

ROYAUME DE BELGIQUE

Avis 45.741/2
DU 5 JANVIER 2009

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 22 décembre 2008, d'une demande d'avis, dans un délai de cinq jours ouvrables, sur un avant-projet de loi "portant assentiment à et exécution de l'Avenant, signé à Bruxelles le 12 décembre 2008, 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 et modifiée par les Avenants du 15 février 1971 et du 8 février 1999", a donné l'avis suivant :

Suivant l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2/, des lois coordonnées sur le Conseil d'État, inséré par la loi du 4 août 1996, et remplacé par la loi du 2 avril 2003, la demande d'avis doit spécialement indiquer les motifs qui en justifient le caractère urgent.

La lettre s'exprime en ces termes :

"Het op 12 december 2008 te Brussel ondertekende nieuwe Avenant bij de Belgisch-Franse Overeenkomst van 10 maart 1964, heeft als voornaamste doelstelling de regeling te wijzigen die momenteel van toepassing is op de Franse en Belgische grensarbeiders.

Het Avenant, dat er gekomen is na lange en bijzonder moeizame onderhandelingen, regelt de beëindiging van de grensarbeidersregeling die bijzonder ongunstig is voor de Belgische begroting en aanleiding heeft gegeven tot talrijke misbruiken en geleid heeft tot veel geschillen tussen de administratie en de betrokken belastingplichtigen. Voor de grensarbeiders die inwoner zijn van België en tewerkgesteld zijn in de Franse grensstreek, wordt deze regeling met terugwerkende kracht vanaf 1 januari 2007 opgeheven. Voor de inwoners van Frankrijk die hun werkzaamheid uitoefenen in de Belgische grensstreek, wordt de regeling geleidelijk opgeheven vanaf 1 januari 2009. Verder verduidelijkt het Avenant ook nog de toepassingsvoorwaarden van de regeling voor de jaren 2003 tot 2008, dit om een oplossing te bieden voor de talrijke nog hangende geschillen.

Zolang het Avenant niet in werking getreden is zullen de betrokken belastingplichtigen evenwel zeker geconfronteerd worden met rechtsonzekerheid. Dat zal met name het geval zijn voor de grensarbeiders die inwoner zijn van België en tewerkgesteld zijn in de Franse grensstreek. Het Avenant maakt hen immers belastbaar in Frankrijk ter zake van hun inkomsten die zij vanaf 1 januari 2007 ontvangen hebben. Maar in afwachting van zijn goedkeuring en inwerkingtreding heeft het Avenant geen adequate juridische waarde, waardoor de beloningen welke die Belgische grensarbeiders hebben ontvangen nog altijd belastbaar zijn in België overeenkomstig de verdragsbepalingen die momenteel nog van kracht zijn (artikel 11, paragraaf 2, c) van de Overeenkomst van 1964 zoals vervangen door artikel 1 van het Avenant van 1999). Elke vertraging van de inwerkingtreding van het Avenant dreigt te leiden tot de behandeling van een groot aantal bezwaarschriften waarbij uiteindelijk moet worden overgegaan tot ontheffingen.

Bovendien verduidelijkt het Avenant de toepassingsvoorwaarden van de regeling voor de Franse grensarbeiders die tewerkgesteld zijn in de Belgische grensstreek en versoepelt het met name de huidige bepalingen van de Overeenkomst inzake het aantal keren dat de grensstreek mag worden verlaten. Daarom zouden de werkgevers in sommige gevallen, op grond van de verdragsregels die momenteel van kracht zijn, de bedrijfsvoorheffing moeten inhouden op de beloningen van de werknemers die vanaf de inwerkingtreding van het Avenant uitsluitend in Frankrijk belastbaar zullen zijn, hetgeen eveneens zou kunnen leiden tot een groot aantal bezwaarschriften en ontheffingen.

Tot slot stelt het Avenant België in de gelegenheid om vanaf aanslagjaar 2009 (inkomsten van 2008) gemeentelijke opcentiemen te heffen van

.../...

de beroepsinkomsten van zijn inwoners die op grond van de Overeenkomst en van het Avenant belastbaar zijn in Frankrijk.

Teneinde de betrokken belastingplichtigen en hun werkgevers volledig in te lichten en hen zo snel mogelijk rechtszekerheid te bieden, is het dus noodzakelijk dat het Avenant zo vlug mogelijk in werking treedt en in het Belgisch Staatsblad gepubliceerd wordt".

*

* *

Comme la demande d'avis est introduite sur la base de l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2/, 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.

Dispositif

Article 3

L'article 3 de l'avant-projet contient des dispositions qui interprètent unilatéralement des dispositions du Protocole.

Cela n'est pas admissible car il n'appartient pas au législateur belge de compléter unilatéralement ou d'interpréter unilatéralement par voie d'autorité une disposition d'une convention préventive des doubles impositions.

Comme l'a déclaré la Cour de cassation dans un arrêt de principe du 16 janvier 1968,

"(...) une convention internationale n'est pas susceptible d'interprétation unilatérale par voie d'autorité; pareille convention étant, par nature, issue de la volonté des

.../...

hautes parties contractantes, l'une de ces parties ne saurait unilatéralement lier l'autre partie en l'interprétant par voie législative" ⁽¹⁾.

L'article 3 de l'avant-projet doit dès lors être omis.

L'auteur de l'avant-projet pourrait en revanche compléter l'exposé des motifs en indiquant de quelle manière doivent être interprétées, selon lui, les dispositions du Protocole sur les points qui font l'objet de l'article 3. L'exposé des motifs ainsi complété pourrait être invoqué devant les tribunaux comme un élément d'interprétation du Protocole proposé par la Belgique, mais, à la différence d'une disposition législative, il ne lierait pas le juge.

En outre, la disposition qui fait l'objet de l'alinéa 3 du littéra a), de l'article 3 ajoute unilatéralement au Protocole une règle qui n'y figure pas. Si elle était maintenue dans la loi, elle reviendrait à priver unilatéralement l'État français de recettes fiscales auxquelles il a droit en vertu du Protocole, ce qui n'est évidemment pas possible. Cette disposition ne pourrait pas davantage figurer dans l'exposé des motifs.

Articles 4 et 5

Les articles 4 et 5 de l'avant-projet règlent les formalités à accomplir par le travailleur et par l'employeur pour bénéficier du "régime frontalier".

Ces dispositions font allusion à un formulaire 276 Front. /Grens. dont la teneur est indiquée dans le commentaire administratif des conventions (art. 15/72) mais qui n'est pas défini dans la loi ou dans un arrêté royal.

⁽¹⁾ Cass., 16 janvier 1968, *Pas.*, I, p. 625; voir aussi, dans le même sens, Cass. 12 mars 1968, *Pas.*, I, 874; voir l'avis du Conseil d'État 45.475/2, donné le 10 décembre 2008, sur le projet de loi d'assentiment à la Convention belgo-tunisienne préventive des doubles impositions (observation n° 3).

La teneur des formulaires utilisés actuellement a été établie par un accord entre les administrations belge et française qui a fait l'objet d'un avis publié au Moniteur belge du 11 septembre 1971, mais ces formulaires devront être modifiés compte tenu des dispositions du Protocole (notamment en y introduisant la notion de "seul foyer permanent d'habitation" prévue par l'article 2-1).

L'article 2-10 du Protocole dispose :

"Les autorités compétentes des États contractants règlent les modalités d'application du présent protocole et déterminent les documents justificatifs nécessaires à son application."

Ces dispositions doivent être prises de commun accord entre les deux États, comme elles l'ont été en 1971, puisqu'il ne s'agit pas seulement de déterminer la teneur des formulaires à compléter par le travailleur et par l'employeur, mais aussi la forme de la certification par le service de taxation français (voir article 4, § 1^{er}, de l'avant-projet).

L'avant-projet de loi devrait donc être complété pour indiquer la teneur des documents exigés et être appuyé de la preuve de l'accord officiel des autorités françaises.

2. En ce qui concerne les travailleurs frontaliers ayant leur foyer permanent d'habitation en France et exerçant leur activité dans la zone frontalière belge, le Protocole s'applique aux rémunérations perçues au cours des années 2003 à 2008, de manière à résoudre les litiges actuellement pendants (voir projet d'exposé des motifs, p. 11, les deux derniers alinéas).

Or, il n'est évidemment pas possible que, pour ces années écoulées, les travailleurs et les employeurs aient pu se conformer aux formalités prévues par les articles 4 et 5 de l'avant-projet de loi.

Il faut donc préciser que ces formalités ne sont applicables qu'à partir de l'expiration du délai de dix jours à dater de la publication de la loi au Moniteur belge et organiser un régime transitoire pour permettre l'application du nouveau régime frontalier (et notamment la tolérance de 45 jours par an hors de la zone frontalière) aux rémunérations de 2003 à 2008.

Article 6

1. Selon le paragraphe 1^{er}, une fausse déclaration du travailleur dans le formulaire 276 Front./Grens. entraîne la perte définitive du régime frontalier à partir de l'année concernée.

Ainsi, si un travailleur occupé dans la zone frontalière belge déclare faussement avoir son seul foyer permanent d'habitation en France mais que, pour une année ultérieure, il met fin au bail de l'immeuble qu'il occupait en Belgique et a réellement son seul foyer permanent d'habitation en France, il ne pourrait plus bénéficier du régime frontalier.

Cette sanction aboutit à priver la France d'une recette fiscale à laquelle elle a droit en vertu du Protocole, ce qui ne peut être prévu par une disposition législative belge unilatérale.

2. Le renvoi opéré par le paragraphe 3 aux sanctions pénales prévues par le Code des impôts sur les revenus manque de précision.

La disposition doit être revue en renvoyant de manière précise aux dispositions pénales pertinentes en fonction des comportements frauduleux concernés.

La chambre était composée de

Messieurs	R. ANDERSEN,	premier président du Conseil d'État,
	P. VANDERNOOT,	conseillers d'État,
Madame	M. BAGUET,	
Monsieur	J. KIRKPATRICK,	assesseur de la section de législation,
Madame	A.-C. VAN GEERSDAELE,	greffier.

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

LE GREFFIER,

LE PREMIER PRÉSIDENT,

A.-C. VAN GEERSDAELE

R. ANDERSEN

KONINKRIJK BELGIË

ADVIES 45.741/2
VAN 5 JANUARI 2009

VAN DE AFDELING WETGEVING
VAN DE RAAD VAN STATE

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede kamer, op 22 december 2008 door de Minister van Buitenlandse Zaken verzocht hem, binnen een termijn van vijf werkdagen, van advies te dienen over een voorontwerp van wet "houdende instemming met en uitvoering van het Avenant, ondertekend te Brussel op 12 december 2008, bij de Overeenkomst tussen België en Frankrijk tot voorkoming van dubbele belasting en tot regeling van wederzijdse administratieve en juridische bijstand inzake inkomsten belastingen, ondertekend te Brussel op 10 maart 1964 en gewijzigd door de Avenanten van 15 februari 1971 en 8 februari 1999", heeft het volgende advies gegeven :

Volgens artikel 84, § 1, eerste lid, 2/, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State, ingevoegd bij de wet van 4 augustus 1996 en vervangen bij de wet van 2 april 2003, 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 als volgt :

"Het op 12 december 2008 te Brussel ondertekende nieuwe Avenant bij de Belgisch-Franse Overeenkomst van 10 maart 1964, heeft als voornaamste doelstelling de regeling te wijzigen die momenteel van toepassing is op de Franse en Belgische grensarbeiders.

Het Avenant, dat er gekomen is na lange en bijzonder moeizame onderhandelingen, regelt de beëindiging van de grensarbeidersregeling die bijzonder ongunstig is voor de Belgische begroting en aanleiding heeft gegeven tot talrijke misbruiken en geleid heeft tot veel geschillen tussen de administratie en de betrokken belastingplichtigen. Voor de grensarbeiders die inwoner zijn van België en tewerkgesteld zijn in de Franse grensstreek, wordt deze regeling met terugwerkende kracht vanaf 1 januari 2007 opgeheven. Voor de inwoners van Frankrijk die hun werkzaamheid uitoefenen in de Belgische grensstreek, wordt de regeling geleidelijk opgeheven vanaf 1 januari 2009. Verder verduidelijkt het Avenant ook nog de toepassingsvoorwaarden van de regeling voor de jaren 2003 tot 2008, dit om een oplossing te bieden voor de talrijke nog hangende geschillen.

Zolang het Avenant niet in werking getreden is zullen de betrokken belastingplichtigen evenwel zeker geconfronteerd worden met rechtsonzekerheid. Dat zal met name het geval zijn voor de grensarbeiders die inwoner zijn van België en tewerkgesteld zijn in de Franse grensstreek. Het Avenant maakt hen immers belastbaar in Frankrijk ter zake van hun inkomsten die zij vanaf 1 januari 2007 ontvangen hebben. Maar in afwachting van zijn goedkeuring en inwerkingtreding heeft het Avenant geen adequate juridische waarde, waardoor de beloningen welke die Belgische grensarbeiders hebben ontvangen nog altijd belastbaar zijn in België overeenkomstig de verdragsbepalingen die momenteel nog van kracht zijn (artikel 11, paragraaf 2, c) van de Overeenkomst van 1964 zoals vervangen door artikel 1 van het Avenant van 1999). Elke vertraging van de inwerkingtreding van het Avenant dreigt te leiden tot de behandeling van een groot aantal bezwaarschriften waarbij uiteindelijk moet worden overgegaan tot ontheffingen.

Bovendien verduidelijkt het Avenant de toepassingsvoorwaarden van de regeling voor de Franse grensarbeiders die tewerkgesteld zijn in de Belgische grensstreek en versoepelt het met name de huidige bepalingen van de Overeenkomst inzake het aantal keren dat de grensstreek mag worden verlaten. Daarom zouden de werkgevers in sommige gevallen, op grond van de verdragsregels die momenteel van kracht zijn, de bedrijfsvoorheffing moeten inhouden op de beloningen van de werknemers die vanaf de inwerkingtreding van het Avenant uitsluitend in Frankrijk belastbaar zullen zijn, hetgeen eveneens zou kunnen leiden tot een groot aantal bezwaarschriften en ontheffingen.

.../...

Tot slot stelt het Avenant België in de gelegenheid om vanaf aanslagjaar 2009 (inkomsten van 2008) gemeentelijke opcentiemen te heffen van de beroepsinkomsten van zijn inwoners die op grond van de Overeenkomst en van het Avenant belastbaar zijn in Frankrijk.

Teneinde de betrokken belastingplichtigen en hun werkgevers volledig in te lichten en hen zo snel mogelijk rechtszekerheid te bieden, is het dus noodzakelijk dat het Avenant zo vlug mogelijk in werking treedt en in het Belgisch Staatsblad gepubliceerd wordt".

*

* *

Aangezien de adviesaanvraag ingediend is op basis van artikel 84, § 1, eerste lid, 2/, 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.

Dispositief

Artikel 3

Artikel 3 van het voorontwerp bevat bepalingen waarbij bepalingen van het Protocol eenzijdig geïnterpreteerd worden.

Zulks is onaanvaardbaar aangezien de Belgische wetgever niet gerechtigd is eenzijdig, op eigen gezag, een bepaling van een overeenkomst tot het voorkomen van dubbele belasting aan te vullen of te interpreteren.

Zoals het Hof van Cassatie verklaard heeft in een principearrest van 16 januari 1968,

.../...

" (...) (is) een internationale overeenkomst niet voor eenzijdige uitlegging van overheidswege vatbaar (...); (...) aangezien een dergelijke overeenkomst uiteraard uit de gemeenschappelijke wil van de Hoge Contracterende Partijen ontstaan is, (zou) een van deze partijen (...) de andere partij niet eenzijdig (...) kunnen verbinden door ze bij wege van wet uit te leggen" ⁽¹⁾.

Artikel 3 van het voorontwerp moet bijgevolg vervallen.

De steller van het voorontwerp zou daarentegen de memorie van toelichting kunnen aanvullen door aan te geven op welke wijze de bepalingen van het Protocol betreffende de punten die in artikel 3 aan bod komen volgens hem moeten worden uitgelegd. De aldus aangevulde memorie van toelichting zou vóór de rechtbanken kunnen worden aangevoerd als een door België voorgestelde interpretatie van het protocol, maar in tegenstelling tot een wetsbepaling zou dat gegeven de rechter niet binden.

Bovendien wordt bij de bepaling uit artikel 3, a), derde lid, eenzijdig aan het Protocol een regel toegevoegd die daarin niet voorkomt. Als die regel in de wet behouden blijft, zou die erop neerkomen dat aan de Franse Staat eenzijdig belastinginkomsten worden onthouden waarop hij krachtens het Protocol recht heeft, wat uiteraard niet mogelijk is. Die bepaling mag evenmin in de memorie van toelichting worden opgenomen.

Artikelen 4 en 5

In de artikelen 4 en 5 wordt bepaald welke formaliteiten de werknemer en de werkgever moeten vervullen om de "grensarbeidersregeling" te kunnen genieten.

In die bepalingen wordt verwezen naar een formulier 276 Front./Grens., waarvan de inhoud aangegeven is in de administratieve commentaar bij de overeenkomsten (art. 15/72), maar dat niet gedefinieerd is in de wet of in een koninklijk besluit.

⁽¹⁾ Cass. 16 januari 1968, *Arr. Cass.*, 1968, blz. 670; zie ook, in dezelfde zin, Cass. 12 maart 1968, *Arr. Cass.*, 1968, blz. 926; zie advies 45.475/2 van de Raad van State, uitgebracht op 10 december 2008 over het wetsontwerp houdende instemming met de Belgisch-Tunesische Overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting (opmerking nr. 3).

De inhoud van de thans gebruikte formulieren is vastgelegd door een overeenkomst tussen het Belgische en het Franse overheidsbestuur waarover in het Belgisch Staatsblad van 11 september 1971 een bericht is bekendgemaakt, maar deze formulieren moeten worden gewijzigd in het licht van de bepalingen van het Protocol (inzonderheid door er het begrip "enig duurzaam tehuis" in op te nemen waarin artikel 2-1 voorziet).

Artikel 2-10 van het Protocol bepaalt :

"De bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende Staten stellen de toepassingsregels van het huidig Protocol vast en bepalen welke bewijsstukken nodig zijn voor de toepassing ervan."

Deze maatregelen moeten in gemeen overleg tussen de twee Staten worden genomen, zoals dit in 1971 is geschied, aangezien het er niet alleen om gaat de inhoud van de door de werknemer en de werkgever in te vullen formulieren te bepalen, maar ook de vorm van de bevestiging door de Franse belastingdienst (zie artikel 4, § 1, van het voorontwerp).

Het voorontwerp van wet zou moeten worden aangevuld om de inhoud van de vereiste documenten weer te geven en moeten worden gestaafd met het bewijs van de officiële goedkeuring van de Franse autoriteiten.

2. Wat betreft de grensarbeiders die hun duurzaam tehuis in Frankrijk hebben en hun werkzaamheid in de Belgische grensstreek uitoefenen, is het Protocol van toepassing op de bezoldigingen die in de loop van de jaren 2003 tot 2008 ontvangen zijn, om de thans hangende geschillen op te lossen (zie het ontwerp van memorie van toelichting, blz. 12, de tweede en derde alinea).

Het is echter vanzelfsprekend niet mogelijk dat de werknemers en de werkgevers voor die afgelopen jaren hebben kunnen voldoen aan de formaliteiten bepaald bij de artikelen 4 en 5 van het voorontwerp van wet.

Er moet dus worden gepreciseerd dat deze formaliteiten eerst van toepassing zijn vanaf het verstrijken van de termijn van tien dagen te rekenen van de

.../...

bekendmaking van de wet in het Belgisch Staatsblad en er moet een overgangsregeling worden ingesteld om de toepassing van de nieuwe grensarbeidersregeling op de bezoldigingen van 2003 tot 2008 mogelijk te maken (en inzonderheid de afwijking van 45 dagen per jaar buiten de grensstreek).

Artikel 6

1. Volgens paragraaf 1 leidt een valse verklaring van de werknemer op het formulier 276 Front./Grens. tot het definitieve verlies van de grensarbeidersregeling vanaf het betrokken jaar.

Indien een werknemer die in de Belgische grensstreek tewerkgesteld is, aldus vals verklaart dat hij zijn enig duurzaam tehuis in Frankrijk heeft, maar voor een later jaar de huurovereenkomst voor het gebouw dat hij in België betrok beëindigt en werkelijk zijn enig duurzaam tehuis in Frankrijk heeft, zou hij op de grensarbeidersregeling geen aanspraak meer kunnen maken.

Deze sanctie ontnemt Frankrijk belastinginkomsten waarop het land krachtens het Protocol recht heeft, waarin een eenzijdige Belgische wetsbepaling niet kan voorzien.

2. De verwijzing, in paragraaf 3, naar de strafrechtelijke sancties bepaald bij het Wetboek van de Inkomstenbelastingen is niet duidelijk genoeg.

De bepaling moet worden herzien door duidelijk te verwijzen naar de relevante strafbepalingen die gelden naargelang van de betreffende bedrieglijke handelingen.

De kamer was samengesteld uit

de Heren	R. ANDERSEN,	eerste voorzitter van de Raad van State,
	P. VANDERNOOT,	staatsraden,
Mevrouw	M. BAGUET,	
de Heer	J. KIRKPATRICK,	assessor van de afdeling wetgeving,
Mevrouw	A.-C. VAN GEERSDAELE,	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. VANDERNOOT.

DE GRIFFIER,

DE EERSTE VOORZITTER,

A.-C. VAN GEERSDAELE

R. ANDERSEN