

ROYAUME DE BELGIQUE

AVIS 33.066/2

DE LA SECTION DE LÉGISLATION
DU CONSEIL D'ETAT

Le CONSEIL D'ETAT, section de législation, deuxième chambre, saisi par le Ministre des Finances, le 22 février 2002, d'une demande d'avis, dans un délai ne dépassant pas un mois, sur un avant-projet de loi "relative à l'exécution de la Convention additionnelle, signée à Singapour le 10 décembre 1996, modifiant la Convention entre le Gouvernement du Royaume de Belgique et le Gouvernement de la République de Singapour tendant à éviter la double imposition en matière d'impôts sur le revenu, signée à Singapour le 8 février 1972", a donné le 10 avril 2002 l'avis suivant :

KONINKRIJK BELGIË

ADVIES 33.066/2

VAN DE AFDELING WETGEVING
VAN DE RAAD VAN STATE

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede kamer, op 22 februari 2002 door de Minister van Financiën verzocht hem, binnen een termijn van ten hoogste een maand, van advies te dienen over een voorontwerp van wet "betreffende de uitvoering van de Aanvullende Overeenkomst, ondertekend te Singapore op 10 december 1996, tot wijziging van de Overeenkomst tussen de Regering van het Koninkrijk België en de Regering van de Republiek Singapore tot het vermijden van dubbele belasting inzake belastingen naar het inkomen, ondertekend te Singapore op 8 februari 1972", heeft op 10 april 2002 het volgende advies gegeven :

Observation préalable

Les dispositions de l'avant-projet de loi présentement soumis au Conseil d'Etat ont été détachées de l'avant-projet de loi d'assentiment à la Convention additionnelle, signée à Singapour le 10 décembre 1996, alors qu'un projet unique avait été soumis au Conseil d'Etat (avis 28.718/2, donné le 28 avril 1999). Le Conseil d'Etat n'avait dans cet avis formulé aucune objection à ce que les dispositions du projet actuellement à l'examen soient intégrées dans le projet de loi d'assentiment.

Le Conseil d'Etat ne peut, dès lors, que rappeler l'avis 31.843/2, donné le 14 août 2001, joint au présent avis, dans lequel il a recommandé la méthode consistant à intégrer dans la loi d'assentiment les adaptations corrélatives à la loi fiscale interne. Dans cet avis, le Conseil d'Etat ajoutait que si cette méthode n'était pas suivie, il serait souhaitable que les deux projets soient soumis en même temps au Parlement.

Observations générales

1. L'article 3 de l'avant-projet de loi est en substance identique à l'article 4 de l'avant-projet de loi "portant assentiment à la Convention additionnelle, signée à Singapour le 10 décembre 1996, modifiant la Convention entre le Gouvernement du Royaume de Belgique et le Gouvernement de la République de Singapour tendant à éviter la double imposition en matière d'impôts sur le revenu, signée à Singapour le 8 février 1972", qui a fait l'objet de l'avis 28.718/2 précité.

Dans cet avis, la section de législation invitait l'auteur du projet à justifier la rétroactivité résultant de l'avant-projet de loi.

.../...

Dans l'exposé des motifs du nouvel avant-projet de loi soumis à l'avis de la section de législation, l'auteur du projet estime cependant que la rétroactivité de la Convention additionnelle avec Singapour ne constitue pas une atteinte au principe constitutionnel d'égalité. Deux raisons sont avancées :

- d'une part, il n'y aurait pas de violation du principe constitutionnel d'égalité parce qu'à partir de l'exercice d'imposition 1998, la Convention additionnelle s'applique de la même manière à tout résident de la Belgique qui recueille des intérêts exemptés à Singapour en vertu de dispositions spéciales prévues dans la loi relative aux allègements fiscaux tendant à promouvoir l'expansion économique;
- d'autre part, il est avancé qu'un traité a la primauté par rapport au droit interne.

Le premier motif invoqué pose le problème du respect du principe d'égalité comme s'il s'agissait de comparer entre eux les seuls résidents belges qui recueillent des intérêts à Singapour dans les conditions de l'article 23, § 3, de la Convention entre le Gouvernement du Royaume de Belgique et le Gouvernement de la République de Singapour tendant à éviter la double imposition en matière d'impôt sur le revenu signée à Singapour le 8 février 1972, tel que modifié par l'article VI de la Convention additionnelle du 10 décembre 1996. Ce n'est toutefois pas en ces termes que doit s'analyser l'existence d'une éventuelle atteinte discriminatoire au principe de la sécurité juridique résultant de l'entrée en vigueur rétroactive de la mesure limitant le mécanisme de déduction visée à l'article 3 de l'avant-projet combiné avec l'article VI de la Convention additionnelle précitée. L'éventuelle discrimination peut venir de la distinction que la détermination de cette entrée en vigueur instaure entre les contribuables auxquels la norme s'applique et ceux auxquels elle ne s'applique pas. Plus généralement, elle peut résulter de ce que les contribuables visés par la disposition à l'examen n'ont pu, contrairement aux autres contribuables, prévoir les conséquences fiscales de leurs actes pendant la période séparant l'entrée en vigueur de la mesure (revenus 1997) de sa publication (2002). La question qui se pose est donc bien celle de l'admissibilité même de la rétroactivité proposée.

Pour que la rétroactivité soit justifiée il faut, d'après la jurisprudence de la Cour d'arbitrage, des circonstances particulières, notamment des menaces pour le bon fonctionnement et la continuité du service public (cf. l'arrêt n° 45/2001 du 18 avril 2001, cons. B.5.3.) ⁽¹⁾. Dans l'état actuel de l'exposé des motifs, la rétroactivité ne paraît pas admissible.

Quant au second motif, tiré de la primauté du droit international conventionnel sur le droit interne, il conduirait à admettre que le législateur puisse adopter une législation contraire au principe constitutionnel qui garantit le respect du principe d'égalité en matière fiscale, déduit des articles 10, 11 et 172 de la Cons-titution ⁽²⁾. Or, le texte en projet pourrait donner lieu à un recours en annulation ou à une question préjudicielle devant la Cour d'arbitrage. En effet, comme la juridiction constitutionnelle admet, sur la base notamment des articles 3, § 2, et 26 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, que son contrôle à l'égard des lois d'assentiment aux traités internationaux implique le contrôle du respect de ces derniers à l'égard des dispositions

⁽¹⁾ Voir également l'arrêt n° 49/2002 du 13 mars 2002, cons. B.13. et B.17. :
"B.13. La non-rétroactivité des lois est une garantie ayant pour but de prévenir l'insécurité juridique. Cette garantie exige que le contenu du droit soit prévisible et accessible, en sorte que le justiciable puisse prévoir, à un degré raisonnable, les conséquences d'un acte déterminé au moment où cet acte se réalise.
La rétroactivité peut uniquement être justifiée lorsqu'elle est indispensable pour réaliser un objectif d'intérêt général, comme le bon fonctionnement ou la continuité du service public. S'il s'avère en outre que la rétroactivité a pour effet d'influencer dans un sens déterminé l'issue d'une ou de plusieurs procédures judiciaires ou d'empêcher les juridictions de se prononcer sur une question de droit, la nature du principe en cause exige que des circonstances exceptionnelles justifient cette intervention du législateur qui porte atteinte, au détriment d'une catégorie de citoyens, aux garanties juridictionnelles offertes à tous."
(...)
B.17. Au surplus, pour ce qui est de la possibilité de connaître le contenu de la loi, les articles attaqués ne font pas naître d'insécurité juridique. S'il est vrai qu'ils ont un effet rétroactif, ils ne contiennent toutefois aucune disposition nouvelle qui s'écarterait de celles qui figuraient dans l'arrêté royal précité, de telle sorte qu'ils ne font que consolider des dispositions dont les destinataires connaissaient la portée."

⁽²⁾ Sous la réserve de la pertinence de cet argument il ne pourrait être pris en compte que si le traité est entré en vigueur. En l'espèce, tel n'est pas le cas, puisque la Convention additionnelle n'a pas encore fait l'objet d'une loi d'assentiment ni d'une ratification par le Roi.

constitutionnelles relevant de ses compétences ⁽³⁾, en ce compris les articles 10, 11 et 172 de la Constitution ⁽⁴⁾, il est peu probable qu'elle écarte l'application des principes constitutionnels rappelés ci-dessus par l'effet de la Convention additionnelle précitée.

2. Pour remédier à l'absence de justification de la rétroactivité du point de vue du principe constitutionnel d'égalité, le Conseil d'Etat a suggéré dans l'avis 28.718/2, précité, d'insérer dans la loi d'assentiment une disposition qui pourrait être rédigée comme suit :

"Par dérogation à l'article IX-2-a de la Convention additionnelle, la déduction prévue par l'article 23, § 3, (a) (iii), de la Convention du 8 février 1972 précitée reste applicable aux impôts établis sur des revenus de périodes imposables prenant fin avant la date de publication de la présente loi au Moniteur belge."

L'avis poursuivait en ces termes :

"Cette disposition comporterait un allègement unilatéral de l'impôt belge, nécessité par le délai qui se sera écoulé entre la date de signature de la Convention additionnelle et la date de publication de la loi d'assentiment."

⁽³⁾ C.A., n^{os} 26/91, cons. B.4., et 12/94, cons. B.6. La Cour a considéré aussi que "Le Constituant, qui interdit que le législateur adopte des normes législatives internes contraires aux normes visées par l'article 107ter de la Constitution, ne peut être censé autoriser ce législateur à le faire indirectement par le biais de l'assentiment donné à un traité international" et qu'"aucune norme du droit international - lequel est une création des États, même pas l'article 27 de la Convention de Vienne de 1969 sur le droit des traités, ne donne aux États le pouvoir de faire des traités contraires à leur Constitution." (C.A., n^o 12/94, cons. B.4.).

⁽⁴⁾ La jurisprudence de la Cour d'arbitrage rappelle que l'article 172 de la Constitution constitue une application du principe général d'égalité formulé à l'article 10 de la Constitution (not. arrêts n^{os} 132/98, cons. B.3., et 120/2001, cons. B.3.).

L'allégement unilatéral de l'impôt belge ne constituerait pas pour autant une violation de la Convention additionnelle si celle-ci est adoptée. En effet, la Convention additionnelle n'interdit nullement au législateur belge d'alléger unilatéralement l'impôt dû par un résident belge.

Observation d'ordre légistique concernant le texte néerlandais du projet

C'est sous réserve des observations de fond ci-dessus, que la proposition de texte suivante est formulée :

Article 1^{er}

Il convient d'écrire "als bedoeld" au lieu de "zoals bedoeld".

Voorafgaande opmerking

De bepalingen van het voorontwerp van wet dat thans aan de Raad van State is voorgelegd, zijn gelicht uit het voorontwerp van wet houdende instemming met de Aanvullende Overeenkomst, ondertekend te Singapore op 10 december 1996, hoewel één enkel ontwerp ter fine van advies aan de Raad van State was voorgelegd (advies 28.718/2, dat op 28 april 1999 is gegeven). De Raad van State had in dat advies geen enkel bezwaar geuit tegen opname van de thans onderzochte bepalingen in het ontwerp van wet houdende instemming met die overeenkomst..

De Raad van State kan dan ook niet anders dan herinneren aan advies 31.843/2, dat op 14 augustus 2001 is gegeven, dat als bijlage bij het onderhavige advies wordt gevoegd en waarin hij de methode aanbevolen heeft die erin bestaat de correlatieve aanpassingen van de interne fiscale wet in de wet tot instemming met de overeenkomst op te nemen. In dat advies heeft de Raad van State voorts gesteld dat als die methode niet wordt gevolgd, het wenselijk zou zijn de beide ontwerpen tegelijkertijd aan het Parlement voor te leggen.

Algemene opmerkingen

1. Artikel 3 van het voorontwerp van wet komt grotendeels overeen met artikel 4 van het voorontwerp van wet "houdende instemming met de Aanvullende Overeenkomst, ondertekend te Singapore op 10 december 1996, tot wijziging van de Overeenkomst tussen de Regering van het Koninkrijk België en de Regering van de Republiek Singapore tot het vermijden van dubbele belasting inzake belastingen naar het inkomen, ondertekend te Singapore op 8 februari 1972" waarover het voormelde advies 28.718/2 is uitgebracht.

In dat advies heeft de afdeling wetgeving de steller van het ontwerp verzocht een verantwoording te geven voor de terugwerkende kracht waartoe het voorontwerp van wet zou leiden.

In de memorie van toelichting bij het nieuwe voorontwerp van wet dat ter fine van advies aan de afdeling wetgeving is voorgelegd, betoogt de steller van het ontwerp evenwel dat de terugwerkende kracht van de Aanvullende Overeenkomst met Singapore geen afbreuk doet aan het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel. Daarvoor worden twee redenen opgegeven :

- ten eerste zou het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel niet geschonden zijn omdat de Aanvullende Overeenkomst vanaf het aanslagjaar 1998 op dezelfde manier van toepassing is op elke inwoner van België die interest krijgt die in Singapore vrijgesteld is krachtens speciale bepalingen van de wet inzake belastingverlaging ter bevordering van de economische expansie;
- ten tweede wordt gesteld dat een verdrag voorrang heeft op het intern recht.

In de eerste aangevoerde reden wordt het probleem van de naleving van het gelijkheidsbeginsel voorgesteld alsof het erom gaat alleen de Belgische ingezetenen met elkaar te vergelijken die in Singapore interest ontvangen volgens de voorwaarden gesteld in artikel 23, lid 3, van de Overeenkomst tussen de Regering van het Koninkrijk België en de Regering van de Republiek Singapore tot het vermijden van dubbele belasting inzake belastingen naar het inkomen, ondertekend te Singapore op 8 februari 1972, zoals die bepaling gewijzigd is bij artikel VI van de Aanvullende Overeenkomst van 10 december 1996. Het al of niet bestaan van een met discriminatie gepaard gaande aantasting van het beginsel van rechtszekerheid ten gevolge van de inwerkingtreding met terugwerkende kracht van de maatregel tot beperking van het aftrekkingsmechanisme bedoeld in artikel 3 van het voorontwerp, in onderlinge samenhang gelezen met artikel VI van de voormelde Aanvullende Overeenkomst, mag evenwel niet op die manier worden begrepen. De eventuele discriminatie kan het gevolg zijn van het onderscheid dat door de vaststelling van die datum van inwerkingtreding ontstaat tussen belastingplichtigen op wie de regel van toepassing is en hen op wie de regel niet van toepassing is. Meer in het algemeen kan die discriminatie te wijten zijn aan de omstandigheid dat de belastingplichtigen op wie de onderzochte bepaling betrekking heeft, in tegenstelling tot de andere belastingplichtigen, niet hebben kunnen voorzien welke fiscale gevolgen de handelingen zouden hebben die zij gesteld hebben in de periode tussen de inwerkingtreding van de maatregel (inkomsten 1997) en de bekendmaking ervan (2002). De vraag die hier rijst, is dus wel degelijk of de voorgestelde terugwerking zelf wel kan worden aanvaard.

Volgens de rechtspraak van het Arbitragehof is terugwerkende kracht alleen gerechtvaardigd wanneer er bijzondere omstandigheden gelden, inzonderheid wanneer de goede werking en de continuïteit van de openbare dienst in het gedrang kunnen komen (cfr. arrest nr. 45/2001 van 18 april 2001, overw. B.5.3.) ⁽¹⁾. Bij de huidige stand van de uiteenzetting van de motieven lijkt de terugwerkende kracht onaanvaardbaar.

Het tweede motief, dat ontleend is aan de voorrang van het internationaal verdragsrecht op het intern recht, zou ertoe leiden dat aanvaard wordt dat de wetgever wetten mag aannemen die strijdig zijn met het grondwettelijk beginsel dat de naleving garandeert van het gelijkheidsbeginsel in fiscale zaken, dat wordt afgeleid uit de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet ⁽²⁾. De ontworpen regeling zou evenwel aanleiding kunnen geven tot een beroep tot nietigverklaring of tot een prejudiciële vraag aan het Arbitragehof. Aangezien dat grondwettelijk hof op grond van inzonderheid de artikelen 3, § 2, en 26 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, stelt dat zijn toetsingsbevoegdheid ten aanzien van wetten waarmee ingestemd wordt met internationale verdragen impliceert dat het hof nagaat of die verdragen geen schending

⁽¹⁾ Zie eveneens arrest nr. 49/2002 van 13 maart 2002, overw. B.13. en B.17. :
"B.13. De niet-retroactiviteit van wetten is een waarborg ter voorkoming van rechtsonzekerheid. Die waarborg vereist dat de inhoud van het recht voorzienbaar en toegankelijk is, zodat de rechtzoekende in redelijke mate de gevolgen van een bepaalde handeling kan voorzien, op het tijdstip dat die handeling wordt verricht. De terugwerkende kracht kan enkel worden verantwoord wanneer zij onontbeerlijk is voor de verwezenlijking van een doelstelling van algemeen belang, zoals de goede werking of de continuïteit van de openbare dienst. Indien bovendien blijkt dat de terugwerkende kracht tot gevolg heeft dat de afloop van een of meer gerechtelijke procedures in een welbepaalde zin wordt beïnvloed of dat rechtscolleges verhinderd worden zich uit te spreken over een rechtsvraag, vergt de aard van het in het geding zijnde beginsel, dat uitzonderlijke omstandigheden een verantwoording bieden voor dat optreden van de wetgever, dat ten nadele van een categorie van burgers inbreuk maakt op de jurisdictionele waarborgen die aan allen worden geboden.
(...)"

B.17. Bovendien doen de aangevochten artikelen op het vlak van de kenbaarheid van de wet geen rechtsonzekerheid ontstaan. Zij hebben weliswaar een terugwerkend effect, maar bevatten geen enkele nieuwe bepaling die zou afwijken van de bepalingen die in het voormelde koninklijk besluit voorkwamen, zodat zij niet anders hebben gedaan dan bepalingen consolideren waarvan de adressaten de draagwijdte kenden."

⁽²⁾ Zelfs gesteld dat dit argument pertinent is, kan daarmee alleen rekening worden gehouden als het verdrag in werking is getreden. Zulks is in casu niet het geval, aangezien de wetgever nog niet met de Aanvullende Overeenkomst heeft ingestemd en de Koning ze nog niet heeft bekrachtigd.

inhouden van de tot zijn bevoegdheid behorende grondwettelijke bepalingen⁽³⁾, waaronder de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet⁽⁴⁾, is het immers weinig waarschijnlijk dat het hof aanvaardt dat de grondwettelijke beginselen waaraan hiervoren is herinnerd niet worden toegepast ten gevolge van de voormelde Aanvullende Overeenkomst.

2. Om de ontstentenis van verantwoording van de terugwerkende kracht uit het oogpunt van het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel te verhelpen, heeft de Raad van State in het voormelde advies 28.718/2 voorgesteld om in de wet houdende instemming met de Aanvullende Overeenkomst een bepaling op te nemen die als volgt zou kunnen luiden :

"In afwijking van artikel IX-2-a van de aanvullende Overeenkomst blijft de vermindering vermeld in artikel 23, § 3, (a) (iii), van de voornoemde Overeenkomst van 8 februari 1972, van toepassing op de belastingen op inkomsten over belastbare tijdperken die verstrijken vóór de datum van bekendmaking van deze wet in het Belgisch Staatsblad."

In het advies volgt daarop de volgende opmerking :

"Deze bepaling zou een eenzijdige verlaging van de Belgische belasting omvatten, welke verlaging noodzakelijk wordt door de termijn die zal zijn verstreken tussen de datum waarop de aanvullende Overeenkomst wordt ondertekend en de datum waarop de wet houdende instemming met de aanvullende Overeenkomst zal worden bekendgemaakt."

⁽³⁾ Arbitragehof, arrest nr. 26/91, overw. B.4., en arrest nr. 12/94, overw. B.6. Het Hof heeft tevens het volgende gesteld : "... de Grondwetgever, die verbiedt dat de wetgever interne wettelijke normen aanneemt die in strijd zijn met de in artikel 107ter van de Grondwet bedoelde normen, (kan) niet geacht worden die wetgever toe te staan dat onrechtstreeks te doen, via de instemming met een internationaal verdrag" en dat "... geen enkele norm van het internationaal recht - dat door de Staten in het leven is geroepen -, zelfs niet artikel 27 van het Verdrag van Wenen van 1969 inzake het verdragenrecht, de Staten de bevoegdheid (verleent) om verdragen te sluiten die in strijd zijn met hun respectieve Grondwet." (Arbitragehof, arrest nr. 12/94, overw. B.4.)

⁽⁴⁾ Het Arbitragehof herinnert er in zijn rechtspraak aan dat artikel 172 van de Grondwet een toepassing is van het in artikel 10 van de Grondwet geformuleerde algemene gelijkheidsbeginsel (inzonderheid arrest nr. 132/98, overw. B.3. en arrest nr. 120/2001, overw. B.3.).

Deze eenzijdige verlaging van de Belgische belasting zou evenwel geen schending inhouden van de Aanvullende Overeenkomst als deze wordt goedgekeurd. De Aanvullende Overeenkomst verbiedt de Belgische wetgever namelijk geenszins om de belasting die door een Belgische ingezetene verschuldigd is, eenzijdig te verlagen.

Wetgevingstechnische opmerking nopens de Nederlandse tekst van het ontwerp

Onder voorbehoud van de hiervoren gemaakte inhoudelijke opmerkingen wordt het volgende tekstvoorstel gedaan :

Artikel 1

Men schrijve "als bedoeld" in plaats van "zoals bedoeld".

La chambre était composée de

De kamer was samengesteld uit

Messieurs
de Heren

Y. KREINS,

président de chambre,
kamervoorzitter,

P. VANDERNOOT,
J. JAUMOTTE,

conseillers d'Etat,
staatsraden,

J. KIRKPATRICK,

assesseur de la section de législation,
assessor van de afdeling wetgeving,

Madame
Mevrouw

A.-C. VAN GEERSDAELE,

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 M. P. BROUWERS, référendaire.

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

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

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

LE GREFFIER - LE GRIFFIER,

LE PRÉSIDENT - DE VOORZITTER,

A.-C. VAN GEERSDAELE

Y. KREINS