

ROYAUME DE BELGIQUE

Avis 40.652/2

DE LA SECTION DE LÉGISLATION DU CONSEIL D'ÉTAT

Le CONSEIL D'ÉTAT, section de législation, deuxième chambre, saisi par le Ministre des Affaires étrangères, le 7 juin 2006, d'une demande d'avis, dans un délai de trente jours, sur un avant-projet de loi "portant assentiment au Deuxième Protocole additionnel, signé à Bruxelles le 11 octobre 2004, modifiant la Convention entre la Belgique et l'Italie en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales en matière d'impôts sur le revenu, et le Protocole final, signés à Rome le 29 avril 1983", a donné le 28 juin 2006 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 du 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, le projet appelle les observations ci-après.

Examen du projet

1. En vertu de l'article 19-1-a de la Convention belgo-italienne préventive des doubles impositions, les rémunérations payées par l'Italie à une personne physique au titre de services rendus à cet État ne sont imposables qu'en Italie.

Toutefois, en vertu du paragraphe b du même article 19-1, ces rémunérations ne sont imposables qu'en Belgique si les services sont rendus en Belgique et si la personne physique est un résident belge qui (i) possède la nationalité belge ou (ii) n'est pas devenu un résident belge à seule fin de rendre les services.

Par application de cette disposition, les sujets italiens qui étaient déjà des résidents belges avant de rendre leurs services en Belgique auprès de l'ambassade d'Italie ou d'un consulat italien voyaient leurs rémunérations imposables en Belgique, du moins depuis l'exercice d'imposition 1998 (voir exposé des motifs).

Le deuxième protocole que le projet de loi soumet à l'assentiment du parlement modifie l'article 19-1-b de la Convention en supprimant les termes "ou n'est pas devenu un résident de cet État à seule fin de rendre les services".

De cette manière, les sujets italiens qui étaient déjà résidents belges avant d'être engagés en Belgique par l'ambassade d'Italie ou par un consulat italien seront taxés uniquement en Italie, en vertu du littera a, sur leurs rémunérations.

Cette modification de la Convention est également applicable aux sujets belges qui seraient devenus résidents italiens avant d'être engagés pour rendre des services à la Belgique ou à ses subdivisions politiques en Italie mais, d'après l'exposé des motifs, il n'y a pas de cas d'application.

2. D'après l'article 2 du deuxième protocole, les dispositions de celui-ci seront applicables aux impôts établis sur les revenus relatifs à des périodes imposables commençant à partir du 1^{er} janvier 1997 et ce, précise l'article 3, "quels que soient les délais prévus par le droit interne des États contractants en matière d'établissement et de dégrèvement des impositions".

Selon l'exposé des motifs, cet article 3 est directement applicable.

Il est vrai qu'en raison de son objet et de sa rédaction, qui est suffisamment complète et précise, cette stipulation est génératrice de droits et d'obligations qui peuvent être invoqués par les sujets de droit.

Même si cette hypothèse paraît théorique, il en résulte qu'un sujet italien se trouvant dans les conditions d'application de cette disposition pourrait encore en revendiquer l'application plusieurs années après la publication de la loi d'assentiment au Moniteur belge.

Le législateur belge ne pourrait corriger cette anomalie, car le juge aurait le devoir d'écarter l'application de ce correctif inséré dans le droit interne, parce qu'il serait contraire aux dispositions du traité ⁽¹⁾.

Comme en convient le fonctionnaire délégué, pour éviter que cette difficulté se reproduise à l'avenir, il suffirait de prévoir lors de futures négociations, d'insérer dans les conventions un délai de réclamation ou de demande de dégrèvement d'office en ajoutant à celles-ci un article qui disposerait, par exemple, qu'à défaut de dégrèvement d'office, les intéressés peuvent réclamer contre les impositions établies, en contravention

⁽¹⁾ Cass., 27 mai 1971, J.T., 1971, pp. 471 et suiv. avec les conclusions W.J. Ganshof van der Meersch, pp. 460 et suiv.

à la convention, sur les revenus payés depuis la date convenue par les Parties, dans un délai (à préciser) à dater de la publication de la loi au Moniteur belge.

3. Le fonctionnaire délégué précise encore que le dégrèvement des impositions contraires à l'article 2 du deuxième protocole additionnel donnera lieu au paiement d'intérêts moratoires, conformément à l'article 418 du CIR.

Cette précision mériterait de figurer dans l'exposé des motifs.

La chambre était composée de

Messieurs	Y. KREINS,	président de chambre,
	J. JAUMOTTE,	conseillers d'État,
Madame	M. BAGUET,	
Messieurs	H. BOSLY,	assesseurs de la section de législation,
	J. KIRKPATRICK,	
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

KONINKRIJK BELGIË

ADVIES 40.652/2

VAN DE AFDELING WETGEVING
VAN DE RAAD VAN STATE

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede kamer, op 7 juni 2006 door de Minister van Buitenlandse Zaken verzocht hem, binnen een termijn van dertig dagen, van advies te dienen over een voorontwerp van wet "houdende instemming met het Tweede Aanvullend Protocol, ondertekend te Brussel op 11 oktober 2004, tot wijziging van de Overeenkomst tussen België en Italië tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontduiken en het ontgaan van belasting op het gebied van belastingen naar het inkomen, en van het Slotprotocol, ondertekend te Rome op 29 april 1983", heeft op 28 juni 2006 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 ontwerp, de bevoegdheid van de steller van de handeling en de te vervullen voorafgaande vormvereisten.

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

Onderzoek van het ontwerp

1. Krachtens artikel 19-1-a van de Overeenkomst tussen België en Italië tot het vermijden van dubbele belasting zijn de beloningen die door Italië aan een natuurlijke persoon betaald worden ter zake van diensten bewezen aan die Staat, alleen in Italië belastbaar.

Krachtens punt b van datzelfde artikel 19-1 zijn die beloningen in België evenwel alleen belastbaar indien de diensten in België worden bewezen en indien de natuurlijke persoon een inwoner van België is die (i) de Belgische nationaliteit bezit of (ii) niet uitsluitend met het oog op het bewijzen van de diensten inwoner van België is geworden.

Met toepassing van die bepaling waren de beloningen van Italiaanse onderdanen die reeds inwoner van België waren alvorens ze in België hun diensten verleenden bij de ambassade van Italië of bij een Italiaans consulaat, belastbaar in België, althans sedert het aanslagjaar 1998 (zie de memorie van toelichting).

Het tweede Protocol, dat het wetsontwerp aan het parlement ter instemming voorlegt, wijzigt artikel 19-1-b van de Overeenkomst, waarbij de woorden "of niet uitsluitend met het oog op het bewijzen van de diensten inwoner van die Staat is geworden" vervallen.

Aldus zullen de Italiaanse onderdanen die reeds inwoner van België waren alvorens in België te worden in dienst genomen door de ambassade van Italië of door een Italiaans consulaat, krachtens letter a uitsluitend in Italië op hun beloningen worden belast.

Die wijziging van de Overeenkomst is eveneens van toepassing op de Belgische onderdanen die inwoner van Italië zijn geworden alvorens ze in dienst zijn genomen om diensten te bewijzen aan België of aan de staatkundige onderdelen ervan in Italië, maar volgens de memorie van toelichting heeft de Belgische belastingadministratie geen kennis van een dergelijk geval.

2. Volgens artikel 2 van het tweede Protocol zullen de bepalingen ervan toepassing vinden op de belastingen geheven naar inkomsten van belastbare tijdperken die aanvangen op of na 1 januari 1997, en wel, zoals in artikel 3 wordt gepreciseerd, "ongeacht de termijnen inzake de vestiging en de ontheffing van belastingaanslagen waarin het interne recht van de overeen-komstsluitende Staten voorziet".

Volgens de memorie van toelichting is dit artikel 3 onmiddellijk van toepassing.

Die regel doet vanwege de strekking en de redactie ervan, die voldoende volledig en nauwkeurig is, rechten en plichten ontstaan die door de rechtssubjecten kunnen worden aangevoerd.

Ook al lijkt die hypothese theoretisch, daaruit volgt dat een Italiaans onderdaan die de voorwaarden voor de toepassing van die bepaling vervult, de toepassing ervan nog verscheidene jaren na de bekendmaking van de instemmingswet in het Belgisch Staatsblad kan vorderen.

De Belgische wetgever kan die anomalie niet rechtzetten, daar de rechter de toepassing van dit correctief ingevoegd in het interne recht zou moeten afwijzen op de grond dat het strijdig is met de bepalingen van het verdrag ⁽¹⁾.

⁽¹⁾ Arresten Cassatie, 27 mei 1971, J.T., 1971, blz. 471 e.v., met de conclusie van W.J. Ganshof van der Meersch, blz. 460 e.v.

De gemachtigde ambtenaar is het ermee eens dat, om te voorkomen dat dat probleem zich later opnieuw zou voordoen, het voldoende is om bij latere onderhandelingen in de overeenkomsten een reclamatietermijn of een termijn voor het aanvragen van ontheffing van ambtswege in te voegen, waarbij daarin een artikel wordt opgenomen dat bijvoorbeeld stelt dat, bij ontstentenis van ontheffing van ambtswege, de betrokkenen tegen de belastingen die in strijd met de overeenkomst geheven zijn op de inkomsten betaald sedert een datum overeengekomen door de Partijen, kunnen reclameren binnen een (nader te bepalen) termijn te rekenen van de bekendmaking van de wet in het Belgisch Staatsblad.

3. De gemachtigde ambtenaar preciseert tevens dat ontheffing van belastingheffingen strijdig met artikel 2 van het tweede Aanvullend Protocol aanleiding zal geven tot betaling van moratoriuminteressen, overeenkomstig artikel 418 van het WIB.

Het is verkieslijk deze precisering te vermelden in de memorie van toelichting.

De kamer was samengesteld uit

de Heren	Y. KREINS,	kamervoorzitter,
	J. JAUMOTTE,	staatsraden,
Mevrouw	M. BAGUET,	
de Heren	H. BOSLY,	assessoren van de afdeling wetgeving,
	J. KIRKPATRICK,	
Mevrouw	B. VIGNERON,	griffier.

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

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

DE GRIFFIER,

DE VOORZITTER,

B. VIGNERON

Y. KREINS