

KONINKRIJK BELGIË

ROYAUME DE BELGIQUE

ADVIES 48.057/1
VAN 13 APRIL 2010

VAN DE AFDELING WETGEVING
VAN DE RAAD VAN STATE

AVIS 48.057/1
DU 13 AVRIL 2010

DE LA SECTION DE LÉGISLATION
DU CONSEIL D'ÉTAT

De RAAD VAN STATE, afdeling Wetgeving, eerste kamer, op 31 maart 2010 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 Akkoord, gedaan te Brussel op 15 juli 2009, tussen het Koninkrijk België en het Prinsdom Monaco inzake de uitwisseling van inlichtingen met betrekking tot belastingaangelegenheden en houdende aanpassing van de Belgische belastingwetgeving aan sommige bepalingen van voornoemd Akkoord", heeft het volgende advies gegeven:

Le CONSEIL D'ÉTAT, section de législation, première chambre, saisi par le Ministre des Affaires étrangères, le 31 mars 2010, d'une demande d'avis, dans un délai de trente jours, sur un avant-projet de loi "portant assentiment à l'Accord, fait à Bruxelles le 15 juillet 2009, entre le Royaume de Belgique et la Principauté de Monaco en vue de l'échange de renseignements en matière fiscale et adaptant la législation fiscale belge à certaines dispositions dudit Accord", a donné l'avis suivant:

STREKKING VAN HET VOORONTWERP

Het om advies voorgelegde voorontwerp van wet strekt ertoe instemming te verlenen met het Akkoord inzake de uitwisseling van inlichtingen met het Prinsdom Monaco in belastingaangelegenheden (zie artikel 2 van het ontwerp), alsook te voorzien in afwijkingen van artikel 318 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) die samenhangen met de bepalingen van het Akkoord (artikelen 3 en 4). Die uitwisseling van inlichtingen kan bijvoorbeeld betrekking hebben op gegevens die berusten bij een bank (zie artikel 5, paragraaf 4, a, van het Akkoord, alsook artikel 3 van het wetsontwerp).

ALGEMENE OPMERKINGEN

1. Artikel 1 van het Akkoord bepaalt het doel en de werkingssfeer ervan. Dat artikel luidt:

"Via hun bevoegde autoriteiten zullen de Partijen bijstand verlenen door het uitwisselen van inlichtingen die naar verwachting relevant zijn voor de toepassing of de tenuitvoerlegging van hun nationale wetgeving met betrekking tot de belastingen waarop dit Akkoord van toepassing is, daaronder begrepen inlichtingen die naar verwachting relevant zijn voor de bepaling, de vestiging, de tenuitvoerlegging of de invordering van belasting met betrekking tot personen die aan die belastingen onderworpen zijn, of voor het instellen van onderzoeken of vervolgingen inzake belastingaangelegenheden die verband houden met die personen. De inlichtingen worden uitgewisseld in overeenstemming met de bepalingen van dit Akkoord en worden als vertrouwelijk behandeld op de wijze die is bepaald in artikel 8".

Artikel 3 van het Akkoord bepaalt de belastingen "geheven door of ten behoeve van de Partijen" waarop het van toepassing is. Wat België betreft, gaat het om de personenbelasting, de vennootschapsbelasting, de rechtspersonenbelasting en de belasting van niet-inwoners (paragraaf 1, b, van het artikel).

Het Akkoord is ook van toepassing op "alle gelijke of in wezen gelijksoortige belastingen die na de datum van de ondertekening van dit Akkoord naast of in de plaats van de bestaande belastingen worden geheven indien de Partijen dat via hun bevoegde autoriteiten overeenkomen" (paragraaf 2 van het artikel).

.../...

Wat de belastingen betreft die in België door de staatkundige onderdelen of de plaatselijke "gemeenschappen" worden geheven, is het Akkoord niet van toepassing (paragraaf 3 van het artikel). Sommige van de belastingen die op grond artikel 3, paragraaf 1, van het Akkoord, normaal binnen het toepassingsgebied ervan zouden vallen, worden door artikel 3, paragraaf 3, van het Akkoord aldus eraan onttrokken. Dat is het geval voor de onroerende voorheffing die door het Vlaamse Gewest wordt geheven ⁽¹⁾. Naar luid van artikel 3, eerste lid, 5/, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten, is de onroerende voorheffing, die een van de wijzen van inning is van de bij het WIB 92 ⁽²⁾ geregelde inkomstenbelastingen, immers een gewestelijke belasting, die geheven wordt door het Vlaams Gewest zelf op basis van artikel 5, § 3, eerste lid, tweede zin, van diezelfde bijzondere wet (terwijl die heffing door de federale Staat gebeurt voor rekening van de twee andere gewesten op basis van de eerste zin van de laatstgenoemde bepaling) ⁽³⁾.

⁽¹⁾ Memorie van toelichting, C, 3.

⁽²⁾ Artikel 1, het opschrift van titel VI ("Aan de vier belastingen gemene bepalingen") en artikel 249 van het WIB 92.

⁽³⁾ Op grond van artikel 4, paragraaf 2, van het Akkoord heeft elke niet erin omschreven uitdrukking, op enig tijdstip in beginsel de betekenis welke die uitdrukking op dat tijdstip heeft volgens de wetgeving van de betrokken partij, met voorrang voor de betekenis overeenkomstig de van toepassing zijnde belastingswetgeving. Aangezien de in artikel 3, paragraaf 1, b, vermelde belastingen geregeld worden door het WIB 92, en de onroerende voorheffing volgens hetzelfde wetboek een wijze van heffing ervan is, kan het Akkoord in de huidige stand van de wetgeving niet anders gelezen worden dan als ook betrekking hebbende op die voorheffing. Het gegeven dat de onroerende voorheffing kenmerken vertoont van een zelfstandige belasting (verrekening ervan met de vennootschapsbelasting is opgeheven en is met de personenbelasting nog slechts in uitzonderlijke gevallen mogelijk op grond van de overgangsregeling in artikel 526 WIB 92; in de rechtspersonenbelasting en de belasting van niet-inwoners fungeert de onroerende voorheffing evenwel als eindheffing: cf. respectievelijk de artikelen 225, eerste lid, en 248, eerste lid WIB 92) en het predicaat "voorheffing" aldus de lading niet dekt, hetgeen soms ook het geval is bij de roerende voorheffing en de bedrijfsvoorheffing, doet daaraan geen afbreuk. In dit verband kan trouwens verwezen worden naar een aantal andere bepalingen van het WIB 92 waaruit blijkt dat de onroerende voorheffing deel uitmaakt van de inkomstenbelastingen geregeld door het wetboek (zie inzonderheid de artikelen 12, §§ 2 en 3, en 464, 1/ WIB 92). In de Commentaar bij het OESO-modelverdrag (voor dit modelverdrag, zie: www.oecd.org/dataoecd/43/56/42219427.pdf) wordt bij het toepassingsgebied (artikel 2, paragraaf 1, randnummer 2) opgemerkt dat de methode van belastingheffing (bronheffingen, toeslagen, aanvullende heffingen, enzovoort) er niet toe doet. De meeste door België gesloten belastingverdragen bevatten overigens, na de opsomming van de vier inkomstenbelastingen, de vermelding "met inbegrip van de voorheffingen". In de Commentaar wordt ook aangegeven dat het er niet toe doet ten behoeve van welke autoriteit (federale staten, gewesten, provincies, gemeenten, enzovoort) de belasting wordt geheven.

2. Het Akkoord verzekert dat er geen interstatelijk bezwaar, gegrond op de fiscale soevereiniteit met territoriaal beperkte executiebevoegdheid, is om de fiscale executiebevoegdheid (en dan met name de onderzoeksbevoegdheden) wederzijds ook ten aanzien van het territorium van de andere staat en de erin betrokken buitenlandse ambtenaren en onderzoeksbevoegdheden uit te oefenen met eerbiediging van en binnen de beperkingen ervan ⁽⁴⁾.

Het Akkoord vormt dus ook de rechtsgrond voor het verzoeken om inlichtingen aan de bevoegde autoriteiten van Monaco en het verzamelen van inlichtingen aldaar ten behoeve van Belgische belastingdoeleinden.

Zoals in de memorie van toelichting ⁽⁵⁾ bevestigd wordt, is het Akkoord grotendeels gebaseerd op het "OESO-Model van akkoord inzake de uitwisseling van inlichtingen met betrekking tot belastingaangelegenheden" ⁽⁶⁾.

3. De vraag rijst of de nieuwe regeling inzake het uitwisselen van inlichtingen tot administratiefrechtelijke of strafrechtelijke beteugeling en dwanguitvoering kan leiden wanneer geweigerd wordt mede te werken aan onderzoeksverrichtingen.

⁽⁴⁾ In artikel 5, paragraaf 3, van het Akkoord wordt bepaald dat, "voor zover zulks op grond van haar nationale wetgeving is toegestaan", de aangezochte Partij de inlichtingen in de vorm van getuigenverklaringen en gewaarmerkte afschriften van oorspronkelijke stukken verstrekt, indien daar specifiek om verzocht wordt door de verzoekende Partij. Uit artikel 5, paragraaf 2, van het Akkoord volgt dat de aangezochte Partij "alle passende middelen voor het verzamelen van inlichtingen" dient te gebruiken; artikel 4, paragraaf 1, j, van het Akkoord verduidelijkt dat het gaat om "de wettelijke en reglementaire bepalingen en de administratieve of gerechtelijke procedures die een aangezochte Partij in staat stellen om de gevraagde inlichtingen te verkrijgen en te verstrekken" (zie ook artikel 5, paragraaf 4, dat aanvangt met de woorden "Niettegenstaande elke andersluidende bepaling in haar binnenlandse wetgeving [...] heeft elke Partij de bevoegdheid om volgende inlichtingen te verkrijgen en te verstrekken" en artikel 7, paragraaf 1, c, dat de mogelijkheid biedt - doch niet de verplichting inhoudt - om het verzoek af te wijzen in geval van strijdigheid met de openbare orde; de bepalingen inzake de vestiging en invordering van belastingen zijn van openbare orde: vaststaande rechtspraak, zie bijv. Cass. 10 juni 1952, *Pas.* 1952, I, 652).

⁽⁵⁾ Memorie van toelichting, punt C, inleiding.

⁽⁶⁾ Voor dit model, zie: www.oecd.org/dataoecd/41/18/33977677.pdf.

3.1. Ter vergelijking kan worden verwezen naar artikel 25, paragraaf 7, van het dubbelbelastingverdrag met de Verenigde Staten van Amerika ⁽⁷⁾. Die paragraaf luidt:

(vertaling) "Straffen waarin de nationale wetgeving van de aangezochte Staat voorziet voor iemand die nalaat om inlichtingen te geven die belangrijk zijn voor de uitvoering van zijn binnenlandse belastingwetgeving, zijn van toepassing alsof de verplichting om inlichtingen te geven waarin de paragrafen 5 en 6 voorzien een verplichting was waarin is voorzien door de binnenlandse belastingwetgeving van de aangezochte Staat".

Krachtens artikel 8 van de instemmingswet ⁽⁸⁾ met dit dubbelbelastingverdrag zijn de sancties bepaald in de artikelen 445 tot 459 van het WIB 92 van toepassing op wie niet voldoet aan een verplichting die hem ingevolge de bepalingen van artikel 25, paragrafen 5 en 6, van het verdrag en van de artikelen 5 en 7 van de wet is opgelegd.

In de memorie van toelichting bij het ontwerp van instemmingswet werd artikel 25, paragraaf 7, als volgt toegelicht:

"Uit paragraaf 7 volgt dat de sancties waarin de Belgische wetgeving voorziet indien een persoon de hem gevraagde inlichtingen niet verstrekt, van toepassing zijn op de inlichtingen van banken en op de overeenkomstig artikel 25 gevraagde inlichtingen die betrekking hebben op een belastbaar tijdperk waarvan de onderzoekstermijnen overschreden zijn. Voor zover als nodig bepaalt artikel 8 van de goedkeuringswet van de Overeenkomst uitdrukkelijk dat de artikelen 445 tot 459 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 van toepassing zijn telkens de Belgische belastingadministratie in het kader van artikel 25 van de Overeenkomst optreedt voor rekening van de Amerikaanse belastingautoriteiten" ⁽⁹⁾.

⁽⁷⁾ Overeenkomst tussen de Regering van het Koninkrijk België en de Regering van de Verenigde Staten van Amerika tot het vermijden van dubbele belasting en van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen, ondertekend te Brussel op 27 november 2006, goedgekeurd bij wet van 3 juni 2007.

⁽⁸⁾ Wet van 3 juni 2007 "houdende instemming met de Overeenkomst tussen de Regering van het Koninkrijk België en de Regering van de Verenigde Staten van Amerika tot het vermijden van dubbele belasting en van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen (hierna «de Overeenkomst»), ondertekend te Brussel op 27 november 2006".

⁽⁹⁾ *Parl. St.*, Senaat, 3-2344/1, 44-45.

3.2. Aan de gemachtigde is gevraagd waarom noch in de thans aan de Raad van State, afdeling Wetgeving, om advies voorgelegde belastingverdragen of akkoorden inzake de uitwisseling van inlichtingen, noch in de erbij horende voorontwerpen van instemmingswet de afdwingbaarheid is geregeld. Het antwoord luidt als volgt:

"Le paragraphe 7 a été inclus dans l'article 25 (Echange de renseignements et Assistance administrative) de la Convention fiscale avec les Etats-Unis à la demande des autorités fiscales américaines. C'était la première fois que, dans une convention fiscale, la Belgique acceptait de fournir des renseignements bancaires en matière d'impôts sur les revenus. Or, les autorités fiscales américaines avaient des doutes quant à la pleine collaboration des banques belges et de l'administration fiscale belge lorsqu'il s'agirait de leur fournir les renseignements bancaires demandés. Afin de garantir le plus largement possible une bonne collaboration, la Belgique a, dès lors, accepté d'introduire les dispositions du paragraphe 7 dans l'article 25. La Belgique a d'autant plus volontiers accepté la demande américaine que les Etats-Unis se sont réservé le droit, dans la Convention, de retirer l'exemption prévue par le paragraphe 3 de l'article 10 (Dividendes) pour les dividendes payés par une société résidente des Etats-Unis à une société résidente de Belgique au cas où la Belgique ne remplirait pas ses obligations en matière d'échange de renseignements de manière satisfaisante.

L'inclusion des dispositions du paragraphe 7 dans une convention fiscale et/ou dans la loi d'assentiment à une convention fiscale ne semble, toutefois, pas nécessaire. En effet, avec l'Australie, conformément à la seconde phrase du paragraphe 5 de l'article 26 et conformément à l'article 3 de la loi d'assentiment, il est dérogé à l'article 318 du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR1992) qui limite indirectement le droit de recueillir des renseignements auprès des banques sur la base des articles 322 à 324 du CIR1992 relatifs aux obligations des tiers. L'article 318 n'étant plus applicable, les dispositions des articles 322 à 324 s'appliquent pleinement lorsqu'il s'agit d'obtenir auprès des banques des renseignements demandés par les autorités fiscales australiennes conformément à l'article 26.

Lorsqu'une personne refuse de fournir un renseignement demandé par l'administration fiscale belge dans le cadre des articles 322 à 324 pour le compte de l'administration fiscale australienne, ce contribuable contrevient ce faisant à une disposition du CIR1992. Les pénalités prévues par les articles 445 et 449 en cas de contravention au CIR1992 sont, dès lors, applicables.

Si le Conseil d'Etat estimait, toutefois, qu'il serait nécessaire de déroger expressément aux articles 445 à 449 du CIR1992, l'article 5 suivant pourrait être ajouté à la loi d'assentiment: « Les sanctions prévues par les articles 445 à 449 du Code des impôts sur les revenus 1992 sont applicables à une personne qui contrevient à une obligation de fournir des renseignements qui sont demandés dans le cadre de l'article 26 de la Convention, tel qu'amendé par le Second Protocole, par l'autorité compétente australienne désignée conformément à la Convention.»

Par ailleurs, d'une manière générale, l'expérience montre que les personnes soumises à l'obligation de fournir des renseignements en matière fiscales, suite à

.../...

la demande des autorités fiscales étrangères, s'exécutent avec diligence et bonne volonté" ⁽¹⁰⁾.

3.3. Voor strafbepalingen ⁽¹¹⁾ geldt het legaliteitsbeginsel, zodat een strafbaar feit duidelijk in de wet moet worden bepaald ⁽¹²⁾.

De artikelen 445 en 449 van het WIB 92 hebben betrekking op de overtreding van de bepalingen van "dit Wetboek" of van "de ter uitvoering ervan genomen besluiten". De artikelen 450 en 455 tot 459 WIB 92 verwijzen telkens naar bepaalde van de in de artikelen 449 tot 456 bedoelde misdrijven, terwijl de artikelen 451, 452 en 453 WIB 92 straffen stellen en daarbij verwijzen naar de door de artikelen 322, 325 en 374 toegelaten informatiegevallen of onderzoeken, of naar de schending van het bij artikel 337 bepaalde beroepsgeheim.

De artikelen 445 tot 459 van het WIB 92 zijn derhalve uit zichzelf niet toepasbaar op het overtreden van bepalingen van het Akkoord of van artikel 3 van het wetsontwerp. Indien op vraag van de Monegaskische bevoegde autoriteit inlichtingen worden ingewonnen in de rekeningen, boeken en documenten van bankinstellingen, wisselkantoren en krediet- en spaarinstellingen, gebeurt dit op grond van de regeling opgenomen in artikel 3 van het wetsontwerp en niet met toepassing van de artikelen 322

⁽¹⁰⁾ Dit antwoord heeft betrekking op een ander wetsontwerp waarover om advies is verzocht (wet "houdende instemming met het Tweede Protocol, gedaan te Parijs op 24 juni 2009, tot wijziging van de Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en Australië tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen, ondertekend te Canberra op 13 oktober 1977, zoals gewijzigd door het Protocol, ondertekend te Canberra op 20 maart 1984, en tot aanpassing van de Belgische belastingwetgeving aan sommige bepalingen van voormeld tweede Protocol"), doch het kan evenzeer worden betrokken op het voorliggende ontwerp.

⁽¹¹⁾ Ook de administratieve geldboeten waarin artikel 445 WIB 92 voorziet hebben een strafrechtelijk karakter (Grondwettelijk Hof, nr. 91/2008, 18 juni 2008, B.8.1).

⁽¹²⁾ Cf. de artikelen 12, tweede lid, en 14 van de Grondwet en artikel 7 van het verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden. Het Europees Hof voor de rechten van de mens heeft in het arrest *Kokkinakis* tegen Griekenland van 25 mei 1993 geoordeeld dat dat artikel 7 ook meer in het algemeen het beginsel huldigt dat strafbare feiten en straffen bij de wet omschreven moeten zijn, alsook het beginsel dat de strafwet niet op uitbreidende wijze ten nadele van de beklaagde, inzonderheid bij analogie, mag worden toegepast.

tot 324 van het WIB 92. Voormeld artikel 3 voorziet immers in de mogelijkheid om inlichtingen in te winnen, los van de beperkingen opgenomen in artikel 318 WIB 92, en aan die mogelijkheid worden geen bijzondere voorwaarden gekoppeld, behoudens dat het moet gaan om inlichtingen in het kader van het Akkoord. Gelet op de finaliteit van de bevoegdheden die de artikelen 322 tot 324 van het WIB 92 aan de belastingadministratie toekennen, moet de term 'belastingplichtige' in artikel 322 WIB 92 trouwens begrepen worden in de zin van krachtens het WIB 92 als belastingplichtigen te beschouwen personen ⁽¹³⁾.

Gelet op wat voorafgaat en rekening houdend met de bedoeling zoals die blijkt uit de toelichting door de gemachtigde, zal het ontwerp moeten worden aangevuld met een sanctieregeling.

VORMVEREISTEN

Wat specifiek de gewestbelastingen betreft die onder het Akkoord vallen en waarvoor de federale overheid nog de dienst verzorgt, dient het volgende te worden opgemerkt.

De federale Staat is bevoegd gebleven om een administratieve procedureregeling te wijzigen betreffende een gewestelijke belasting in de zin van artikel 3 van de bijzondere wet van 16 januari 1989, zolang het betrokken gewest niet zelf instaat voor de dienst ervan.

Dit kan worden afgeleid uit twee bijzondere bepalingen van die bijzondere wet.

Enerzijds wordt in artikel 5, § 4, het volgende bepaald:

"De gewesten zijn bevoegd voor de vaststelling van de administratieve procedureregels met betrekking tot de in artikel 3 bedoelde belastingen met ingang van het begrotingsjaar vanaf hetwelk zij de dienst van de belastingen verzekeren".

⁽¹³⁾ Vgl. Antwerpen, 14 maart 2006, *TFR* 2006, 671, noot M. MAUS.

Anderzijds wordt in artikel 5, § 3, eerste lid, het volgende bepaald:

"Tenzij het gewest er anders over beslist, zorgt de Staat met inachtneming van de door hem vastgestelde procedureregels kosteloos voor de dienst van de in artikel 3, eerste lid, 1/ tot 8/ en 10/ tot 12/ bedoelde belastingen voor rekening van en in overleg met het betrokken gewest. Vanaf het tweede begrotingsjaar volgend op de datum van notificatie van de gewestregering aan de federale regering van de beslissing tot het zelf verzekeren van de dienst van de betrokken belastingen, zorgt het betrokken gewest voor de dienst van deze belastingen. [...]"

Uit de combinatie van die twee bepalingen blijkt dat de federale Staat bevoegd is om de administratieve procedureregels te wijzigen met betrekking tot die gewestbelastingen waarvoor hij nog steeds zorgt voor de dienst van die belasting in de zin van artikel 5, § 3, van de voornoemde bijzondere wet van 16 januari 1989.

Volgens de parlementaire voorbereiding die voorafgegaan is aan de goedkeuring van de bijzondere wet van 13 juli 2001 tot herfinanciering van de gemeenschappen en uitbreiding van de fiscale bevoegdheden van de gewesten ⁽¹⁴⁾ omvat de dienst van de belasting

"... de vaststelling van de belastinggrondslag, de berekening van de belasting, de controle van de belastinggrondslag en van de belasting, de daarop betrekking hebbende betwistingen (zowel administratief als gerechtelijk), de inning en de invordering van de belastingen (met inbegrip van de kosten en de intresten)" ⁽¹⁵⁾.

Gelet op hetgeen voorafgaat, kan het Akkoord inzake de uitwisseling van inlichtingen met Monaco, dat verband houdt met de vaststelling van de belastinggrondslag en de controle, beschouwd worden als de wijziging van een administratieve procedureregule met betrekking tot de betrokken gewestelijke belastingen, welke wijziging valt onder de bevoegdheid van de federale Staat zolang deze de dienst van de belasting blijft verzorgen.

Hoewel uit de voorgaande opmerkingen blijkt dat de federale Staat, ten aanzien van de gewesten waarvoor hij nog steeds zorgt voor de dienst van een gewestelijke belasting, de administratieve procedureregels met betrekking tot die

⁽¹⁴⁾ Zie *Parl. St.*, Kamer, DOC 50 1183/7, 160.

⁽¹⁵⁾ Het gaat niet alleen om de procedureregels, doch ook om de sancties op de overtreding van die regels (Grondwettelijk Hof, nr. 72/2005, 20 april 2005, B.13.2).

belasting kan wijzigen, moet worden vastgesteld dat de uitoefening van die bevoegdheid afhankelijk wordt gesteld van een procedure van voorafgaand overleg met de gewesten.

Krachtens het reeds aangehaalde artikel 5, § 3, eerste lid, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 zorgt de federale Staat, tenzij het betrokken gewest er anders over beslist, met inachtneming van de door hem vastgestelde procedureregels voor de dienst van de erin vermelde belastingen voor rekening van en "in overleg met" het betrokken gewest.

Gelet op het feit dat de enige betrokken belasting de onroerende voorheffing is en dat de federale overheid alleen voor het Waals Gewest en het Brussels Hoofdstedelijk Gewest voor de dienst van deze belasting zorgt, vloeit uit die bepaling voort dat over het Akkoord overleg dient te worden gepleegd met die twee gewesten ⁽¹⁶⁾. De overlegverplichting moet immers worden geacht niet alleen betrekking te hebben op de correcte uitoefening van de "dienst der belastingen", maar ook op de regelgeving betreffende die dienst, nu die regelgeving een rechtstreekse weerslag kan hebben op de correcte inning van de belastingen en op de omvang van de belastingontvangsten zelf.

Aan dat vormvereiste zal derhalve alsnog dienen te worden voldaan. Indien de aan de Raad van State voorgelegde tekst ten gevolge van het overleg nog wijzigingen zou ondergaan, moeten de gewijzigde bepalingen, ter inachtneming van het voorschrift van artikel 3, § 1, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, voor een nieuw onderzoek aan de afdeling Wetgeving worden voorgelegd.

⁽¹⁶⁾ In dezelfde zin: advies 36.078/VR/2 van 9 december 2003 over een voorstel van wet "tot wijziging van artikel 257 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, teneinde de verminderings van de onroerende voorheffing automatisch te maken" (*Parl. St.*, Kamer, DOC 51 0332/002); advies 37.099/1/2/3/4 van 6 en 7 mei 2004 over een voorontwerp van "programmawet" (*Parl. St.*, Kamer, DOC 51 1138/001, 295); advies 47.385/1 van 9 november 2009 over een voorontwerp van "programmawet" (*Parl. St.*, Kamer, DOC 52 2278/001, 228-230).

ONDERZOEK VAN DE TEKSTAkkoord

In artikel 5, paragraaf 4, a, van het Akkoord is in de Nederlandse tekst sprake van "personen die werkzaam zijn in de hoedanigheid van (...) een zaakwaarnemer", wat in de Franse tekst wordt weergegeven met de woorden "toute personne agissant en qualité (...) de fiduciaire". Beide taalversies lijken daarmee niet helemaal gelijk te lopen. Die taalkundige onvolkomenheid zou door het opnemen van een bijkomende toelichting in de memorie verduidelijkt kunnen worden.

PORTÉE DE L'AVANT-PROJET

L'avant-projet de loi soumis pour avis vise à donner assentiment à l'Accord en vue de l'échange de renseignements en matière fiscale avec la Principauté de Monaco (voir l'article 2 du projet), ainsi qu'à prévoir des dérogations à l'article 318 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) liées aux dispositions de l'Accord (articles 3 et 4). Cet échange de renseignements peut par exemple porter sur des données détenues par une banque (voir l'article 5, paragraphe 4, a, de l'Accord, ainsi que l'article 3 du projet de loi).

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

1. L'article 1^{er} de l'Accord en définit l'objet et le champ d'application. Cet article dispose:

"Les Parties, par l'intermédiaire de leurs autorités compétentes, s'accordent une assistance par l'échange de renseignements vraisemblablement pertinents pour l'administration ou l'application de la législation interne des Parties relative aux impôts visés par le présent Accord, y compris les renseignements vraisemblablement pertinents pour la détermination, l'établissement, l'application ou la perception de l'impôt en ce qui concerne les personnes soumises à ces impôts ou pour les enquêtes ou poursuites en matière fiscale se rapportant à ces personnes. Les renseignements sont échangés conformément aux dispositions du présent Accord et traités comme confidentiels selon les modalités prévues à l'article 8".

L'article 3 de l'Accord détermine les impôts "perçus par ou pour le compte des Parties" auxquels il s'applique. En ce qui concerne la Belgique, il s'agit de l'impôt des personnes physiques, de l'impôt des sociétés, de l'impôt des personnes morales et de l'impôt des non-résidents (paragraphe 1, b, de l'article).

L'Accord s'applique aussi aux "impôts de nature identique ou analogue qui seraient établis après la date de signature du présent Accord et qui s'ajouteraient aux impôts actuels ou qui les remplaceraient si les Parties, par l'intermédiaire de leurs autorités compétentes, en conviennent" (paragraphe 2 de l'article).

Le présent Accord ne s'applique pas aux impôts perçus en Belgique par les subdivisions politiques ou les "collectivités" locales (paragraphe 3 de l'article). Certains

.../...

impôts qui, en vertu de l'article 3, paragraphe 1, de l'Accord, devraient normalement tomber dans son champ d'application y sont donc soustraits par l'article 3, paragraphe 3, de l'Accord. Tel est le cas du précompte immobilier perçu par la région flamande ⁽¹⁾. En effet, aux termes de l'article 3, alinéa 1^{er}, 5/, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions, le précompte immobilier, qui est un des modes de perception des impôts sur les revenus réglés par le CIR 92 ⁽²⁾, est un impôt régional, perçu par la Région flamande elle-même sur la base de l'article 5, § 3, alinéa 1^{er}, deuxième phrase, de la même loi spéciale (alors que l'État fédéral effectue cette perception pour le compte des deux autres régions sur la base de la première phrase de cette dernière disposition) ⁽³⁾.

(1) Exposé des motifs, C, 3.

(2) Article 1^{er}, l'intitulé du titre VI ("Dispositions communes aux quatre impôts") et article 249 du CIR 92.

(3) En vertu de l'article 4, paragraphe 2, de l'Accord, tout terme ou toute expression qui n'y est pas défini a, à un moment donné, en principe, le sens que lui attribue, à ce moment, le droit de la partie concernée, la priorité étant donnée au sens attribué par le droit fiscal applicable. Dès lors que le CIR 92 règle les impôts visés à l'article 3, paragraphe 1, b, et que selon le même code, le précompte immobilier en constitue une des modalités de perception, l'Accord ne peut se lire, dans l'état actuel de la législation, que comme portant également sur ce précompte. Le fait que le précompte immobilier présente des caractéristiques d'un impôt autonome (l'imputation de celui-ci sur l'impôt des sociétés a été abrogée et n'est encore possible sur l'impôt des personnes physiques que dans des cas exceptionnels en vertu du régime transitoire de l'article 526 CIR 92; en matière d'impôt des personnes morales et d'impôt des non-résidents, le précompte immobilier se présente toutefois comme une imposition définitive: voir respectivement les articles 225, alinéa 1^{er}, et 248, alinéa 1^{er} du CIR 92) et la circonstance que le terme "précompte" peut donc prêter à confusion, ce qui est parfois également le cas pour le précompte mobilier et le précompte professionnel, n'enlève rien à cette conclusion. À cet égard, on peut d'ailleurs faire référence à d'autres dispositions du CIR 92 qui indiquent que le précompte immobilier fait partie des impôts sur les revenus réglés par le code (voir notamment les articles 12, §§ 2 et 3, et 464, 1/ CIR 92).

Le Commentaire du modèle de convention de l'OCDE (pour ce modèle de convention, voir: <http://www.oecd.org/dataoecd/43/56/42219427.pdf>) observe à propos du champ d'application (article 2, paragraphe 1, point 2) que le système de perception (impositions par voie de retenue à la source, surtaxes, taxes additionnelles, etc.) importe peu. La plupart des conventions d'imposition conclues par la Belgique comportent d'ailleurs, après l'énumération des quatre impôts sur les revenus, la mention "y compris les précomptes". Le commentaire indique également que peu importe l'autorité pour le compte de laquelle (états fédérés, régions, provinces, communes, etc.) l'impôt est perçu.

2. L'Accord assure qu'il n'existe pas non plus d'obstacle interétatique, fondé sur la souveraineté fiscale assortie d'un pouvoir d'exécution territorialement limité, à l'exercice réciproque, dans le respect et dans les limites de cet article, du pouvoir d'exécution fiscal (et notamment des pouvoirs d'investigation) à l'égard du territoire de l'autre État et des fonctionnaires étrangers et pouvoirs d'investigation qui y sont concernés ⁽⁴⁾.

L'Accord constitue donc aussi le fondement juridique de la demande de renseignements aux autorités compétentes de Monaco et de la collecte d'informations dans ce pays à des fins fiscales belges.

Comme le confirme l'exposé des motifs ⁽⁵⁾, l'Accord s'inspire du "Modèle OCDE d'Accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale" ⁽⁶⁾.

3. La question se pose de savoir si en cas de refus de collaborer à des investigations, le nouveau dispositif en matière d'échange de renseignements peut conduire à une répression administrative ou pénale et à une exécution forcée.

⁽⁴⁾ L'article 5, paragraphe 3, de l'Accord dispose que si la partie requérante le lui demande spécifiquement, la partie requise fournit les renseignements, "dans la mesure où son droit interne le lui permet", sous la forme de dépositions de témoins et de copies certifiées conformes aux documents originaux. Il résulte de l'article 5, paragraphe 2, de l'Accord que la partie requise doit prendre "toutes les mesures de collecte de renseignements appropriées"; l'article 4, paragraphe 1, j, de l'Accord précise qu'il s'agit "[d]es dispositions législatives et réglementaires et [d]es procédures administratives ou judiciaires qui permettent à une Partie requise d'obtenir et de fournir les renseignements demandés" (voir aussi l'article 5, paragraphe 4, qui commence par les mots "Nonobstant toute disposition contraire de son droit interne, chaque Partie a le pouvoir [...] d'obtenir et de fournir [les renseignements suivants]" et l'article 7, paragraphe 1, c, permet - mais ne l'impose pas - de refuser la demande en cas de contrariété à l'ordre public; les dispositions en matière d'établissement et de recouvrement de l'impôt sont d'ordre public: jurisprudence constante, voir par exemple Cass. 10 juin 1952, *Pas.* 1952, I, 652).

⁽⁵⁾ Exposé des motifs, point C, introduction.

⁽⁶⁾ Pour ce modèle, voir: www.oecd.org/dataoecd/41/18/33977677.pdf.

3.1. Par comparaison, il est fait référence à l'article 25, paragraphe 7, de la convention préventive de double imposition avec les États-Unis d'Amérique ⁽⁷⁾. Ce paragraphe s'énonce comme suit:

(traduction) "Les pénalités prévues par la législation interne de l'État requis à l'encontre d'une personne qui omet de fournir des renseignements pertinents pour l'application de sa législation fiscale interne s'appliquent comme si l'obligation de fournir des renseignements prévue aux paragraphes 5 et 6 était une obligation prévue par la législation fiscale interne de l'État requis".

En vertu de l'article 8 de la loi d'assentiment ⁽⁸⁾ à cette convention préventive de double imposition, les sanctions prévues par les articles 445 à 459 du CIR 92 sont applicables à celui qui contrevient à une obligation qui lui incombe en vertu des dispositions de l'article 25, paragraphes 5 et 6, de la convention et des articles 5 et 7 de la loi.

L'exposé des motifs du projet de loi d'assentiment commente l'article 25, paragraphe 7, comme suit:

"Il résulte du paragraphe 7 que les sanctions prévues par la législation belge lorsqu'une personne ne fournit pas les renseignements qui lui sont demandés, sont applicables aux renseignements bancaires et aux renseignements demandés conformément à l'article 25 et afférents à une période imposable pour laquelle les délais d'investigations sont dépassés. Pour autant que de besoin, l'article 8 de la loi d'approbation de la Convention prévoit expressément que les articles 445 à 459 du Code des Impôts sur les revenus 1992 sont applicables à chaque fois que l'administration fiscale belge agit, dans le cadre de l'article 25 de la Convention, pour le compte des autorités fiscales américaines" ⁽⁹⁾.

⁽⁷⁾ Convention entre le Gouvernement du Royaume de Belgique et le Gouvernement des États-Unis d'Amérique tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, signée à Bruxelles le 27 novembre 2006, approuvée par la loi du 3 juin 2007.

⁽⁸⁾ Loi du 3 juin 2007 "portant assentiment à la Convention entre le Gouvernement du Royaume de Belgique et le Gouvernement des États-Unis d'Amérique tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu (ci-après «la Convention»), signée à Bruxelles le 27 novembre 2006".

⁽⁹⁾ *Doc. parl. Sénat*, 3 - 2344/1, pp. 44-45.

3.2. Il a été demandé au délégué pourquoi ni les conventions préventives de double imposition ou les accords en matière d'échange de renseignements actuellement soumis pour avis au Conseil d'État, section de législation, ni les avant-projets de lois d'assentiment qui s'y rapportent ne régissent l'exécution forcée. La réponse s'énonce comme suit:

"Le paragraphe 7 a été inclus dans l'article 25 (Échange de renseignements et Assistance administrative) de la Convention fiscale avec les États-Unis à la demande des autorités fiscales américaines. C'était la première fois que, dans une convention fiscale, la Belgique acceptait de fournir des renseignements bancaires en matière d'impôts sur les revenus. Or, les autorités fiscales américaines avaient des doutes quant à la pleine collaboration des banques belges et de l'administration fiscale belge lorsqu'il s'agirait de leur fournir les renseignements bancaires demandés. Afin de garantir le plus largement possible une bonne collaboration, la Belgique a, dès lors, accepté d'introduire les dispositions du paragraphe 7 dans l'article 25. La Belgique a d'autant plus volontiers accepté la demande américaine que les États-Unis se sont réservé le droit, dans la Convention, de retirer l'exemption prévue par le paragraphe 3 de l'article 10 (Dividendes) pour les dividendes payés par une société résidente des États-Unis à une société résidente de Belgique au cas où la Belgique ne remplirait pas ses obligations en matière d'échange de renseignements de manière satisfaisante.

L'inclusion des dispositions du paragraphe 7 dans une convention fiscale et/ou dans la loi d'assentiment à une convention fiscale ne semble, toutefois, pas nécessaire. En effet, avec l'Australie, conformément à la seconde phrase du paragraphe 5 de l'article 26 et conformément à l'article 3 de la loi d'assentiment, il est dérogé à l'article 318 du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992) qui limite indirectement le droit de recueillir des renseignements auprès des banques sur la base des articles 322 à 324 du CIR 1992 relatifs aux obligations des tiers. L'article 318 n'étant plus applicable, les dispositions des articles 322 à 324 s'appliquent pleinement lorsqu'il s'agit d'obtenir auprès des banques des renseignements demandés par les autorités fiscales australiennes conformément à l'article 26.

Lorsqu'une personne refuse de fournir un renseignement demandé par l'administration fiscale belge dans le cadre des articles 322 à 324 pour le compte de l'administration fiscale australienne, ce contribuable contrevient ce faisant à une disposition du CIR 1992. Les pénalités prévues par les articles 445 et 449 en cas de contravention au CIR 1992 sont, dès lors, applicables.

Si le Conseil d'État estimait, toutefois, qu'il serait nécessaire de déroger expressément aux articles 445 à 449 du CIR 1992, l'article 5 suivant pourrait être ajouté à la loi d'assentiment: «Les sanctions prévues par les articles 445 à 449 du Code des impôts sur les revenus 1992 sont applicables à une personne qui contrevient à une obligation de fournir des renseignements qui sont demandés dans le cadre de l'article 26 de la Convention, tel qu'amendé par le Second Protocole, par l'autorité compétente australienne désignée conformément à la Convention».

Par ailleurs, d'une manière générale, l'expérience montre que les personnes soumises à l'obligation de fournir des renseignements en matière fiscale, suite à la demande des autorités fiscales étrangères, s'exécutent avec diligence et bonne volonté" ⁽¹⁰⁾.

3.3. S'agissant des dispositions pénales ⁽¹¹⁾, le principe de la légalité s'applique de sorte qu'il appartient à la loi de définir clairement l'infraction ⁽¹²⁾.

Les articles 445 et 449 du CIR 92 ont trait aux infractions aux dispositions du "présent Code", ainsi que "des arrêtés pris pour leur exécution". Les articles 450 et 455 à 459 CIR 92 renvoient chacun à certaines des infractions visées aux articles 449 à 456 alors que les articles 451, 452 et 453 CIR 92 prévoient des peines et font référence à cet effet aux cas d'enquête autorisés par les articles 322, 325 et 374 ou à la violation du secret professionnel, tel qu'il est défini à l'article 337.

Par conséquent, les articles 445 à 459 du CIR 92 ne s'appliquent pas d'eux-mêmes aux infractions aux dispositions de l'Accord ou de l'article 3 du projet de loi. Si à la demande de l'autorité compétente monégasque, des renseignements sont recueillis dans les comptes, livres et documents des établissements de banque, de change, de crédit et d'épargne, cette collecte intervient sur le fondement du régime figurant à l'article 3 du projet de loi et pas en application des articles 322 à 324 du CIR. En effet, l'article 3 précité

⁽¹⁰⁾ Cette réponse a trait à un autre projet de loi à propos duquel un avis a été demandé (loi "portant assentiment au Second Protocole, fait à Paris le 24 juin 2009, modifiant la Convention entre le Royaume de Belgique et l'Australie tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, signée à Canberra le 13 octobre 1977, telle que modifiée par le Protocole signé à Canberra le 20 mars 1984, et adaptant la législation fiscale Belge à certaines dispositions dudit Second Protocole"), mais peut tout autant porter sur le présent projet.

⁽¹¹⁾ Les amendes administratives prévues par l'article 445 CIR 92 présentent également un caractère pénal (Cour constitutionnelle, n° 91/2008, 18 juin 2008, B.8.1).

⁽¹²⁾ Cf. les articles 12, alinéa 2, et 14 de la Constitution et l'article 7 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales. Dans l'arrêt *Kokkinakis* contre la Grèce du 25 mai 1993, la Cour européenne des droits de l'homme a jugé que l'article 7 consacre aussi, de manière plus générale, le principe de la légalité des délits et des peines et celui qui commande de ne pas appliquer la loi pénale de manière extensive au détriment de l'accusé, notamment par analogie.

prévoit la possibilité de recueillir des renseignements indépendamment des limitations figurant à l'article 318 CIR 92, et cette faculté ne s'accompagne d'aucune condition particulière si ce n'est qu'il doit s'agir de renseignements dans le cadre de l'Accord. Vu la finalité des compétences que les articles 322 à 324 du CIR 92 accordent à l'administration fiscale, le terme 'contribuable' à l'article 322 CIR 92 doit par ailleurs s'entendre au sens de personnes à considérer comme contribuables en vertu du CIR 92 ⁽¹³⁾.

Vu ce qui précède et compte tenu de l'intention, telle qu'elle ressort des explications du délégué, on complétera le projet par un mécanisme de sanctions.

FORMALITÉS

En ce qui concerne spécifiquement les impôts régionaux qui relèvent de l'Accord et pour lesquels l'autorité fédérale assure encore le service, on observera ce qui suit.

L'État fédéral est resté compétent pour modifier une règle de procédure administrative relative à un impôt régional au sens de l'article 3 de la loi spéciale du 16 janvier 1989, tant que la région concernée n'en assure pas elle-même le service.

C'est la conclusion qui peut être tirée de deux dispositions de cette loi spéciale.

D'une part, l'article 5, § 4, dispose que:

"Les régions sont compétentes pour fixer les règles de procédure administratives concernant les impôts visés à l'article 3 à compter de l'année budgétaire à partir de laquelle elles assurent le service des impôts".

D'autre part, l'article 5, § 3, alinéa 1^{er}, dispose que:

"À moins que la région n'en décide autrement, l'État assure gratuitement dans le respect des règles de procédure qu'il fixe, le service des impôts visés à l'article 3, alinéa 1^{er}, 1/ à 8/ et 10/ à 12/, pour le compte de la région et en

⁽¹³⁾ Comp. Anvers, 14 mars 2006, *TFR* 2006, p. 671, note M. MAUS.

concertation avec celle-ci. À partir de la deuxième année budgétaire suivant la date de notification du gouvernement de région au gouvernement fédéral de la décision d'assurer elle-même le service des impôts concernés, la région concernée assure le service de ces impôts. [...]"

Il résulte d'une lecture combinée de ces deux dispositions que l'État fédéral est compétent pour modifier les règles de procédure administratives relatives à ces taxes régionales dont il assure encore le service au sens de l'article 5, § 3, de la loi spéciale précitée du 16 janvier 1989.

D'après les travaux préparatoires qui ont précédé l'adoption de la loi spéciale du 13 juillet 2001 portant refinancement des Communautés et extension des compétences fiscales des régions ⁽¹⁴⁾, le service de l'impôt vise

"... le processus de l'établissement de la base imposable, le calcul de l'impôt, le contrôle de la base imposable et de l'impôt, ainsi que le contentieux y afférent (tant administratif que judiciaire), la perception et le recouvrement de l'impôt (en ce compris les frais et intérêts)" ⁽¹⁵⁾.

Compte tenu de ce qui précède, l'Accord en matière d'échange de renseignements avec Monaco, relatif à la fixation de l'assiette de l'impôt et au contrôle, peut être considéré comme la modification d'une règle de procédure administrative relative aux impôts régionaux concernés, modification qui relève de la compétence de l'État fédéral aussi longtemps que celui-ci continue à assurer le service de l'impôt.

S'il ressort des considérations qui précèdent que l'État fédéral peut modifier, à l'égard des régions pour le compte desquelles il assure toujours le service de l'impôt régional, les règles de procédure administratives concernant cet impôt, force est toutefois de constater que l'exercice de cette compétence est soumis à une procédure de concertation préalable avec les régions.

⁽¹⁴⁾ Voir *Doc. parl.*, Chambre, DOC 50 1183/7, p. 160.

⁽¹⁵⁾ Il s'agit non seulement des règles de procédure, mais également des sanctions applicables aux infractions commises envers ces règles (Cour constitutionnelle, n° 72/2005, 20 avril 2005, B.13.2).

L'article 5, § 3, alinéa 1^{er}, précité, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 dispose qu'à moins que la région concernée n'en décide autrement, l'État fédéral assure, dans le respect des règles de procédure qu'il fixe, le service des impôts mentionnés pour le compte de la région concernée et "en concertation" avec celle-ci.

Compte tenu du fait que le seul impôt concerné est le précompte immobilier et que l'autorité fédérale n'exerce le service de cet impôt que pour les Régions wallonne et de Bruxelles-Capitale, il résulte de cette disposition qu'une concertation avec ces deux régions doit avoir lieu au sujet de l'Accord ⁽¹⁶⁾. En effet, il faut considérer que l'obligation de concertation s'applique non seulement à l'exercice correct du "service des impôts", mais également à la réglementation relative à ce service, dès lors que celle-ci peut avoir une incidence directe sur la perception correcte des impôts et sur le volume des recettes fiscales mêmes.

Dès lors, il faudra encore accomplir cette formalité. Si le texte soumis au Conseil d'État devait encore subir des modifications à la suite de cette concertation, il y aurait lieu, conformément à la prescription de l'article 3, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État, de soumettre les dispositions modifiées à la section de législation pour un nouvel examen.

⁽¹⁶⁾ Voir, dans le même sens, l'avis 36.078/VR/2 du 9 décembre 2003 sur une proposition de loi "modifiant l'article 257 du Code des impôts sur les revenus 1992 afin de rendre automatique les réductions au précompte immobilier" (*Doc. parl.*, Chambre, DOC 51 0332/002); avis 37.099/1/2/3/4 des 6 et 7 mai 2004 sur un avant-projet de "loi-programme" (*Doc. parl.*, Chambre, DOC 51 1138/001, p. 295); avis 47.385/1 du 9 novembre 2009 sur un avant-projet de "loi-programme" (*Doc. parl.*, Chambre, DOC 52 2278/001, pp. 228-230).

EXAMEN DU TEXTEAccord

Dans le texte français de l'article 5, paragraphe 4, a, de l'Accord, il est question de "toute personne agissant en qualité de (...) fiduciaire", ce que le texte néerlandais exprime par les mots "personen die werkzaam zijn in de hoedanigheid van (...) een zaakwaarnemer". Les deux versions ne paraissent pas concorder parfaitement. On pourrait remédier à cette lacune linguistique en donnant des précisions supplémentaires dans l'exposé des motifs.

De kamer was samengesteld uit

La chambre était composée de

de Heren
Messieurs

M. VAN DAMME,

kamervoorzitter,
président de chambre,

J. BAERT,
J. SMETS,

staatsraden,
conseillers d'État,

L. DENYS,

assessor van de afdeling Wetgeving,
assesseur de la section de législation,

Mevrouw
Madame

G. VERBERCKMOES,

griffier,
greffier.

Het verslag werd uitgebracht door
Mevr. A. SOMERS, adjunct-auditeur.

Le rapport a été présenté par
Mme A. SOMERS, auditeur adjoint.

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

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

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

G. VERBERCKMOES

M. VAN DAMME