



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 53.490/3
van 2 juli 2013

avis 53.490/3
du 2 juillet 2013

over

sur

een voorontwerp van wet
'houdende instemming met het
Protocol tussen het Koninkrijk
België en de Tsjechische
Republiek bij de Overeenkomst
tussen het Koninkrijk België en de
Tsjechische Republiek tot het
vermijden van dubbele belasting en
tot het voorkomen van het ontgaan
van belasting inzake belastingen
naar het inkomen en naar het
vermogen, gedaan te Brussel op
15 maart 2010'

un avant-projet de loi 'portant
assentiment au Protocole entre le
Royaume de Belgique et la
République tchèque à la
Convention entre le Royaume de
Belgique et la République tchèque
tendant à éviter la double
imposition et à prévenir l'évasion
fiscale en matière d'impôts sur le
revenu et sur la fortune, fait à
Bruxelles le 15 mars 2010'

Op 4 juni 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 het Protocol tussen het Koninkrijk België en de Tsjechische Republiek bij de Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en de Tsjechische Republiek tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, gedaan te Brussel op 15 maart 2010'.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 25 juni 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 2 juli 2013.

*

Le 4 juin 2013, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Affaires étrangères à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur un avant-projet de loi 'portant assentiment au Protocole entre le Royaume de Belgique et la République tchèque à la Convention entre le Royaume de Belgique et la République tchèque tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, fait à Bruxelles le 15 mars 2010'.

L'avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 25 juin 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 2 juillet 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 protocol² tot wijziging van het dubbelbelastingverdrag met Tsjechië op het vlak van het uitwisselen van inlichtingen.

ALGEMENE OPMERKINGEN

3. Op 16 december 1996 is te Brussel een overeenkomst gesloten tussen de Tsjechische Republiek en het Koninkrijk België tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen. Gelet op haar inhoud had deze overeenkomst enkel betrekking op bevoegdheden van de federale Staat, die zijn instemming verleende bij wet van 24 juni 2000.

Op 15 maart 2010 is te Brussel tussen dezelfde partijen een protocol gesloten waarbij de voormelde overeenkomst wordt gewijzigd. Daarbij is de federale Staat uitgegaan van de veronderstelling dat hij zich opnieuw enkel voor zichzelf engageerde vermits, volgens hem, het protocol enkel betrekking had op belastingen waarvoor hij exclusief bevoegd was.

Het gaat evenwel om een gemengd verdrag aangezien de uitwisseling van inlichtingen die erdoor georganiseerd wordt in werkelijkheid betrekking heeft op het geheel van de belastingen die in België geheven worden.

Uit de documenten gevoegd bij de adviesaanvraag blijkt dat ook 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’, op 26 oktober 2010 dit standpunt heeft ingenomen.³

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

² Protocol ‘between the Kingdom of Belgium and the Czech Republic to the Convention between the Kingdom of Belgium and the Czech Republic for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and on capital’, gedaan te Brussel op 15 maart 2010. Alleen de Engelse versie is authentiek; de Nederlandse en de Franse versies zijn vertalingen.

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.

4. Het nieuwe artikel 26, paragraaf 1, van het dubbelbelastingverdrag (artikel I van het protocol) luidt:

(vertaling) “De bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende Staten wisselen de inlichtingen uit die naar verwachting 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 belastingen van elke soort en benaming die worden geheven door of ten behoeve van de overeenkomstsluitende Staten, 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.”

Artikel 1 van het verdrag omschrijft het personeel toepassingsgebied, namelijk “personen die inwoner zijn van een overeenkomstsluitende Staat of van beide overeenkomstsluitende Staten”, terwijl artikel 2 de belastingen bepaalt waarop het verdrag van toepassing is. Het gaat om “belastingen naar het inkomen en naar het vermogen die, ongeacht de wijze van heffing, worden geheven ten behoeve van een overeenkomstsluitende Staat, van de staatkundige onderdelen of plaatselijke gemeenschappen daarvan” (paragraaf 1 van het artikel). De “bestaande” belastingen waarop het verdrag luidens zijn artikel 2, paragraaf 3, in België van toepassing is, zijn de personenbelasting, de vennootschapsbelasting, de rechtspersonenbelasting, de belasting van niet-inwoners, de bijzondere heffing op roerende inkomsten⁴ en de aanvullende crisisbijdrage, telkens “met inbegrip van de voorheffingen, de opcentiemen op die belastingen en voorheffingen, alsmede de aanvullende belastingen op de personenbelasting”.

De nieuwe regeling inzake de uitwisseling van inlichtingen met Tsjechië 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” (nieuw 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 Tsjechië.

Uit artikel 3, paragraaf 1, h), van het verdrag 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 Tsjechië 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

⁴ De bijzondere heffing op roerende inkomsten is opgeheven met ingang van het aanslagjaar 1995 (cf. de artikelen 9 en 11, tweede lid, van de wet van 16 april 1997 ‘houdende diverse fiscale bepalingen’).

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.⁵

*

⁵ 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 voorgenomen 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'.

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 un protocole ² modifiant la convention de double imposition avec la Tchéquie en ce qui concerne l'échange de renseignements.

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

3. Le 16 décembre 1996, à Bruxelles, la République tchèque et le Royaume de Belgique ont conclu une convention tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune. Vu sa substance, cette convention relevait des seules compétences de l'État fédéral, qui donna son assentiment par la loi du 24 juin 2000.

Le 15 mars 2010, à Bruxelles, les mêmes parties ont conclu un protocole modifiant cette convention. À cette occasion, estimant que le protocole ne concernait que des impôts relevant de sa seule compétence, l'État fédéral a considéré qu'il était une nouvelle fois le seul à s'engager.

Il s'agit toutefois d'un traité mixte puisque l'échange d'informations qu'il organise concerne en réalité l'ensemble des impôts prélevés en Belgique.

Il ressort des documents joints à la demande d'avis que le Groupe de Travail Traités mixtes, institué par l'accord de coopération du 8 mars 1994 entre l'État fédéral, les Communautés et les Régions 'relatif aux modalités de conclusion des traités mixtes' a également adopté ce point de vue le 26 octobre 2010 ³.

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

² Protocole 'between the Kingdom of Belgium and the Czech Republic to the Convention between the Kingdom of Belgium and the Czech Republic for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and on capital', fait à Bruxelles le 15 mars 2010. Seule la version anglaise est authentique; les versions française et néerlandaise sont des traductions.

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

4. L'article 26, paragraphe 1, nouveau de la convention de double imposition (article I du protocole) s'énonce comme suit :

(traduction) « 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 par ou pour le compte des États contractants 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^{er} et 2 ».

L'article 1^{er} 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 et sur la fortune 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, selon son article 2, paragraphe 3, sont l'impôt des personnes physiques, l'impôt des sociétés, l'impôt des personnes morales, l'impôt des non-résidents, la cotisation spéciale sur revenus mobiliers⁴ et la contribution complémentaire de crise, chaque fois « y compris les précomptes, les centimes additionnels auxdits impôts et précomptes ainsi que les taxes additionnelles à l'impôt des personnes physiques ».

Le nouveau régime en matière d'échange de renseignements avec la Tchéquie est toutefois général et n'est donc pas limité aux personnes visées à l'article 1^{er} de la convention et aux 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 » (nouvel article 26, paragraphe 4, de la convention). L'État auquel les informations sont demandées est tenu d'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 Tchéquie.

Il résulte de l'article 3, paragraphe 1, h), 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 représentant 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 Tchéquie 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

⁴ La cotisation spéciale sur revenus mobiliers est abrogée à partir de l'exercice d'imposition 1995 (cf. les articles 9 et 11, alinéa 2, de la loi du 16 avril 1997 'portant diverses dispositions fiscales').

coopération au sens de l'article 92*bis* de la loi spéciale du 8 août 1980 'de réformes institutionnelles'⁵.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Greet VERBERCKMOES

Jo BAERT

⁵ Comparer avec l'article 1^{er}*bis* 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'.