

ROYAUME DE BELGIQUE

AVIS 34.090/2/V

DE LA SECTION DE LÉGISLATION
DU CONSEIL D'ETAT

Le CONSEIL D'ETAT, section de législation, deuxième chambre des vacations, saisi par le Ministre des Finances, le 10 septembre 2002, d'une demande d'avis, dans un délai ne dépassant pas trois jours, sur un avant-projet de loi "portant des dispositions dérogatoires au Code des impôts sur les revenus 1992 en vue de l'exécution de la Convention entre le Royaume de Belgique et le Royaume des Pays-Bas tendant à éviter l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, et des Protocoles I et II et des échanges de lettres, signés à Luxembourg le 5 juin 2001", a donné le 13 septembre 2002 l'avis suivant :

KONINKRIJK BELGIË

ADVIES 34.090/2/V

VAN DE AFDELING WETGEVING
VAN DE RAAD VAN STATE

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede vakantiekamer, op 10 september 2002 door de Minister van Financiën verzocht hem, binnen een termijn van ten hoogste drie dagen, van advies te dienen over een voorontwerp van wet "houdende afwijkende bepalingen van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 met het oog op de uitvoering van het Verdrag tussen het Koninkrijk België en het Koninkrijk der Nederlanden 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 de Protocollen I en II en de wisselingen van brieven, ondertekend te Luxemburg op 5 juni 2001", heeft op 13 september 2002 het volgende advies gegeven :

Suivant l'article 84, alinéa 1^{er}, 2°, des lois coordonnées sur le Conseil d'Etat, inséré par la loi du 4 août 1996, la demande d'avis doit spécialement indiquer les motifs qui en justifient le caractère urgent.

La lettre s'exprime en ces termes :

"Le second projet de loi, qui fait l'objet de la présente demande d'avis urgente, est le projet de loi portant des dispositions dérogatoires au Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 92) en vue de l'exécution de la Convention entre le Royaume de Belgique et le Royaume des Pays-Bas tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, et des Protocoles I et II et des échanges de lettres, signés à Luxembourg le 5 juin 2001. Ce second projet de loi règle une matière visée à l'article 78 de la Constitution.

Dans son avis du 10 avril 2002 concernant l'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, la section de législation du Conseil d'Etat recommande la méthode consistant à inclure dans la loi portant assentiment de la convention les adaptations corrélatives du droit fiscal interne. Lorsque cette méthode n'a pas été suivie, comme c'est le cas en l'occurrence, le Conseil d'Etat estime souhaitable que les deux projets de loi soient soumis simultanément au Parlement.

Bien que le second projet de loi présente en soi un caractère moins urgent que le premier projet de loi, ce n'est qu'en ayant recours à cette procédure que les deux projets de loi pourront être déposés simultanément au Parlement, conformément à l'avis du Conseil d'Etat .".

*

* *

Pour que des conventions internationales tendant à éviter la double imposition produisent "leur plein et entier effet" en Belgique, comme le prévoient les lois portant assentiment auxdites conventions, il arrive qu'il soit indispensable d'introduire dans l'ordre juridique interne, des dispositions de droit fiscal spécifiques, qui complètent le droit commun ou y dérogent.

.../...

Lorsque ces dispositions de droit interne sont incluses dans la loi d'assentiment, elles sont considérées comme faisant partie intégrante de celle-ci et elles sont adoptées par les deux Chambres selon la procédure prévue à l'article 77, 6°, de la Constitution.

De l'avis de la section de législation, cette interprétation de l'article 77, 6°, de la Constitution est justifiée dans ce type de cas, parce que les dispositions de droit interne constituent en quelque sorte le corollaire immédiat de l'assentiment à la Convention et qu'elles ne sauraient en être dissociées sans trouble pour la sécurité juridique.

Le Conseil d'Etat juge cette manière de procéder préférable à celle qui consiste à scinder l'opération en deux avant-projets de loi, l'un se bornant à donner assentiment à l'accord, l'autre édictant les règles de droit interne nécessaires.

Lorsque cette seconde méthode est suivie, bien qu'elle ne soit pas à recommander pour des raisons de cohérence et de sécurité juridique, au moins convient-il que le Gouvernement prenne soin de soumettre simultanément au Conseil d'Etat les deux projets, de sorte que la section de législation puisse donner en même temps son avis sur les deux textes, ainsi qu'elle l'a observé à plusieurs reprises.

En effet, le Conseil d'Etat ne saurait donner un avis utile sur les dispositions législatives soumises à son examen, qui dérogent au Code des impôts sur les revenus 1992 en vue de l'exécution d'une convention internationale, sans avoir au préalable examiné les stipulations du traité.

D'ailleurs, les observations qu'appellerait l'examen de la Convention, pourraient susciter des observations concernant les dérogations envisagées.

L'analyse de la conformité de l'avant-projet de loi à la Convention et la vérification de son caractère complet présupposent également l'examen des stipulations du traité, de l'exposé des motifs rédigé par le Gouvernement belge, ainsi que du commentaire commun établi par les parties.

Les mêmes problèmes de compréhension et d'interdépendance des deux projets se poseront pour les Chambres législatives : sans dépôt simultané des deux avant-projets, leur examen se révélerait très malaisé pour la Chambre des représentants comme pour le Sénat.

Il en résulte que la présente demande d'avis est prématurée et que son caractère urgent n'est pas établi à suffisance, aussi longtemps que le Conseil d'Etat n'est pas saisi des deux avant-projets de loi ¹.

(1) Voir entre autres les avis 29.018/2, donné le 26 mars 1999 sur un avant-projet de loi "portant assentiment à l'Avenant à la Convention entre la Belgique et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproque en matière d'impôts sur les revenus, signée à Bruxelles le 10 mars 1964, fait à Bruxelles le 8 février 1999"; 29.019/2, donné le 26 mars 1999 sur un avant-projet de loi "portant des dispositions dérogatoires au Code des impôts sur les revenus 1992 en vue de permettre l'exécution de l'Avenant à la Convention entre la Belgique et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproque en matière d'impôts sur les revenus, signée à Bruxelles le 10 mars 1964, fait à Bruxelles le 8 février 1999"; 30.079/4, donné le 19 avril 2000 sur un avant-projet de loi "portant des dispositions dérogatoires au Code des impôts sur les revenus 1992 en vue de permettre l'exécution de l'Avenant, signé à Bruxelles le 8 février 1999, à la Convention entre la France et la Belgique tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproque en matière d'impôts sur les revenus, signée à Bruxelles le 10 mars 1964"; 31.843/2/V, donné le 14 août 2001 sur un avant-projet de loi "portant assentiment à 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 et au Protocole, signés à Washington le 30 septembre 1996" et 33.066/2, donné le 10 avril 2002 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".

Overeenkomstig artikel 84, eerste lid, 2°, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State, ingevoegd bij de wet van 4 augustus 1996, moeten in de adviesaanvraag in het bijzonder de redenen worden aangegeven tot staving van het spoedeisende karakter ervan.

In het onderhavige geval luidt de motivering in de brief aldus :

"Le second projet de loi, qui fait l'objet de la présente demande d'avis urgente, est le projet de loi portant des dispositions dérogatoires au Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 92) en vue de l'exécution de la Convention entre le Royaume de Belgique et le Royaume des Pays-Bas tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, et des Protocoles I et II et des échanges de lettres, signés à Luxembourg le 5 juin 2001. Ce second projet de loi règle une matière visée à l'article 78 de la Constitution.

Dans son avis du 10 avril 2002 concernant l'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, la section de législation du Conseil d'Etat recommande la méthode consistant à inclure dans la loi portant assentiment de la convention les adaptations corrélatives du droit fiscal interne. Lorsque cette méthode n'a pas été suivie, comme c'est le cas en l'occurrence, le Conseil d'Etat estime souhaitable que les deux projets de loi soient soumis simultanément au Parlement.

Bien que le second projet de loi présente en soi un caractère moins urgent que le premier projet de loi, ce n'est qu'en ayant recours à cette procédure que les deux projets de loi pourront être déposés simultanément au Parlement, conformément à l'avis du Conseil d'Etat .".

*

* *

Opdat internationale verdragen tot het vermijden van dubbele belasting "volkomen gevolg zullen hebben" in België, zoals bepaald wordt in de wetten houdende instemming met die verdragen, is het soms volstrekt noodzakelijk in de interne rechtsorde specifieke fiscaalrechtelijke bepalingen in te voegen waarbij het gemene recht wordt aangevuld of daarvan wordt afgeweken.

Wanneer die bepalingen van intern recht in de goedkeuringswet worden opgenomen, worden ze beschouwd als bepalingen die daarvan noodzakelijk deel uitmaken

.../...

en worden ze door de beide Kamers goedgekeurd volgens de procedure bepaald in artikel 77, 6°, van de Grondwet.

De afdeling wetgeving is van mening dat die interpretatie van artikel 77, 6°, van de Grondwet in dit soort gevallen gerechtvaardigd is omdat de bepalingen van intern recht in zekere zin het logische gevolg zijn van de instemming met het Verdrag en de rechtszekerheid in het gedrang zou komen als ze ervan zouden worden losgekoppeld.

De Raad van State acht die werkwijze te verkiezen boven die welke erin bestaat de ingreep te splitsen in twee voorontwerpen van wet, waarbij bij het eerste alleen wordt ingestemd met de overeenkomst, en bij het tweede voorontwerp de noodzakelijke regels van intern recht worden uitgevaardigd.

Wanneer laatstgenoemde methode, die om redenen van coherentie en rechtszekerheid niet aan te bevelen is, toch wordt gevolgd, dient op zijn minst de Regering er voor te zorgen dat de beide ontwerpen tegelijk aan de Raad van State worden voorgelegd, zodat de afdeling wetgeving haar advies tegelijkertijd over de twee regelingen kan uitbrengen, zoals zij al herhaaldelijk heeft opgemerkt.

Over de ontworpen wettelijke bepalingen die aan hem zijn voorgelegd en die van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 afwijken met het oog op de tenuitvoerlegging van een internationaal verdrag, kan de Raad van State immers geen nuttig advies uitbrengen als hij de bepalingen van het Verdrag niet vooraf heeft kunnen bestuderen.

De opmerkingen die mogelijk ter gelegenheid van het onderzoek van het Verdrag zouden worden gemaakt, zouden overigens kunnen leiden tot opmerkingen over de in het vooruitzicht gestelde afwijkingen.

Om te kunnen nagaan of het voorontwerp van wet met het Verdrag overeenstemt en om te kunnen controleren of het voorontwerp volledig is, is eveneens vereist dat de bepalingen van het Verdrag, de memorie van toelichting die door de Belgische Regering is opgemaakt en de gemeenschappelijke commentaar die door de partijen is opgesteld, van nabij worden bekeken.

Voor de Wetgevende Kamers zullen dezelfde problemen van bevattelijkheid en onderlinge afhankelijkheid van de beide ontwerpen rijzen : wanneer de beide voorontwerpen niet tegelijk worden ingediend, zal het zowel voor de Kamer van volksvertegenwoordigers als voor de Senaat zeer moeilijk zijn ze te onderzoeken.

Daaruit volgt dat deze adviesaanvraag voorbarig is en dat het spoedeisende karakter ervan niet naar behoren is aangetoond zolang de beide voorontwerpen van wet niet bij de Raad van State aanhangig zijn gemaakt ¹.

⁽¹⁾ Zie onder andere advies 29.018/2, dat op 26 maart 1999 is gegeven over een voorontwerp van wet "houdende instemming met het Avenant bij de Overeenkomst tussen België en Frankrijk tot voorkoming van dubbele belasting en tot regeling van wederzijdse administratieve en juridische bijstand inzake inkomstenbelastingen, ondertekend te Brussel op 10 maart 1964, gedaan te Brussel op 8 februari 1999"; advies 29.019/2, dat op 26 maart 1999 is gegeven over een voorontwerp van wet "houdende afwijkende bepalingen van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 met oog op de uitvoering van het Avenant bij de Overeenkomst tussen België en Frankrijk tot voorkoming van dubbele belasting en tot regeling van wederzijdse administratieve en juridische bijstand inzake inkomstenbelastingen, ondertekend te Brussel op 10 maart 1964, gedaan te Brussel op 8 februari 1999"; advies 30.079/4, dat op 19 april 2000 is gegeven over een voorontwerp van wet "houdende afwijkende bepalingen van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 met het oog op de uitvoering van het te Brussel op 8 februari 1999 ondertekende Avenant bij de Overeenkomst tussen Frankrijk en België tot voorkoming van dubbele belasting en tot regeling van wederzijdse administratieve en juridische bijstand inzake inkomstenbelastingen, ondertekend te Brussel op 10 maart 1964"; advies 31.843/2/V, dat op 14 augustus 2001 is gegeven over een voorontwerp van wet "houdende instemming met 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 met het Protocol, ondertekend te Washington op 30 september 1996" en advies 33.066/2, dat op 10 april 2002 is gegeven 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".

La chambre était composée de

De kamer was samengesteld uit

Messieurs
de Heren

Y. KREINS,

président de chambre,
kamervoorzitter,

Mesdames
Mevrouwen

J. JAUMOTTE,
M. BAGUET,

conseillers d'Etat,
staatsraden,

B. VIGNERON,

greffier,
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 - DE GRIFFIER,

LE PRÉSIDENT - DE VOORZITTER,

B. VIGNERON

Y. KREINS