ROYAUME DE BELGIQUE

AVIS 33.067/2

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 l'accord, entre le Royaume de Belgique et les Emirats Arabes Unis tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, et du protocole, signés à Washington le 30 septembre 1996", a donné le 10 avril 2002 l'avis suivant :

KONINKRIJK BELGIË

ADVIES 33.067/2

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 tenuitvoerlegging van de overeenkomst tussen het Koninkrijk België en de Verenigde Arabische Emiraten tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, en van het protocol, ondertekend te Washington op 30 september 1996", heeft op 10 april 2002 het volgende advies gegeven :

Examen du projet

Dispositif

Article 2

Comme le Conseil d'Etat l'a fait observer dans son avis 28.718/2, donné le 28 avril 1999, à propos d'une disposition similaire d'un projet de loi d'assentiment d'une Convention additionnelle, conclue avec Singapour le 10 décembre 1996, cette disposition serait mieux rédigée comme suit :

"Lorsque des impôts enrôlés ou perçus avant la publication de la présente loi au Moniteur belge sont contraires aux dispositions de la Convention entre le Royaume de Belgique et les Emirats arabes unis tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Washington le 30 septembre 1996, les redevables de ces impôts peuvent, par dérogation aux dispositions du Code des 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 présente loi au Moniteur belge.".

Comme le soulignait l'avis 28.718/2, précité :

> "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 CIR limite les cas de dégrèvement d'office à des cas étrangers à l'hypothèse envisagée dans le projet. Cette dérogation supplémentaire au droit commun n'est pas nécessaire.".

Cette suggestion ayant été suivie dans le nouveau projet de loi relatif à l'exécution de ladite Convention additionnelle avec Singapour, il est suggéré d'adopter la même rédaction.

En outre, il y a une discordance entre les versions française et néerlandaise du projet. Dans le texte français, on parle de "en droit interne" et dans la version néerlandaise il est question de "het gemeen recht".

Enfin, les mots "et à prévenir l'évasion fiscale" manquent dans la version française.

Article 3

Il incombe à l'auteur du projet de justifier la rétroactivité des dispositions législatives lorsque, comme en l'espèce, il n'est pas exclu que l'application de l'article 3 de l'avant-projet de loi aboutisse à ce que la situation du contribuable soumis à l'impôt en Belgique soit moins favorable que celle qui a été la sienne sans application de la Convention, en ce qui concerne les exercices d'imposition clôturés à la date d'entrée en vigueur de la loi en projet.

L'exposé des motifs n'exclut en effet pas un effet défavorable de l'application de l'article 3 de l'avant-projet de loi pour les contribuables soumis à l'impôt en Belgique (cf. sur ce point l'exposé des motifs du présent avant-projet de loi, selon lequel la situation fiscale des contribuables belges "devrait être globalement plus favorable").

A cet égard, la Cour d'arbitrage estime que

> "La rétroactivité des dispositions législatives, qui est de nature à créer une insécurité juridique, ne peut se justifier que par des circonstances particulières,

notamment par une menace pour le bon fonctionnement ou la continuité du service public." (cf. l'arrêt n° 45/2001 du 18 avril 2001, cons. B.5.3.) [1].

A défaut pour l'auteur du projet d'apporter une telle justification, il convient d'ajouter dans l'avant-projet de loi une disposition qui garantit au résident en Belgique que les impôts ou suppléments d'impôts susceptibles d'être réclamés en vertu de l'article 3 de l'avant-projet de loi n'aboutissent pas à ce que pour les exercices antérieurs à la publication de la loi, l'impôt globalement dû soit finalement supérieur à celui qui était dû en l'absence de Convention.

---

(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.".

Onderzoek van het ontwerp

Dispositief

Artikel 2

Zoals de Raad van State opgemerkt heeft in zijn advies 28.718/2, gegeven op 28 april 1999, in verband met een soortgelijke bepaling van een ontwerp van wet houdende instemming met een Aanvullende Overeenkomst, ondertekend te Singapore op 10 december 1996, zou deze bepaling beter als volgt gesteld worden :

"Wanneer belastingen die in het kohier ingeschreven zijn of die geheven zijn voordat deze wet in het Belgisch Staatsblad bekendgemaakt is, strijdig zijn met de bepalingen van de Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en de Verenigde Arabische Emiraten tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, ondertekend te Washington op 30 september 1996, kunnen degenen die deze belastingen verschuldigd zijn, in afwijking van de bepalingen van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen, bij de gewestelijke directeur der directe belastingen binnen één jaar na de bekendmaking van deze wet in het Belgisch Staatsblad, nog een bezwaarschrift tegen die aanslagen indienen.".

In het voormelde advies 28.718/2 werd voorts het volgende onderstreept :

> "Aangezien verder de mogelijkheid geboden wordt om een bezwaarschrift in te dienen, is het nutteloos in de mogelijkheid van ontheffing van ambtswege van "overbelastingen" te voorzien, terwijl artikel 376 van het WIB de gevallen van ontheffing van ambtswege beperkt tot gevallen die niets van doen hebben met het in het ontwerp beschouwde geval. Die extra afwijking van het gemeen recht is niet noodzakelijk.".

Dit voorstel is gevolgd in het nieuwe wetsontwerp betreffende de tenuitvoerlegging van de genoemde Aanvullende Overeenkomst met Singapore, zodat voorgesteld wordt dezelfde bewoordingen te bezigen.

Daarenboven is er een discrepantie tussen de Nederlandse en de Franse tekst van het ontwerp. In de Nederlandse tekst is sprake van "het gemeen recht" en in de Franse van "en droit interne".

Ten slotte ontbreken in de Franse lezing de woorden "et à prévenir l'évasion fiscale".

Artikel 3

De steller van het ontwerp dient de terugwerking van wetsbepalingen te verantwoorden wanneer, zoals in het onderhavige geval, het niet uitgesloten is dat toepassing van artikel 3 van het voorontwerp ertoe leidt dat de situatie van de belastingplichtige die in België belastingplichtig is, minder gunstig is dan de situatie waarin hij verkeerd heeft zonder toepassing van de Overeenkomst, wat betreft de aanslagjaren die worden afgesloten op de datum van inwerkingtreding van de ontworpen wet.

In de memorie van toelichting wordt immers niet uitgesloten dat toepassing van artikel 3 van het voorontwerp van wet voor de belastingplichtigen die in België belastingplichtig zijn, nadelige gevolgen kan hebben (cf. wat dit betreft de memorie van toelichting van het onderhavige voorontwerp van wet, volgens welke de fiscale toestand van de Belgische belastingplichtigen "in het algemeen gunstiger (zou) moeten zijn").

In dit verband is het Arbitragehof van oordeel dat

> "De terugwerkende kracht van wetsbepalingen, die van die aard is dat zij rechtsonzekerheid in het leven kan roepen, (...) enkel (kan) worden verantwoord op grond van bijzondere omstandigheden, inzonderheid wanneer zij onontbeerlijk

is voor de goede werking of de continuïteit van de openbare dienst." (cf. arrest nr. 45/2001 van 18 april 2001, overw. B.5.3.) [1].

Doordat de steller van het ontwerp zo'n rechtvaardiging niet geeft, moet in het voorontwerp van wet een bepaling worden opgenomen waarin aan de verblijfhouders in België de verzekering gegeven wordt dat de belastingen of de aanvullende aanslagen die kunnen worden geheven krachtens artikel 3 van het voorontwerp van wet, er niet toe leiden dat voor de aanslagjaren vóór de bekendmaking van de wet, de totale verschuldigde belasting uiteindelijk hoger uitvalt dan die welke verschuldigd was toen geen Overeenkomst gesloten was.

---

(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 gerechtlijke 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.".

La chambre était composée de

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.

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

De kamer was samengesteld uit

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.

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

LE GREFFIER - DE GRIFFIER,

A.-C. VAN GEERSDAELE

LE PRÉSIDENT - DE VOORZITTER,

Y. KREINS