



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 53.285/3
van 29 mei 2013

avis 53.285/3
du 29 mai 2013

over

sur

een voorontwerp van wet
'houdende instemming met de
Overeenkomst tussen de
Regering van het Koninkrijk
België en de Regering van de
Volksrepubliek China tot het
vermijden van dubbele
belasting en tot het voorkomen
van het ontduiken van
belasting inzake belastingen
naar het inkomen, en met het
Protocol, gedaan te Brussel op
7 oktober 2009'

un avant-projet de loi 'portant
assentiment à la Convention
entre le Gouvernement du
Royaume de Belgique et le
Gouvernement de la
République populaire de Chine
tendant à éviter la double
imposition et à prévenir la
fraude fiscale en matière
d'impôts sur le revenu, et au
Protocole, faits à Bruxelles le
7 octobre 2009'

Op 30 april 2013 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Buitenlandse Zaken verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een voorontwerp van wet 'houdende instemming met de Overeenkomst tussen de Regering van het Koninkrijk België en de Regering van de Volksrepubliek China tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontduiken van belasting inzake belastingen naar het inkomen, en met het Protocol, gedaan te Brussel op 7 oktober 2009'.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 14 mei 2013. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jan SMETS en Bruno SEUTIN, staatsraden, Jan VELAERS en Johan PUT, assessoren, en Greet VERBERCKMOES, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Frédéric VANNESTE, auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Jo BAERT, kamervoorzitter.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 29 mei 2013.

*

Le 30 avril 2013, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Minister des Affaires étrangères à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur un avant-projet de loi 'portant assentiment à la Convention entre le Gouvernement du Royaume de Belgique et le Gouvernement de la République populaire de Chine tendant à éviter la double imposition et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu, et au Protocole, faits à Bruxelles le 7 octobre 2009'.

L'avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 14 mai 2013. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jan SMETS et Bruno SEUTIN, conseillers d'État, Jan VELAERS et Johan PUT, assesseurs, et Greet VERBERCKMOES, greffier.

Le rapport a été présenté par Frédéric VANNESTE, auditeur.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Jo BAERT, président de chambre.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 29 mai 2013.

*

1. Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond¹, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

STREKKING VAN HET VOORONTWERP VAN WET

2. Het om advies voorgelegde voorontwerp strekt ertoe instemming te verlenen met een dubbelbelastingverdrag met China en met het erbij gevoegde protocol.²

ALGEMENE OPMERKINGEN

3. De Werkgroep gemengde verdragen, ingesteld bij het samenwerkingsakkoord van 8 maart 1994 tussen de federale overheid, de gemeenschappen en de gewesten ‘over de nadere regelen voor het sluiten van gemengde verdragen’, heeft op 26 oktober 2010 geoordeeld dat de overeenkomst een gemengd verdrag is.³

4. Artikel 26, paragraaf 1, van het dubbelbelastingverdrag luidt:

“De bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende Staten wisselen de inlichtingen uit waarvan kan worden verwacht dat ze relevant zullen zijn voor de uitvoering van de bepalingen van deze Overeenkomst of voor de toepassing of de tenuitvoerlegging van de nationale wetgeving met betrekking tot de belastingen van elke soort en benaming die worden geheven ten behoeve van de overeenkomstsluitende Staten, met name voor het vermijden van het ontduiken van die belastingen, voor zover de belastingheffing waarin die nationale wetgeving voorziet niet in strijd is met de Overeenkomst. De uitwisseling van inlichtingen wordt niet beperkt door de artikelen 1 en 2.”

In artikel 1 van het verdrag wordt het personele toepassingsgebied omschreven, namelijk “personen die inwoner zijn van één of van beide overeenkomstsluitende Staten”, terwijl in artikel 2 de belastingen worden bepaald waarop het verdrag van toepassing is. Het gaat om “belastingen naar het inkomen die, ongeacht de wijze van heffing, worden geheven ten behoeve van een overeenkomstsluitende Staat of van de staatkundige onderdelen of plaatselijke gemeenschappen daarvan” (paragraaf 1 van dat artikel). De bestaande belastingen waarop het verdrag in België van toepassing is, zijn de personenbelasting, de vennootschapsbelasting, de rechtspersonenbelasting, de belasting van niet-inwoners en de aanvullende crisisbijdrage, telkens

¹ Aangezien het om een voorontwerp van wet gaat, wordt onder “rechtsgrond” de conformiteit met hogere rechtsnormen verstaan.

² Overeenkomst tussen de regering van het Koninkrijk België en de regering van de Volksrepubliek China ‘tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontduiken van belasting inzake belastingen naar het inkomen’, gedaan te Brussel op 7 oktober 2009.

³ De Interministeriële Conferentie voor Buitenlands Beleid (ICBB) stemde via de schriftelijke procedure in met het verslag van de Werkgroep gemengde verdragen, wat bij brieven van 20 januari 2011 is bevestigd.

“met inbegrip van de voorheffingen op die belastingen en van de opcentiemen op die belastingen en voorheffingen” (paragraaf 3 van dat artikel).

De nieuwe regeling inzake de uitwisseling van inlichtingen met China is evenwel algemeen en is dus niet beperkt tot de personen bedoeld in artikel 1 van het verdrag en tot de belastingen vermeld in artikel 2 van het verdrag. Bovendien kunnen ook inlichtingen worden gevraagd aan een bevoegde autoriteit “zelfs al heeft [die autoriteit] die inlichtingen niet nodig voor zijn eigen belastingdoeleinden” (artikel 26, paragraaf 4, van het verdrag). De Staat aan wie de inlichtingen zijn gevraagd, dient gebruik te maken van “de middelen waarover hij beschikt om de gevraagde inlichtingen te verkrijgen” (idem).

Gelet daarop rijst de vraag wie in België uitvoering zal moeten geven aan een verzoek om inlichtingen uitgaande van een bevoegde autoriteit van de Volksrepubliek China.

Uit artikel 3, paragraaf 1, j), van de overeenkomst volgt dat in België onder “bevoegde autoriteit” wordt verstaan “de Minister van Financiën of zijn bevoegde vertegenwoordiger”. Aangezien het om een gemengd verdrag gaat, is de bevoegdheid daarmee niet exclusief aan de federale minister van Financiën (of zijn bevoegde vertegenwoordiger) toegewezen, maar kan het ook om een deelstatelijke minister van Financiën gaan.

Daarom verdient het aanbeveling om op het intern-Belgische vlak te voorzien in een coördinatiemechanisme en -orgaan, zodat de bevoegde autoriteiten van de Volksrepubliek China weten tot wie een verzoek om inlichtingen moet worden gericht en de federale Staat, de gemeenschappen en de gewesten onderling kunnen uitmaken op welke wijze gevolg wordt gegeven aan een concreet verzoek. De Raad van State beveelt dan ook aan daarover een samenwerkingsakkoord in de zin van artikel 92*bis* van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 ‘tot hervorming der instellingen’ te sluiten.⁴

5. Wat de mogelijkheid betreft tot het “verstrekken van inlichtingen die door de andere overeenkomstsluitende Staat gevraagd zijn en die in het bezit zijn van banken of andere financiële instellingen” (artikel 26, paragraaf 5, van de overeenkomst), voorziet artikel 4 van het protocol in een specifieke sanctieregeling. Dat artikel luidt immers:

“a) om dergelijke inlichtingen te verkrijgen heeft de Belgische belastingadministratie de bevoegdheid om de bekendmaking van inlichtingen te vragen en om een onderzoek en verhoren in te stellen, niettegenstaande andersluidende bepalingen in zijn binnenlandse belastingwetgeving;

b) straffen waarin de nationale wetgeving van België 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

⁴ Vergelijk met artikel 1*bis* van de bijzondere wet van 16 januari 1989 ‘betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten’, en het samenwerkingsakkoord van 7 december 2001 tussen de federale Staat en de gewesten ‘betreffende de uitwisseling van informatie in het kader van de uitoefening van hun fiscale bevoegdheden en betreffende de overlegprocedures inzake technische uitvoerbaarheid van door de Gewesten voorgenen wijzigingen aan de gewestelijke belastingen en inzake de technische uitvoerbaarheid van de invoering door de Gewesten van algemene belastingverminderingen of -vermeerderingen van de verschuldigde personenbelasting’.

inlichtingen te geven waarin paragraaf 5 voorziet een verplichting was waarin is voorzien door de binnenlandse belastingwetgeving van België;

c) wanneer een persoon weigert om inlichtingen te verstrekken die in het kader van paragraaf 5 zijn gevraagd of nalaat die inlichtingen te geven binnen de termijnen die door de belastingadministratie van België vereist zijn, mag de belastingadministratie van België gepaste dwangmaatregelen tegen die persoon nemen”.

Gelet op het voor strafbepalingen geldende legaliteitsbeginsel,⁵ dient uit de wet te blijken wat de omschrijving “straffen waarin de nationale wetgeving van België voorziet voor iemand die nalaat om inlichtingen te geven die belangrijk zijn voor de uitvoering van zijn binnenlandse belastingwetgeving” in artikel 4, b), van het protocol precies inhoudt, en wat wordt bedoeld met de “gepaste dwangmaatregelen” in artikel 4, c), van het protocol.

Op dit punt zullen de stellers nog moeten nagaan of artikel 4 van het protocol, gelezen in samenhang met de geldende wettelijke bepalingen (zie bv. Artikel 322, § 4, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992), ter zake voldoende duidelijkheid biedt. Zelfs indien dit het geval is, verdient het toch aanbeveling om in de memorie van toelichting precies aan te geven welke die van toepassing zijnde strafbepalingen en dwangmaatregelen zijn.

6. In de slotformule van zowel de overeenkomst als het protocol wordt bepaald dat in geval van verschil in interpretatie tussen de Chinese, Nederlandse, Franse en Engelse tekst van de overeenkomst of het protocol, de Engelse tekst beslissend is.

De Engelse versie van de overeenkomst en van het protocol zal derhalve moeten worden gevoegd bij het ontwerp van wet dat wordt ingediend bij de Senaat.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Opschrift

7. De overeenkomst waarmee instemming wordt verleend, is blijkens haar opschrift een “[o]vereenkomst tussen de Regering van het Koninkrijk België en de Regering van de Volksrepubliek China tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontduiken van belasting inzake belastingen naar het inkomen”, en het protocol, gedaan te Brussel op 7 oktober 2009.

Hoewel van het opschrift van de overeenkomst niet anders dan in dezelfde bewoordingen melding kan worden gemaakt in het opschrift en in artikel 2 van het ontwerp,

⁵ Cf. de artikelen 12, tweede lid, en 14 van de Grondwet en artikel 7 van het Europees Verdrag over de rechten van de mens. Dit beginsel vereist dat de strafbaarstelling moet worden geformuleerd in bewoordingen op grond waarvan eenieder, op het ogenblik dat hij een gedrag aanneemt, kan uitmaken of dat gedrag al dan niet strafbaar is. Het beginsel vereist dat de wetgever in voldoende nauwkeurige, duidelijke en rechtszekerheid biedende bewoordingen bepaalt welke feiten strafbaar worden gesteld, zodat, enerzijds, diegene die een gedrag aanneemt, vooraf op afdoende wijze kan inschatten wat het gevolg van dat gedrag kan zijn, en, anderzijds, aan de rechter geen al te grote beoordelingsbevoegdheid wordt gelaten. Dit beginsel houdt niet enkel in dat de regelgever duidelijk moet aangeven welke gedragingen strafbaar zijn, maar ook dat hij de straffen moet bepalen die kunnen worden opgelegd voor de overtreding van ieder van de aldus aangewezen gebods- of verbodsbepalingen.

wordt hier de gelegenheid te baat genomen om erop te wijzen dat, zo verdragen weliswaar worden gesloten door de daartoe bevoegde organen van de uitvoerende macht, zij dit doen namens de rechtspersonen waarvan zij de uitvoerende macht zijn of voor wie zij optreden. Verdragsluitende partijen zijn hier dan ook de Belgische Staat en de Volksrepubliek China (en bijgevolg niet de regeringen van het Koninkrijk België⁶ en van de Volksrepubliek China).

Artikel 2

8. Luidens artikel 2 van het ontwerp wordt niet enkel met de overeenkomst ingestemd, doch ook met het gelijktijdig gesloten protocol.

Zoals uit het protocol blijkt, maken de bepalingen ervan een integrerend deel van de overeenkomst uit. Het volstaat dan ook om in te stemmen met de overeenkomst.

*

⁶ Overigens is het krachtens artikel 167, § 2, van de Grondwet de Koning die de verdragen sluit en niet de Regering.

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation a fait porter son examen essentiellement sur la compétence de l'auteur de l'acte, le fondement juridique ¹ et l'accomplissement des formalités requises.

PORTÉE DE L'AVANT-PROJET DE LOI

2. L'avant-projet soumis pour avis a pour objet de porter assentiment à une convention de double imposition avec la Chine et au protocole qui y est annexé ².

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

3. Le 26 octobre 2010, le Groupe de travail traités mixtes, institué par l'accord de coopération du 8 mars 1994 entre l'autorité fédérale, les communautés et les régions 'relatif aux modalités de conclusion des traités mixtes', a considéré qu'il s'agit d'un traité mixte ³.

4. L'article 26, paragraphe 1, de la convention de double imposition s'énonce comme suit :

« Les autorités compétentes des États contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des États contractants, en particulier en vue de prévenir la fraude fiscale relative à ces impôts, dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par les articles 1 et 2 ».

L'article 1 de la convention définit le champ d'application personnel, à savoir les « personnes qui sont des résidents d'un État contractant ou des deux États contractants », tandis que l'article 2 détermine les impôts auxquels s'applique la convention. Il s'agit des « impôts sur le revenu perçus pour le compte d'un État contractant, de ses subdivisions politiques ou de ses collectivités locales, quel que soit le système de perception » (paragraphe 1 de l'article). Les impôts actuels auxquels s'applique la convention en Belgique sont l'impôt des personnes physiques, l'impôt des sociétés, l'impôt des personnes morales, l'impôt des non-résidents et la contribution complémentaire de crise, chaque fois « y compris les précomptes relatifs à ces impôts et les additionnels auxdits impôts et précomptes » (paragraphe 3 de l'article).

Le nouveau régime en matière d'échange de renseignements avec la Chine est toutefois général et n'est donc pas limité aux personnes visées à l'article 1 de la convention et aux

¹ S'agissant d'un avant-projet de loi, on entend par « fondement juridique » la conformité aux normes supérieures.

² Convention entre le Gouvernement du Royaume de Belgique et le Gouvernement de la République populaire de Chine 'tendant à éviter la double imposition et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu', fait à Bruxelles le 7 octobre 2009.

³ Des courriers du 20 janvier 2011 confirment que la Conférence interministérielle Politique étrangère (CIPE) a approuvé le rapport du Groupe de travail traités mixtes dans le cadre d'une procédure écrite.

impôts visés à l'article 2 de la convention. En outre, des informations peuvent également être demandées à une autorité compétente « même [si cette autorité] [...] n'en a pas besoin à ses propres fins fiscales » (article 26, paragraphe 4, de la convention). L'État auquel les informations sont demandées, doit utiliser « les pouvoirs dont il dispose pour obtenir les renseignements demandés » (idem).

Eu égard à ce qui précède, la question se pose de savoir qui devra donner exécution en Belgique à une demande de renseignements émanant d'une autorité compétente de la République populaire de Chine.

Il résulte de l'article 3, paragraphe 1, j), de la convention que, par « autorité compétente » on entend, en Belgique, « le Ministre des Finances ou son représentant autorisé ». S'agissant d'un traité mixte, la compétence ne se trouve pas ainsi exclusivement attribuée au ministre des Finances fédéral (ou à son délégué autorisé), mais peut aussi l'être à un ministre des Finances d'une entité fédérée.

Il est par conséquent recommandé de prévoir un mécanisme et un organe de coordination internes propres à la Belgique, afin de permettre aux autorités compétentes de la République populaire de Chine de savoir à qui il faut adresser une demande de renseignements et à l'État fédéral, aux communautés et aux régions, de déterminer de quelle manière il y a lieu de donner suite à une demande concrète. Le Conseil d'État préconise dès lors de conclure à ce sujet un accord de coopération au sens de l'article 92bis de la loi spéciale du 8 août 1980 'de réformes institutionnelles'⁴.

5. En ce qui concerne la possibilité de « communiquer, à la demande de l'autre Etat contractant, des renseignements détenus par des banques ou autres institutions financières » (article 26, paragraphe 5, de la convention), l'article 4 du protocole prévoit un régime de sanction spécifique. En effet, cet article s'énonce comme suit :

« a) en vue d'obtenir ces renseignements, l'administration fiscale belge a le pouvoir de demander la communication de renseignements et de procéder à des investigations et des auditions nonobstant toute disposition contraire de la législation fiscale interne de la Belgique;

b) les pénalités prévues par la législation interne de la Belgique 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 au paragraphe 5 était une obligation prévue par la législation fiscale interne de la Belgique.

c) lorsqu'une personne refuse de fournir des renseignements demandés dans le cadre du paragraphe 5 ou omet de fournir ces renseignements dans le délai prescrit par l'administration fiscale belge, l'administration fiscale belge peut avoir recours à des mesures d'exécution appropriées à l'encontre de cette personne ».

⁴ Comparer avec l'article 1bis de la loi spéciale du 16 janvier 1989 'relative au financement des Communautés et des Régions', et avec l'accord de coopération du 7 décembre 2001 entre l'État fédéral et les régions 'relatif à l'échange d'informations dans le cadre de l'exercice de leurs compétences fiscales et aux procédures de concertation concernant l'applicabilité technique des modifications aux impôts régionaux projetées par les Régions et l'applicabilité technique de l'instauration par les Régions de réductions ou d'augmentations générales de l'impôt des personnes physiques dû'.

Compte tenu du principe de légalité qui s'applique aux sanctions ⁵, il faut que la loi indique ce que recouvre précisément le segment « pénalités prévues par la législation interne de la Belgique à l'encontre d'une personne qui omet de fournir des renseignements pertinents pour l'application de sa législation fiscale interne » à l'article 4, b), du protocole, et ce que signifie « mesures d'exécution appropriées » à l'article 4, c), du protocole.

Sur ce point, les auteurs devront encore vérifier si l'article 4 du protocole, lu en combinaison avec les dispositions légales en vigueur (voir par exemple l'article 322, § 4, du Code des impôts sur les revenus 1992), est suffisamment clair. Même si tel était le cas, mieux vaudrait indiquer précisément dans l'exposé des motifs quelles sont les sanctions et mesures d'exécution applicables.

6. Selon la formule finale de la Convention et du protocole, il est prévu, en cas de divergence d'interprétation entre leur version en langues chinoise, néerlandaise, française et anglaise, que le texte en langue anglaise prévaudra.

La version anglaise de la Convention et du Protocole doit dès lors être jointe au projet de loi qui sera déposé au Sénat.

EXAMEN DU TEXTE

Intitulé

7. Selon son intitulé, la convention à laquelle il est porté assentiment est une « [c]onvention entre le Gouvernement du Royaume de Belgique et le Gouvernement de la République populaire de Chine tendant à éviter la double imposition et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu », et le protocole, faits à Bruxelles le 7 octobre 2009.

Quoiqu'il faille impérativement reproduire littéralement l'intitulé des conventions dans l'intitulé et à l'article 2 du projet, l'occasion est mise à profit pour souligner que si ce sont, certes, les organes compétents du pouvoir exécutif qui concluent les traités, ils le font au nom des personnes morales dont ils constituent le pouvoir exécutif ou pour lesquelles ils interviennent. En l'occurrence, les parties contractantes sont, dès lors, l'État belge et la République populaire de Chine (et donc pas les gouvernements du Royaume de Belgique ⁶ et de la République populaire de Chine).

⁵ Cf. les articles 12, alinéa 2, et 14 de la Constitution et l'article 7 de la Convention européenne des droits de l'homme. Ce principe exige que l'incrimination soit formulée en des termes qui permettent à chacun de savoir, au moment où il adopte un comportement, si celui-ci est ou non punissable. Le législateur doit par conséquent définir en des termes suffisamment clairs, précis et prévisibles les faits qui sont érigés en infraction afin, d'une part, que celui qui adopte un comportement puisse évaluer préalablement, de manière satisfaisante, quelle peut être la conséquence de ce comportement et afin, d'autre part, que ne soit pas laissé au juge un trop grand pouvoir d'appréciation. Ce principe implique non seulement que le législateur doit précisément circonscrire les comportements qui sont incriminés, mais également qu'il doit fixer les peines qui peuvent être infligées pour l'infraction à chacune des injonctions et interdictions ainsi désignées.

⁶ En vertu de l'article 167, § 2, de la Constitution, c'est d'ailleurs le Roi qui conclut les traités, et non le Gouvernement.

Article 2

8. Selon l'article 2 du projet, l'assentiment porte non seulement sur la convention mais également sur le protocole fait à la même date.

Ainsi qu'il ressort du protocole, les dispositions de celui-ci font partie intégrante de la convention. Il suffit dès lors de porter assentiment à la convention.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Greet VERBERCKMOES

Jo BAERT