

SV

ROYAUME DE BELGIQUE

AVIS 38.652/2/V

DE LA SECTION DE LÉGISLATION DU CONSEIL D'ÉTAT

Le CONSEIL D'ÉTAT, section de législation, deuxième chambre des vacations, saisi par le Vice-Premier Ministre et Ministre des Finances, le 27 juin 2005, d'une demande d'avis, dans un délai de trente jours, sur un avant-projet de loi "portant assentiment à l'Accord entre le Belgian Office, Taipei et le Taipei Representative Office in Belgium tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, et au Protocole, signés à Bruxelles le 13 octobre 2004", a donné le 25 juillet 2005 l'avis suivant :

Comme la demande d'avis est introduite sur la base de l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1°, des lois coordonnées sur le Conseil d'État, tel qu'il est remplacé par la loi du 2 avril 2003, la section de législation limite son examen au fondement juridique de l'avant-projet, à la compétence de l'auteur de l'acte ainsi qu'à l'accomplissement des formalités préalables, conformément à l'article 84, § 3, des lois coordonnées précitées.

Sur ces trois points, l'avant-projet appelle les observations ci-après.

Fondement juridique

Dispositif

Articles 2 et 3

Les articles 2 et 3 de l'avant-projet de loi, sont rédigés comme suit :

"Art. 2. Les dispositions de l'Accord entre le Belgian Office, Taipei et le Taipei Representative Office in Belgium tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, et les dispositions du Protocole, signés à Bruxelles le 13 octobre 2004, sortiront, sous condition de réciprocité, leur plein et entier effet conformément aux dispositions de l'article 28, paragraphe 2, de l'Accord.

Art. 3. La présente loi entre en vigueur à la date à laquelle l'Accord et le Protocole visés à l'article 2 entrent en vigueur conformément aux dispositions de l'article 28, paragraphe 1, de cet Accord."

Ces dispositions sont rédigées dans une forme similaire à celle, habituelle, de l'assentiment à des traités internationaux.

Or, selon l'exposé des motifs :

"Après la reconnaissance diplomatique par la Belgique de la République Populaire de Chine en 1971, la Belgique a cessé de reconnaître officiellement Taiwan en tant qu'Etat."

.../...

Depuis cette date, la représentation des intérêts mutuels des deux états s'opère par une représentation officieuse dans chacun des états.

L'exposé des motifs poursuit par l'explication suivante :

"En l'absence de reconnaissance diplomatique de Taiwan par la Belgique, l'Accord fiscal entre la Belgique et Taiwan n'est pas un traité international au sens classique. Il ne s'agit pas en l'occurrence d'une convention conclue entre deux Etats internationalement reconnus mais d'un Accord entre deux représentations dotées d'une compétence spécifique, notamment en matière de promotion des relations commerciales, des investissements et des échanges culturels entre la Belgique et Taiwan. La procédure d'approbation bicamérale précitée ne peut dès lors s'appliquer en l'espèce.

En vue de permettre l'exécution de cet Accord, celui-ci sera, conformément à l'article 172 de la Constitution, introduit dans l'ordre juridique belge par une loi particulière et son application en Belgique et à Taiwan reposera sur le principe de réciprocité. Une telle loi fait l'objet de la procédure prévue à l'article 78 de la Constitution, qui est également suivie pour les autres modifications de la législation fiscale interne. L'adage « *lex specialis derogat lex generalibus* » (la loi particulière dérogatoire prime sur les lois générales) s'applique par ailleurs."

Or, en vertu de l'article 167 de la Constitution,

"§ 1^{er}. Le Roi dirige les relations internationales, sans préjudice de la compétence des communautés et des régions de régler la coopération internationale, y compris la conclusion de traités, pour les matières qui relèvent de leurs compétences de par la Constitution ou en vertu de celle-ci.

(...)

§ 2. Le Roi conclut les traités, à l'exception de ceux qui portent sur les matières visées au § 3. Ces traités n'ont d'effet qu'après avoir reçu l'assentiment des Chambres.

(...)"

La conclusion des traités par le Roi emporte que Celui-ci ouvre des négociations avec d'autres sujets de droit international ou des organisations internationales ⁽¹⁾.

⁽¹⁾ Certes, dans l'avis 30.445/4, donné le 16 mai 2001, sur avant-projet de loi "portant assentiment à l'Accord de siège entre le Royaume de Belgique et le Comité international de la Croix-Rouge, signé à Bruxelles le 19 avril 1999", le Conseil d'État a examiné la situation particulière du Comité international de la Croix-Rouge, institution de droit privé suisse (Voir également les avis 31.607/2/V, donné le 14 août 2001, 32.912/4, donné le 23 avril 2002 et 34.390/4, donné le 21 janvier 2003) :

"La doctrine admet que le Comité international de la Croix-Rouge jouit de la personnalité juridique internationale Paul REUTER explique ce qui suit : "La personnalité internationale du CICR s'affirme en raison de deux données : la nature des fonctions qu'il assume et les caractères spécifiques de certains actes qu'il est amené à poser dans l'exercice de ses fonctions. Comme l'a rappelé la Cour internationale de justice au sujet de l'Organisation des Nations Unies dans son avis consultatif de 1949, dire qu'une institution bénéficie de la personnalité internationale «Cela n'implique ... pas que tous les droits et devoirs de l'Organisation doivent se trouver sur le plan international, pas plus que tous les droits et devoirs d'un Etat ne doivent s'y trouver placés» (Réparation des dommages subis au service des Nations Unies, Avis consultatif, CIJ, Recueil, 1949, p. 179). On devra donc rechercher ensuite quels sont les actes et agissements du CICR qui relèvent aujourd'hui du droit international" ("La personnalité juridique internationale du Comité international de la Croix-Rouge", in Christophe Swinarski (éd.), Etudes et essais sur le droit international humanitaire et sur les principes de la Croix-Rouge en l'honneur de Jean Pictet, Genève - La Haye, Martinus Nijhoff, 1984, pp. 782-791, ici p. 787).

Ces Accords de siège, du point de vue constitutionnel, ont été assimilés par les états en cause à des traités internationaux, note Paul Reuter pour qui "il s'agit d'actes conventionnels régis par le droit international public et non par un droit national ou une combinaison de droits nationaux quelconques. En effet, les Accords qui portent sur l'exercice d'une fonction internationale à propos de laquelle l'autonomie et la pleine indépendance des parties doivent être respectées, ne peuvent être soumis à la souveraineté législative d'un État; ils appellent donc l'application de ces règles à base de consensualisme égalitaire qui constituent le droit des traités internationaux." (article cité, p. 790.)."

Dans le cas d'espèce, le même raisonnement ne peut être tenu à l'égard d'une représentation officieuse, en Belgique, des intérêts économiques taiwanais parce qu'elle est dépourvue de toute parcelle de personnalité juridique internationale.

La pratique internationale de deux autres pays européens mentionnés dans l'exposé des motifs n'est pas relevante, ceux-ci agissant dans le respect de leurs règles constitutionnelles qui diffèrent de celles de la Belgique, rappelées ci-dessus.

Faute d'avoir été conclu avec une personne morale de droit international, l'Accord présentement examiné n'est un traité ni au sens du droit international ni au sens de l'article 167 de la Constitution ⁽²⁾ et les chambres législatives fédérales ne sauraient l'approuver ou y porter assentiment.

Afin de prendre en considération la réalité économique des échanges entre la Belgique et l'autre état, le législateur devrait instaurer, mais de manière unilatérale, un dispositif équivalent à celui déterminé dans l'Accord entre le Belgian Office, Taipei et le Taipei Representative Office in Belgium de sorte que l'ensemble de celui-ci fasse partie du droit matériel ⁽³⁾ applicable en Belgique en faveur des agents économiques concernés.

Telle semble d'ailleurs l'intention exprimée par l'auteur de l'avant-projet puisque l'exposé des motifs précité annonce que l'Accord sera introduit dans l'ordre juridique belge par une loi particulière de manière à respecter l'article 172 de la Constitution, selon lequel nulle exemption ou modération d'impôt ne peut être établie que par une loi.

Il est cependant inutile de faire précéder l'adoption d'une loi par une loi prévoyant que l'Accord et le protocole du 13 octobre 2004 "sortiront, sous condition de réciprocité, leur plein et entier effet".

L'exposé des motifs de l'avant-projet à l'examen ne contient par ailleurs aucune indication sur le contenu de cette loi dont la rédaction s'avère délicate.

⁽²⁾ La section de législation n'a, par conséquent, pas examiné le statut du "Belgian Office, Taipei" présenté comme partie contractante.

⁽³⁾ Selon la doctrine et la jurisprudence de la section de législation du Conseil d'Etat, l'approbation ou l'assentiment sont des lois "formelles" lesquelles permettent à des actes internationaux valides d'entrer dans l'ordre juridique interne.

Cette loi pourrait être intitulée :

"Loi relative au régime fiscal des résidents belges sur les revenus qui ont leur source dans le territoire de Taiwan et des résidents de ce territoire sur leurs revenus d'origine belge et sur l'échange de renseignements et l'assistance au recouvrement avec les autorités fiscales de Taiwan."

Cette loi disposerait que, par dérogation aux dispositions du Code des impôts sur les revenus, le régime fiscal des résidents belges sur les revenus qui ont leur source dans le territoire de Taiwan et des résidents de ce territoire sur leurs revenus d'origine belge est déterminé, en Belgique, sous condition de réciprocité, conformément à l'Accord tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur les revenus (ci-après l'Accord) et au Protocole, signés à Bruxelles le 13 octobre 2004, qui prévoient, en outre, des dispositions permettant l'échange de renseignements et l'assistance pour le recouvrement.

Les dispositions de l'Accord et du Protocole seraient ensuite reproduites ⁽⁴⁾, à l'exception de la finale de l'Accord ("en foi de quoi les soussignés ...") et à l'exception du préambule et de la finale du Protocole.

Les articles 3 et 4 de l'avant-projet à l'examen pourraient être inscrits dans la loi intégrant les dispositions de l'Accord dans la législation belge.

⁽⁴⁾ Les dispositions de l'Accord ne sont pas inconciliables avec la Convention préventive des doubles impositions conclue avec la Chine en 1985 et modifiée en 2000 : l'article 3-1-b de cette Convention dispose que le terme "Chine" désigne la République populaire de Chine mais ajoute "employé dans un sens géographique, il désigne tout territoire de la République populaire de Chine auquel s'applique effectivement la législation fiscale chinoise ...", ce qui exclut le territoire de Taiwan.

La chambre était composée de

Messieurs	Y. KREINS,	président de chambre,
	P. LIÉNARDY,	conseillers d'État,
Madame	M. BAGUET,	
Monsieur	J. KIRKPATRICK,	assesseur de la section de législation,
Madame	B. VIGNERON,	greffier.

Le rapport a été présenté par M. J. REGNIER, premier auditeur chef de section.

LE GREFFIER,

LE PRÉSIDENT,

B. VIGNERON

Y. KREINS

SV

KONINKRIJK BELGIË

ADVIES 38.652/2/V

VAN DE AFDELING WETGEVING
VAN DE RAAD VAN STATE

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede vakantiekamer, op 27 juni 2005 door de Vice-Eerste Minister en Minister van Financiën verzocht hem, binnen een termijn van dertig dagen, van advies te dienen over een voorontwerp van wet "houdende instemming met het Akkoord tussen de Belgian Office, Taipei en de Taipei Representative Office in Belgium tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen, en met het Protocol, ondertekend te Brussel op 13 oktober 2004", heeft op 25 juli 2005 het volgende advies gegeven :

Aangezien de adviesaanvraag ingediend is op basis van artikel 84, § 1, eerste lid, 1°, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State, zoals het is vervangen bij de wet van 2 april 2003, beperkt de afdeling wetgeving overeenkomstig artikel 84, § 3, van de voornoemde gecoördineerde wetten haar onderzoek tot de rechtsgrond van het voorontwerp, de bevoegdheid van de steller van de handeling en de te vervullen voorafgaande vormvereisten.

Wat deze drie punten betreft, geeft het voorontwerp aanleiding tot de volgende opmerkingen.

Rechtsgrond

Dispositief

Artikelen 2 en 3

De artikelen 2 en 3 van het voorontwerp van wet luiden als volgt :

"Art. 2. De bepalingen van het Akkoord tussen de Belgian Office, Taipei en de Taipei Representative Office in Belgium tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen, en de bepalingen van het Protocol, ondertekend te Brussel op 13 oktober 2004, vinden, op voorwaarde van wederkerigheid, volkomen toepassing in overeenstemming met de bepalingen van artikel 28, paragraaf 2, van het Akkoord.

Art. 3. Deze wet treedt in werking op de datum waarop het in artikel 2 genoemde Akkoord en Protocol, overeenkomstig de bepalingen van artikel 28, paragraaf 1, van dat Akkoord, in werking treedt."

De formulering van die bepalingen sluit aan bij de gebruikelijke formulering van bepalingen betreffende de instemming met internationale verdragen.

In de memorie van toelichting staat evenwel te lezen :

"Na de diplomatieke erkenning door België van de Volksrepubliek China in 1971, heeft België de Staat Taiwan niet langer officieel erkend."

Sedertdien geschiedt de behartiging van de wederzijdse belangen van de twee Staten via een officieuze vertegenwoordiging in elk van beide Staten.

In de memorie van toelichting staat de volgende toelichting :

"Ingevolge het gebrek aan diplomatieke erkenning van Taiwan door België is het belastingakkoord tussen België en Taiwan geen internationaal verdrag in de bovenvermelde klassieke betekenis. Het betreft in dit geval geen overeenkomst gesloten tussen twee internationaal erkende Staten doch wel een akkoord gesloten tussen twee vertegenwoordigingen met een bijzondere bevoegdheid inzonderheid op het vlak van de bevordering van handelsrelaties, investeringen en culturele uitwisselingen tussen België en Taiwan. Bijgevolg kan de voormelde bicamerale goedkeuringsprocedure in dit geval geen toepassing vinden.

Om toch uitvoering te kunnen geven aan het Akkoord zal het in overeenstemming met artikel 172 van de Grondwet door een bijzondere wet in de Belgische rechtsorde worden geïntroduceerd en de toepassing ervan in België en Taiwan zal steunen op het wederkerigheidsprincipe. Voor een dergelijke wet geldt de procedure van artikel 78 van de Grondwet die overigens ook wordt gevolgd voor andere aanpassingen of aanvullingen van de interne belastingwetgeving. Voor het overige geldt het adagium 'lex specialis derogat lex generalibus' (de afwijkende bijzondere wet heeft voorrang op de algemene wetten)".

Artikel 167 van de Grondwet bepaalt evenwel :

"§ 1. De Koning heeft de leiding van de buitenlandse betrekkingen, onverminderd de bevoegdheid van de gemeenschappen en de gewesten om de internationale samenwerking te regelen, met inbegrip van het sluiten van verdragen, voor de aangelegenheden waarvoor zij door of krachtens de Grondwet bevoegd zijn.

(...)

§ 2. De Koning sluit de verdragen, met uitzondering van die welke betrekking hebben op de aangelegenheden bedoeld in § 3. Deze verdragen hebben eerst gevolg nadat zij de instemming van de Kamers hebben verkregen.

(...)"

Het sluiten van verdragen door de Koning brengt mee dat Hij onderhandelingen aanvat met andere internationaalrechtelijke subjecten of internationale organisaties ⁽¹⁾.

⁽¹⁾ In advies 30.445/4, op 16 mei 2001 verstrekt over een voorontwerp van wet "houdende instemming met het Zetelakkoord tussen het Koninkrijk België en het Internationaal Comité van het Rode Kruis, ondertekend te Brussel op 19 april 1999", heeft de Raad van State evenwel de specifieke situatie onderzocht van het Internationaal Comité van het Rode Kruis, een privaatrechtelijke instelling uit Zwitserland (zie eveneens de adviezen 31.607/2/V, verstrekt op 14 augustus 2001, 32.912/4, verstrekt op 23 april 2002, en 34.390/4, verstrekt op 21 januari 2003) :

In de rechtsleer is men het erover eens dat het Internationaal Comité van het Rode Kruis internationale rechtspersoonlijkheid heeft. Paul REUTER schrijft daaromtrent het volgende: "La personnalité internationale du CICR s'affirme en raison de deux données: la nature des fonctions qu'il assume et les caractères spécifiques de certains actes qu'il est amené à poser dans l'exercice de ses fonctions. Comme l'a rappelé la Cour internationale de justice au sujet de l'Organisation des Nations Unies dans son avis consultatif de 1949, dire qu'une institution bénéficie de la personnalité internationale 'Cela n'implique ... pas que tous les droits et devoirs de l'Organisation doivent se trouver sur le plan international, pas plus que tous les droits et devoirs d'un Etat ne doivent s'y trouver placés' (Réparation des dommages subis au service des Nations Unies, Avis consultatif, CIJ, Recueil, 1949, p. 179). On devra donc rechercher ensuite quels sont les actes et agissements du CICR qui relèvent aujourd'hui du droit international" ("La personnalité juridique internationale du Comité international de la Croix-Rouge", in Christophe Swinarski (éd.), Etudes et essais sur le droit international humanitaire et sur les principes de la Croix-Rouge en l'honneur de Jean Pictet, Genève - La Haye, Martinus Nijhoff, 1984, pp. 782-791, ici p. 787).

In grondwettelijk opzicht zijn die Zetelakkoorden door de betrokken Staten gelijkgesteld met internationale verdragen, merkt Paul Reuter op. Hij vervolgt: "il s'agit d'actes conventionnels régis par le droit international public et non par un droit national ou une combinaison de droits nationaux quelconques. En effet, les accords qui portent sur l'exercice d'une fonction internationale à propos de laquelle l'autonomie et la pleine indépendance des parties doivent être respectées, ne peuvent être soumis à la souveraineté législative d'un Etat; ils appellent donc l'application de ces règles à base de consensualisme égalitaire qui constituent le droit des traités internationaux." (geciteerde artikel, blz. 790).

In het onderhavige geval kan niet dezelfde gedachtengang worden gehouden ten aanzien van een officieuze vertegenwoordiging in België van de economische belangen van Taiwan, daar het die vertegenwoordiging aan enig onderdeel van internationale rechtspersoonlijkheid ontbreekt.

De internationale praktijk van twee andere Europese landen waarvan in de memorie van toelichting gewag wordt gemaakt, is niet relevant daar die landen gehandeld hebben met inachtneming van hun grondwettelijke regels, die verschillen van de Belgische rechtsregels, welke hierboven in herinnering zijn gebracht.

Het thans onderzochte Akkoord is geen verdrag, noch in internationaalrechtelijk opzicht, noch in de zin van artikel 167 van de Grondwet ⁽²⁾, daar het niet is gesloten met een internationaalrechtelijk rechtspersoon, en de federale wetgevende kamers kunnen het derhalve niet goedkeuren of hun instemming ermee betuigen.

Teneinde de economische realiteit van de uitwisselingen tussen België en de andere Staat te concretiseren, dient de wetgever - evenwel unilateraal - een regeling aan te nemen gelijkwaardige aan die welke wordt voorgeschreven in het Akkoord tussen de Belgian Office, Taipei en de Taipei Representative Office in Belgium, zodat ze in haar geheel wordt opgenomen in het materiële recht ⁽³⁾ toepasselijk in België op de betrokken economische actoren.

Dat lijkt trouwens de bedoeling te zijn die de steller van het voorontwerp heeft aangegeven, daar in de voornoemde memorie van toelichting gesteld wordt dat het Akkoord in de Belgische rechtsorde zal worden ingevoerd via een bijzondere wet, met inachtneming van artikel 172 van de Grondwet, naar luid waarvan geen vrijstelling of vermindering van belasting kan worden ingevoerd dan door een wet.

Het is evenwel onnodig het aannemen van een wet te laten voorafgaan door een wet die voorschrijft dat het Akkoord en het Protocol van 13 oktober 2004 "op voorwaarde van wederkerigheid volkomen toepassing vinden".

De memorie van toelichting bij het onderzochte voorontwerp bevat bovendien geen enkele aanwijzing omtrent de inhoud van die wet, waarvan de redactie delicaat blijkt te zijn.

⁽²⁾ De afdeling wetgeving heeft bijgevolg het statuut van de "Belgian Office, Taipei", die als akkoordsluitende partij wordt genoemd, niet onderzocht.

⁽³⁾ Volgens de rechtsleer en de jurisprudentie van de afdeling wetgeving van de Raad van State zijn de goedkeuring en de instemming "formele" wetten die het mogelijk maken dat geldige internationale akten in de interne rechtsorde worden ingevoerd.

Die wet zou als opschrift kunnen dragen :

"Wet inzake het belastingstelsel van de inwoners van België betreffende de inkomsten uit bronnen binnen het grondgebied van Taiwan en van de inwoners van dat grondgebied betreffende hun inkomsten uit bronnen in België en inzake de uitwisseling van informatie en de bijstand bij invordering door de belastingdiensten van Taiwan."

Die wet zou bepalen dat in afwijking van de bepalingen van het Wetboek van de inkomstenbelastingen het belastingstelsel van de inwoners van België betreffende de inkomsten uit bronnen binnen het grondgebied van Taiwan en van de inwoners van dat grondgebied betreffende hun inkomsten uit bronnen in België vastgesteld wordt in België, op voorwaarde van wederkerigheid, overeenkomstig het Akkoord tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen (hierna "het Akkoord" genoemd) en het Protocol, ondertekend te Brussel op 13 oktober 2004, die onder meer bepalingen bevatten die de uitwisseling van informatie en bijstand bij de invordering mogelijk maken.

De bepalingen van het Akkoord en van het Protocol moeten vervolgens worden overgenomen ⁽⁴⁾, uitgezonderd de slotwoorden van het Akkoord ("ten blijke waarvan de ondergetekenden ...") en uitgezonderd de aanhef en de slotwoorden van het Protocol.

De artikelen 3 en 4 van het onderzochte voorontwerp kunnen worden overgenomen in de wet die de bepalingen van het Akkoord invoert in de Belgische wetgeving.

⁽⁴⁾ De bepalingen van het Akkoord zijn verenigbaar met de Overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting, in 1985 met China gesloten en gewijzigd in 2000; artikel 3, lid 1, b, van die Overeenkomst bepaalt dat de uitdrukking "China" de Volksrepubliek China betekent, maar voegt eraan toe: "in aardrijkskundig verband gebruikt, betekent zij elk grondgebied van de Volksrepubliek China waarbinnen de Chinese belastingwetten werkelijk van toepassing zijn ...", wat het grondgebied van Taiwan uitsluit.

De kamer was samengesteld uit

de Heren	Y. KREINS,	kamervoorzitter,
	P. LIÉNARDY,	staatsraden,
Mevrouw	M. BAGUET,	
de Heer	J. KIRKPATRICK,	assessor van de afdeling wetgeving,
Mevrouw	B. VIGNERON,	griffier.

Het verslag werd uitgebracht door de H. J. REGNIER, eerste auditeur-afdelingshoofd.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst werd nagezien onder toezicht van de H. P. LIÉNARDY.

DE GRIFFIER,

DE VOORZITTER,

B.VIGNERON

Y. KREINS