92 limite les cas de dégrèvement d'office à des cas étrangers à l'hypothèse envisagée par le projet : cette dérogation supplémentaire au droit commun n'est pas nécessaire.

L'alinéa 2 du texte énonce une évidence et doit être omis.

L'alinéa 3 est également inutile et doit être omis : du moment que la disposition ne déroge au droit commun qu'en ce qui concerne le délai de réclamation, il va sans dire que la décision du directeur est susceptible des recours ordinaires prévus par la loi.

Le dernier alinéa de l'article 2, qui tend à priver le redevable des impôts payés en violation de l'accord de siège des intérêts moratoires dus par l'Etat conformément à l'article 418 du C.I.R. 92 doit être omis : le Conseil d'Etat n'aperçoit pas de justification à cette dérogation au

.../...

droit commun, alors qu'en général le retard d'approbation de l'accord de siège est imputable à l'Etat belge. A défaut de justification, cette dérogation à l'article 418 pourrait être jugée contraire au principe constitutionnel d'égalité par la Cour d'arbitrage.

Article 3

L'article 3 suppose qu'un accord de siège a été approuvé par la loi et permet d'établir, pendant un délai d'un an à dater de la publication de la loi,

"les impôts ou suppléments d'impôts dus à raison de revenus ou de véhicule tombant sous l'application d'un accord de siège.".

Cette disposition est incompréhensible.

En effet, il ne se conçoit pas qu'un accord de siège crée des impôts ou des suppléments d'impôts "à raison de revenus ou de véhicule" : les impôts belges nationaux ne peuvent être créés que par la loi. Pas plus qu'une convention préventive des doubles impositions en matière d'impôt sur les revenus, les accords de siège ne peuvent donc créer des impôts en faveur de l'Etat belge : ils peuvent tout au plus prévoir des exemptions ou des modérations des impôts prévus par le droit interne.

En réalité, le problème des délais d'imposition ne se pose que dans le cas où l'accord de siège espéré ne serait pas signé ou dans le cas où l'accord de siège signé

.../...

ne serait pas approuvé par la loi belge. Si, dans l'attente de la signature ou de l'approbation de l'accord de siège, l'administration avait sursis à l'enrôlement des impôts (ce qui serait évidemment inadmissible), il pourrait être utile de lui accorder un nouveau délai d'imposition à partir du moment où il serait acquis que l'accord de siège n'entrera pas en vigueur. Mais le texte de l'article 3 en projet est étranger à cette hypothèse.

En conclusion, cet article doit être omis.

Article 4

Compte tenu de la nouvelle rédaction proposée pour l'article 2, alinéa 1er, l'article 4 est inutile et doit être omis.

Article 5

L'exposé des motifs ne contient aucune justification de la rétroactivité prévue par le projet. Le Conseil d'Etat n'aperçoit pas l'utilité de cette rétroactivité ni sa portée.

I. Algemene Opmerking

De zetelakkoorden die België met de internationale intergouvernementele organisaties ondertekent, voorzien meestal in de volgende fiscale vrijstellingen op het stuk van inkomstenbelastingen en verkeersbelasting.

1° De organisatie zelf, de bezittingen, inkomsten en andere eigendommen ervan zijn vrijgesteld van directe belasting.

2° De salarissen en lonen van de leden van de organisatie zijn vrijgesteld van inkomstenbelastingen, soms op voorwaarde dat deze leden een door de organisatie geheven interne belasting betalen.

3° De privé-voertuigen van de personeelsleden van de organisatie zijn onder bepaalde voorwaarden vrijgesteld van verkeersbelasting (1).

Zoals wordt opgemerkt in de memorie van toelichting bij het voorontwerp, komt het vaak voor dat de Kamers hun instemming met zetelakkoorden niet kunnen betuigen binnen een termijn die de belastingadministratie in staat stelt de ontheffingen van belasting waarin die akkoorden voorzien, toe te passen vanaf de datum met ingang waarvan ze moeten

(1) Zie bijvoorbeeld het Internationaal Verdrag tot samenwerking in het belang van de veiligheid van de luchtvaart Eurocontrol van 13 december 1960 en het Additioneel Protocol, gewijzigd bij het Protocol van 21 november 1978.

worden toegepast, welke datum volgens die akkoorden meestal de dag van de ondertekening is, maar soms de dag van de effectieve vestiging van de organisatie in België, wanneer deze plaatsvindt vóór de ondertekening van het akkoord.

In zulk een terugwerkende kracht is speciaal voorzien in het zetelakkoord met de organisatie van de groep van Staten in Afrika, het Caraïbisch gebied en de Stille Zuidzee (ACS genaamd), dat op 26 april 1993 ondertekend is, maar waarin bepaald wordt dat het vanaf 1 januari 1977 toepassing vindt, het tijdstip waarop het secretariaat van de ACS-groep in België gevestigd is; tot op heden hebben de Kamers nog niet met dit akkoord ingestemd.

Om het probleem in het geval van het zetelakkoord met de ACS-groep op te lossen, heeft de Regering, gelijktijdig met het ontwerp van wet tot instemming met het akkoord, een "wetsontwerp houdende afwijkende bepalingen van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 wat betreft de uitvoering" van dat zetelakkoord, voorgelegd aan het Parlement (1).

Het voorliggende voorontwerp van wet strekt ertoe de bepalingen van het ACS-wetsontwerp te veralgemenen voor alle zetelakkoorden en deze regeling uit te breiden tot de met inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen, dat wil zeggen de verkeersbelasting.

(1) Gedr. St. Kamer, nrs. 1111/1, 1111/5 en 1111/6 - 96/97; Gedr. St. Senaat, nr. I-813/5-97/98

Kortom, het voorontwerp bepaalt het volgende :

- enerzijds een specifieke termijn voor het indienen van een bezwaarschrift tegen belastingen die gevestigd zijn vóór de bekrachtiging van een zetelakkoord, zonder rekening te houden met de ontheffingen waarin dat akkoord voorziet (artikel 2);
- anderzijds, een specifieke termijn voor aanslag in de belasting wegens inkomsten of voertuigen waarop een zetelakkoord toepassing vindt (artikel 3).

Deze termijnen bedragen één jaar vanaf de bekendmaking van de wet houdende instemming met het zetelakkoord in het Belgisch staatsblad.

Wat de inkomstenbelastingen betreft, wordt in het voorontwerp, zoals gezegd, alleen maar de toepassing van de bepalingen van het ACS-wetsontwerp veralgemeend.

Dat wetsontwerp was zelf gebaseerd op de bepalingen die vervat zijn in de wetten tot goedkeuring van sommige overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting (1).

Ook in dat geval is het mogelijk dat deze overeenkomsten pas een hele tijd na de datum waarop ze volgens de overeenkomst van toepassing worden, door het parlement worden goedgekeurd.

(1) Zie Com. Overeenk., artikel 30/2 en, bijvoorbeeld, de wet van 26 januari 1993 houdende goedkeuring van de Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en het Koninkrijk Zweden tot het vermijden van dubbele belasting van 5 februari 1991.

Op te merken valt echter dat dit probleem voor de overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting soms wordt opgelost met een gewone ministeriële circulaire, dus zonder dat de wetgever daaraan te pas komt (1).

Voor ontheffingen van inkomstenbelastingen waarin wordt voorzien in het zetelakkoord van 26 oktober 1995 met de Conferentie van het Energiehandvest, dat thans aan het

-
- (1) Zo is het Aanvullend protocol, gesloten op 31 december 1987 tussen België en de Verenigde Staten, waarbij de bepalingen van de Belgisch-Amerikaanse Overeenkomst betreffende de dubbele belasting uit 1970 gewijzigd zijn wat betreft dividenden, interest en royalty's, pas goedgekeurd bij een wet van 16 juni 1989, die op 13 oktober 1989 in het Belgisch Staatsblad is bekendgemaakt.

Dat protocol bepaalde echter dat het van toepassing zou zijn op de dividenden, interesten en royalty's die op of na 1 januari 1988 toegekend of betaald werden (artikel 4-2).

Hetzelfde protocol bracht onder meer het bedrag van de belasting die de Belgische Staat kan heffen op de dividenden die door een Belgische vennootschap toegekend worden aan een Amerikaanse vennootschap die minstens 10 % van de aandelen van de Belgische vennootschap bezit, van 15 op 5 % (artikel 1 van het Protocol, waarbij artikel 10 van de Overeenkomst wordt gewijzigd).

Bijgevolg is, krachtens artikel 10 van de Overeenkomst van 1970, 15 % roerende voorheffing geheven op dividenden die door Belgische vennootschappen betaald zijn tussen 1 januari 1988 en de datum waarop de goedkeuringswet van 16 juni 1989 is bekendgemaakt (13 oktober 1989), terwijl de voorheffing daarop krachtens het protocol maar 5 % had mogen bedragen.

.../...

Parlement is voorgelegd (1), is een soortgelijke oplossing goedgekeurd.

Volgens de inlichtingen verstrekt door de gemachtigde ambtenaar heeft het ministerie van Financiën de betrokken organisatie er namelijk van op de hoogte gesteld dat, in afwachting van de inwerkingstelling van het zetelakkoord, de verplichtingen die voortvloeien uit de Belgische belastingwetgeving nageleefd moeten worden, waarbij weliswaar regels moeten worden gevolgd die als volgt zijn samen te vatten :

1° De organisatie moet, overeenkomstig de Belgische wetgeving, de inkomsten waarop directe belastingen moeten worden betaald, aangeven, maar is gerechtigd om, na de inkohiering een bezwaarschrift in te dienen dat het mogelijk maakt om de inning van de belasting te schorsen, overeenkomstig het gemeen recht.

2° De organisatie moet aangiften in de bedrijfsvoorheffing indienen met betrekking tot de bezoldiging van haar personeel, maar mag stellen dat het bedrag van de voorheffing nul bedraagt, wanneer het gaat om personeelsleden die interne belasting moeten betalen en ontheffing van Belgische belastingen genieten.

3° De personeelsleden moeten hun bezoldiging aangeven, ook al krijgen zij krachtens het zetelakkoord ontheffing, maar kunnen, na de inkohiering, een bezwaarschrift indienen waardoor de invordering geschorst wordt.

(1) Gedr. St. Senaat, nr. I-832/97-98; Gedr. St. Kamer, nr. 1442/97-98

Zulk een regeling heeft het voordeel dat de bepalingen van de Belgische belastingwetgeving in acht worden genomen en dat geen afbreuk wordt gedaan aan de rol van de Kamers, die bevoegd blijven om niet in te stemmen met het zetelakkoord.

Die procedure voldoet echter niet wanneer het zetelakkoord bepaalt dat het terugwerkt tot een datum vóór de ondertekening van het zetelakkoord, zoals het geval is geweest met het ACS-akkoord, wat verklaart dat in dat geval een specifieke wet noodzakelijk is geacht om af te wijken van bepaalde termijnen waarin het Wetboek van de inkomstenbelastingen voorziet.

Dat in een zetelakkoord wordt bepaald dat de daarin vermelde ontheffingen van belasting terugwerken tot een datum vóór die waarop het zetelakkoord is ondertekend, kan niet worden aanvaard.

De Raad van State is zich bewust van het belang dat België erbij kan hebben verscheidene internationale organisaties hun zetel in ons land te laten vestigen, maar op basis van dat belang moet het ondertekenen van het zetelakkoord worden bespoedigd, in plaats van een internationale organisatie toe te staan zich in België te vestigen op grond van de belofte van een onbestemd akkoord, waardoor de belastingadministratie gedwongen wordt wettig verschuldigde belastingen voorlopig niet in te vorderen en aldus de geldende wetten en het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel te schenden.

Als zulk een terugwerkingsclausule desondanks in andere zetelakkoorden dan het ACS-akkoord voorkomt, kan hoe

.../...

dan ook niet worden aanvaard dat de belastingen betreffende de periode vóór de ondertekening van het zetelakkoord niet worden ingekohierd binnen de normale aanslagtermijnen en dat aan de organisatie tijdens die periode toegestaan wordt de wettelijke verplichtingen inzake bedrijfsvoorheffing niet na te leven.

Als het zetelakkoord later wordt ondertekend en ontheffingen van belasting bevat die toepasselijk zijn sedert een datum die ouder is dan de datum van ondertekening, is het beter een specifieke wet aan te nemen, zoals voor het ACS-akkoord is geschied, maar met een beperktere draagwijdte : daarin behoort alleen te worden bepaald dat de reclamatietermijn wordt verlengd voor ingekohierde belastingen en bedrijfsvoorheffing betaald vóór de ondertekening van het akkoord, voor zover daarvoor krachtens het akkoord een ontheffing van belasting geldt. De reclamatietermijn zou dan verstrijken op de datum vermeld in artikel 2 van het onderzochte ontwerp (bij het verstrijken van één jaar te rekenen vanaf de publicatie van de wet houdende instemming met het zetelakkoord).

Wat betreft de belastingen die na de ondertekening van het zetelakkoord maar vóór de bekrachtiging ervan zijn ingekohierd, volstaat de hiervoren geschetste administratieve regeling die voor het akkoord met de Conferentie van het Energiehandvest is uitgewerkt, om het nagestreefde doel te bereiken.

Die oplossing, die ontegensprekelijk praktische voordelen biedt, verdient de aandacht van de Regering, maar er kan niettemin van uit worden gegaan dat een wet meer garanties biedt dan een administratieve circulaire. Daarom

.../...

maakt de Raad van State de volgende opmerkingen over het wetsontwerp.

II. Bijzondere opmerkingen

Opschrift

Het ontwerp heeft alleen betrekking op inkomstenbelastingen en op een met inkomstenbelastingen gelijkgestelde belasting, namelijk de verkeersbelasting.

Sommige zetelakkoorden voorzien echter in andere belastingvrijstellingen, inzonderheid inzake indirecte belastingen.

Het is dan ook raadzaam het ontwerp het volgende opschrift te geven :

"Ontwerp van wet betreffende de toepassing van de ontheffingen die in de zetelakkoorden gesloten met de internationale intergouvernementele organisaties voorgeschreven worden inzake inkomstenbelastingen en met inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen.".

Artikel 2

Artikel 2 zou beter als volgt worden gesteld :

"Wanneer een zetelakkoord door België gesloten met een internationale intergouvernementele organisatie, op het stuk van inkomstenbelastingen of met inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen voorziet in ontheffingen van belasting die gelden vanaf de datum waarop het zetelakkoord is ondertekend of vanaf een vroegere datum, en wanneer zulke belastingen, gevestigd vóór de bekendmaking van de wet houdende instemming met het akkoord in het Belgisch Staatsblad, strijdig zijn met de ontheffingen waarin het akkoord voorziet, kunnen de belastingsplichtigen in afwijking van de bepalingen van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 en van het Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen, aan de gewestelijk directeur van de directe belastingen nog een bezwaar tegen die aanslagen richten binnen een termijn van een jaar na de bekendmaking van de wet houdende instemming met het akkoord in het Belgisch Staatsblad."

Nu die mogelijkheid van bezwaar verder bestaat, heeft het geen nut de mogelijkheid van ambtshalve ontheffing van niet-verschuldigde belastingen te bieden, aangezien de mogelijkheid om ambtshalve ontheffingen toe te staan in artikel 376 van het W.I.B. 92 wordt beperkt tot gevallen die niets uit te staan hebben met het in het ontwerp beschouwde geval : deze nieuwe afwijking van het gemeen recht is niet nodig.

Het tweede lid van de tekst dient te vervallen, aangezien het een vanzelfsprekendheid uitdrukt.

.../...

Het derde lid dient eveneens als overbodig te vervallen : doordat de bepaling alleen wat de reclamatie-termijn betreft van het gemeen recht afwijkt, spreekt het vanzelf dat tegen de beslissing van de directeur de gewone, in de wet bepaalde beroepen kunnen worden ingesteld.

Artikel 2, laatste lid, dat ertoe strekt de persoon die met schending van het zetelakkoord belastingen heeft betaald de moratoire interesten te ontnemen die de Staat overeenkomstig artikel 418 van het W.I.B. 92 verschuldigd is, behoort te vervallen. De Raad van State ziet geen reden om aldus van het gemeen recht af te wijken, aangezien de vertraging bij de goedkeuring van het zetelakkoord meestal aan de Belgische Staat te wijten is. Doordat voor die afwijking van artikel 418 geen reden wordt opgegeven, zou ze door het Arbitragehof strijdig kunnen worden geacht met het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel.

Artikel 3

Artikel 3, dat veronderstelt dat een zetelakkoord bij wet is goedgekeurd, maakt het mogelijk om binnen een jaar na de bekendmaking van de wet "belastingen of belastingssupplementen verschuldigd inzake inkomsten of voertuigen die vallen onder de toepassing van een zetelakkoord" te heffen.

Die bepaling is onverstaanbaar.

Dat een zetelakkoord tot belastingen of belasting-toeslagen "inzake inkomsten of voertuigen" zou leiden, is immers onbegrijpelijk, aangezien nationale belastingen in

.../...

België alleen door de wet kunnen worden ingevoerd. Net zo min als een overeenkomst ter voorkoming van dubbele belastingheffing inzake inkomstenbelasting kunnen zetelakkoorden dus geen belastingen ten gunste van de Belgische Staat invoeren; ze kunnen ten hoogste ontheffingen of verminderingen invoeren van de belastingen waarin het intern recht voorziet.

In feite rijst het probleem van de aanslagtermijnen alleen als een verhoopt zetelakkoord niet wordt ondertekend of als een ondertekend zetelakkoord niet door de Belgische wetgever wordt goedgekeurd. Mocht de administratie in afwachting van de ondertekening of de goedkeuring van het zetelakkoord de inkohiering van de belastingen hebben uitgesteld (wat uiteraard ontoelaatbaar zou zijn), dan zou het nuttig kunnen zijn de administratie een nieuwe aanslagtermijn toe te staan zodra vaststaat dat het zetelakkoord niet in werking zal treden. De tekst van het ontworpen artikel 3 heeft echter geenszins betrekking op dat geval.

Artikel 3 dient dan ook te vervallen.

Artikel 4

Gelet op de nieuwe redactie die voor artikel 2, eerste lid, is voorgesteld, dient artikel 4 als overbodig te vervallen.

Artikel 5

.../...

In de memorie van toelichting wordt geen enkele reden gegeven voor de terugwerkende kracht waarin het ontwerp voorziet. De Raad van State ziet noch het nut, noch de draagwijdte van die terugwerkende kracht in.

La chambre était composée de

De kamer was samengesteld uit

Messieurs J.-J. STRYCKMANS,
de Heren

premier président,
eerste voorzitter,

Y. KREINS,
P. QUERTAINMONT,

conseillers d'Etat,
staatsraden,

F. DELPEREE,

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

J. KIRKPATRICK,

Madame
Mevrouw

B. VIGNERON,

greffier assumé,
toegevoegd griffier.

Le rapport a été présenté par
M. J. REGNIER, premier auditeur
chef de section. La note du Bureau
de coordination a été rédigée et
exposée par Mme G. JOTTRAND,
référéndaire adjoint.

Het verslag werd uitgebracht
door de H. J. REGNIER, eerste
auditeur afdelingshoofd. De nota
van het Coördinatiebureau werd
opgesteld en toegelicht door
Mevr. G. JOTTRAND, adjunct-
referendaris.

La concordance entre la version
française et la version néerlandaise
a été vérifiée sous le contrôle
de M. J.-J. STRYCKMANS.

De overeenstemming tussen de
Franse en de Nederlandse tekst
werd nagezien onder toezicht van
de H. J.-J. STRYCKMANS.

LE GREFFIER - DE GRIFFIER,

LE PREMIER PRESIDENT - DE
EERSTE VOORZITTER,

B. VIGNERON

J.-J. STRYCKMANS