RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

advies 57.292/3
van 20 april 2015

over

een voorontwerp van wet ‘houdende instemming met het Protocol, gedaan te Brussel op 9 juli 2013, tot wijziging van de Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en de Republiek Turkije tot het vermijden van dubbele belasting inzake belastingen naar het inkomen, ondertekend te Ankara op 2 juni 1987’

CONSEIL D’ÉTAT
section de législation

avis 57.292/3
du 20 avril 2015

sur

un avant-projet de loi ‘portant assentiment au Protocole, fait à Bruxelles le 9 juillet 2013, modifiant la Convention entre le Royaume de Belgique et la République de Turquie tendant à éviter la double imposition en matière d’impôts sur le revenu, signée à Ankara le 2 juin 1987’

Op 19 maart 2015 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Buitenlandse en Europese Zaken verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een voorontwerp van wet 'houdende instemming met het Protocol, gedaan te Brussel op 9 juli 2013, tot wijziging van de Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en de Republiek Turkije tot het vermijden van dubbele belasting inzake belastingen naar het inkomen, ondertekend te Ankara op 2 juni 1987'.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 31 maart 2015. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jan SMETS en Jeroen VAN NIEUWENHOVE, staatsraden, Jan VELAERS en Johan PUT, assessoren, en Annemie GOOSSENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Dries VAN EECKHOUTTE, 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 20 april 2015.

*

Le 19 mars 2015, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Affaires étrangères et européennes à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur un avant-projet de loi 'portant assentiment au Protocole, fait à Bruxelles le 9 juillet 2013, modifiant la Convention entre le Royaume de Belgique et la République de Turquie tendant à éviter la double imposition en matière d'impôts sur le revenu, signée à Ankara le 2 juin 1987'.

L'avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 31 mars 2015. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jan SMETS et Jeroen VAN NIEUWENHOVE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Johan PUT, assesseurs, et Annemie GOOSSENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Dries VAN EECKHOUTTE, 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 20 avril 2015.

*

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 rechtsgrond[1], alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET VOORONTWERP VAN WET

2. Het om advies voorgelegde voorontwerp van wet strekt ertoe instemming te verlenen met het Protocol[2] tot wijziging van het dubbelbelastingverdrag met Turkije.[3]

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 3 februari 2011 geoordeeld dat de overeenkomst een gemengd verdrag is.[4]

4. In de slotformule van het wijzigende protocol wordt bepaald dat de Franse, Nederlandse, Turkse en Engelse versies gelijkelijk authentiek zijn en dat ingeval van verschil tussen de teksten, de Engelse versie beslissend is. Van het protocol zal derhalve ook de Engelse versie moeten worden voorgelegd aan de Kamer van volksvertegenwoordigers.

5. Het nieuwe artikel 26, paragraaf 1, van het dubbelbelastingverdrag (artikel 2 van het wijzigende protocol) luidt:

> "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 ten behoeve van de overeenkomstsluitende Staten of van de staatkundige onderdelen of plaatselijke gemeenschappen daarvan, 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."

---

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

[2] Protocol 'tot wijziging van de Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en de Republiek Turkije tot het vermijden van dubbele belasting inzake belastingen naar het inkomen, ondertekend te Ankara op 2 juni 1987', gedaan te Brussel op 9 juli 2013.

[3] Overeenkomst '*between the Kingdom of Belgium and the Republic of Turkey for the avoidance of double taxation with respect to taxes of income*', gedaan te Ankara op 2 juni 1987.

[4] 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 18 mei 2011 is bevestigd.

Het nieuwe artikel 27, paragraaf 1, van het dubbelbelastingverdrag (artikel 3 van het wijzigende protocol) luidt:

> "De overeenkomstsluitende Staten verlenen elkaar bijstand voor de invordering van belastingvorderingen. Deze bijstand wordt niet beperkt door de artikelen 1 en 2. De bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende Staten kunnen in onderlinge overeenstemming de wijze van uitvoering van dit artikel bepalen."

Artikel 1 van het verdrag omschrijft het personele toepassingsgebied, namelijk (vertaling) "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 die, ongeacht de wijze van heffing, worden geheven ten behoeve van elk van de overeenkomstsluitende Staten of van de staatkundige onderdelen of plaatselijke gemeenschappen daarvan" (paragraaf 1 van het artikel). De bestaande belastingen waarop het verdrag in België van toepassing is, zijn de personenbelasting, de vennootschapsbelasting, de rechtspersonenbelasting, de belasting der niet-verblijfhouders en de met de personenbelasting gelijkgestelde bijzondere heffing, telkens "met inbegrip van de voorheffing, de opdeciemen en opcentiemen op die belastingen en voorheffingen, alsmede de aanvullende belasting op de personenbelasting" (paragraaf 3, b), van het artikel).

De nieuwe regeling inzake de uitwisseling van inlichtingen met en het verlenen van invorderingsbijstand aan Turkije 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 "zelfs al heeft die andere Staat die inlichtingen niet nodig voor zijn eigen belastingdoeleinden" (nieuw artikel 25, 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 of een verzoek om invorderingsbijstand uitgaande van een bevoegde autoriteit van Turkije.

Uit artikel 3, paragraaf 1, h), ii), van het verdrag (artikel 1 van het wijzigende protocol), volgt dat in België onder "bevoegde autoriteit" wordt verstaan "naargelang het geval, de Minister van Financiën van de federale Regering en/of van de Regering van een Gewest en/of van een Gemeenschap, of zijn gemachtigde vertegenwoordiger".

Daarom verdient het aanbeveling om op het intern-Belgische vlak te voorzien in een coördinatiemechanisme en -orgaan, zodat de bevoegde autoriteiten van Turkije weten tot wie een verzoek om inlichtingen of een verzoek om invorderingsbijstand 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.[5] In de memorie van toelichting wordt overigens vermeld dat aan de tekst van zo'n samenwerkingsakkoord wordt gewerkt.

6. In het nieuwe artikel 27, paragraaf 1, van het dubbelbelastingverdrag, zoals vervangen bij artikel 3 van het wijzigende protocol, wordt bepaald dat de bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende Staten in onderlinge overeenstemming de wijze van uitvoering van dat artikel kunnen bepalen.

In verband met dergelijke akkoorden, kan worden verwezen naar wat de Raad van State in advies 42.631/AV van 8 mei 2007 heeft opgemerkt:

> "Voor zover deze akkoorden alleen maar voorzien in de administratieve en technische uitvoering van een verdrag en ermee slechts beoogd wordt de rechten en verplichtingen die in het verdrag zelf reeds zijn opgenomen uitvoerbaar te maken, zijn deze akkoorden geen nieuwe verdragen, doch louter 'executive agreements'. Ze behoeven dan ook niet door de Koning te worden gesloten. De Wetgevende Kamers hoeven er hun instemming niet aan te verlenen[6].
>
> Uit de praktijk blijkt echter ook dat sommige akkoorden wel zelf autonome regelingen inhouden, die nieuwe rechten en verplichtingen met zich brengen voor de overheden of de burgers. In dat geval dienen deze akkoorden als verdragen te worden beschouwd. Op grond van artikel 167, § 2, van de Grondwet zouden ze dan ook in beginsel door de Koning moeten worden gesloten en de Wetgevende Kamers zouden er hun instemming mee dienen te betuigen. Voor zover het gaat om 'gemengde verdragen' dienen daarenboven de gemeenschaps- en/of gewestregeringen te worden betrokken bij het sluiten ervan en dienen ook de gemeenschaps- en/of gewestparlementen er hun instemming mee te verlenen."[7]

Telkens een akkoord wordt gesloten over de wijze van uitvoering van artikel 27 van het dubbelbelastingverdrag, zal derhalve moeten worden nagegaan of het niet om een verdrag gaat. Is dat het geval, dan dient de geëigende procedure voor het sluiten ervan te worden gevolgd en kan het geen gevolg hebben dan nadat het de instemming van alle bevoegde parlementaire vergaderingen heeft gekregen. Gelet op artikel 190 van de Grondwet, zal een dergelijk akkoord om verbindend te zijn, moeten worden bekendgemaakt in het Belgisch Staatsblad.

*

---

[5] Vergelijk met artikel 1*bis* van de bijzondere wet van 16 januari 1989 'betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten' en met 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'.

[6] *Voetnoot 7 uit het geciteerde advies*: Zie onder meer J. MASQUELIN, Le droit des traités dans l'ordre juridique et dans la pratique diplomatique, Brussel, 1980, p. 206-208; G. CRAENEN, De staatsrechtelijke regeling van aanvaarding en invoering van verdragen in België, Preadvies VVSRBN, Deventer, 2006, p. 7.

[7] Adv.RvS 42.631/AV van 8 mei 2007 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 9 februari 2009 'houdende instemming met het Raamakkoord tussen de Regering van het Koninkrijk België en de Regering van de Franse Republiek betreffende de grensoverschrijdende samenwerking inzake gezondheidszorg, ondertekend te Moeskroen op 30 september 2005', *Parl.St.* Senaat 2007-08, nr. 4-912/1, 15.

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1er, 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 [8] et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DE L'AVANT-PROJET DE LOI

2. L'avant-projet de loi soumis pour avis a pour objet de porter assentiment au protocole [9] modifiant la convention préventive de la double imposition conclue avec la Turquie [10].

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

3. Le 3 février 2011, 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 que la convention est un traité mixte [11].

4. La formule finale du protocole modificatif dispose que les versions française, néerlandaise, turque et anglaise font également foi et qu'en cas de divergence entre les textes, la version anglaise prévaudra. La version anglaise du protocole devra dès lors être également soumise à la Chambre des représentants.

5. Le nouvel article 26, paragraphe 1, de la convention préventive de la double imposition (article 2 du protocole modificatif) 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, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locale 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 1er et 2 ».

Le nouvel article 27, paragraphe 1, de la convention préventive de la double imposition (article 3 du protocole modificatif) dispose ce qui suit :

---

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

[9] Protocole 'modifiant la Convention entre le Royaume de Belgique et la République de Turquie tendant à éviter la double imposition en matière d'impôts sur le revenu, signé à Ankara le 2 juin 1987', fait à Bruxelles le 9 juillet 2013.

[10] Convention '*between the Kingdom of Belgium and the Republic of Turkey for the avoidance of double taxation with respect to taxes of income*', faite à Ankara le 2 juin 1987.

[11] Des courriers du 18 mai 2011 ont confirmé 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.

> « Les États contractants se prêtent mutuellement assistance pour le recouvrement de leurs créances fiscales. Cette assistance n'est pas limitée par les articles 1er et 2. Les autorités compétentes des États contractants peuvent régler d'un commun accord les modalités d'application du présent article ».

L'article 1er de la convention définit le champ d'application personnel, à savoir les (traduction) « 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 de chacun des États contractants, de ses subdivisions politiques et de ses collectivités locales, quel que soit le système de perception » (paragraphe 1 de l'article). Les impôts actuels auxquels la convention s'applique en Belgique sont l'impôt des personnes physiques, l'impôt des sociétés, l'impôt des personnes morales, l'impôt des non-résidents et la cotisation spéciale assimilée à l'impôt des personnes physiques « y compris [dans chaque cas] les précomptes, les centimes additionnels auxdits impôts et précomptes ainsi que les taxes additionnelles à l'impôt des personnes physiques » (paragraphe 3, b) de l'article).

Le nouveau régime en matière d'échange de renseignements avec la Turquie et en matière d'assistance au recouvrement prêtée à la Turquie est toutefois général et n'est donc pas limité aux personnes visées à l'article 1er de la convention et aux impôts visés à l'article 2 de la convention. En outre, des renseignements peuvent également être demandés « même [si cet autre État] n'en a pas besoin à ses propres fins fiscales » (nouvel article 26, paragraphe 4, de la convention). L'État à qui les renseignements sont demandés doit utiliser « les pouvoirs dont il dispose pour obtenir les renseignements demandés » (*idem*).

On peut dès lors se demander qui en Belgique devra donner exécution à une demande de renseignements ou à une demande d'assistance au recouvrement émanant d'une autorité compétente de la Turquie.

Il résulte de l'article 3, paragraphe 1, h), ii), de la convention (article 1er du protocole modificatif) que, par « autorité compétente » on entend, en Belgique, « suivant le cas, le Ministre des Finances du Gouvernement fédéral et/ou du Gouvernement d'une Région et/ou d'une Communauté, ou son représentant autorisé ».

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 Turquie de savoir à qui il faut adresser une demande de renseignements ou une demande d'assistance au recouvrement et de permettre 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 92*bis* de la loi spéciale du 8 août 1980 'de réformes institutionnelles' [12]. Au demeurant, il est précisé

[12] Comparer avec l'article 1er*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'.

dans l'exposé des motifs que le texte d'un tel accord de coopération est actuellement en cours d'élaboration.

6. Le nouvel article 27, paragraphe 1, de la convention préventive de la double imposition, tel qu'il a été remplacé par l'article 3 du protocole modificatif, dispose que les autorités compétentes des États contractants peuvent régler d'un commun accord les modalités d'application de cet article.

Concernant de tels accords, on pourra se référer aux observations que le Conseil d'État a formulées dans son avis 42.631/AG du 8 mai 2007 :

> « Pour autant que ces accords se limitent à prévoir l'exécution administrative et technique d'un traité et ne visent qu'à permettre l'exécution des droits et obligations qui y figurent, ces accords ne sont pas de nouveaux traités, mais de simple 'executive agreements'. Il ne doivent dès lors pas être conclus par le Roi. Les Chambres législatives ne doivent pas y donner leur assentiment [13].
>
> La pratique révèle cependant également que certains accords comportent bel et bien des réglementations autonomes qui font naître des droits et obligations nouveaux pour les autorités ou les citoyens. Pareils accords doivent dans ces cas être considérés comme des traités. Conformément à l'article 167, § 2, de la Constitution, ils devraient dès lors, en principe, être conclus par le Roi et recevoir l'assentiment des Chambres législatives. S'il s'agit 'de traités mixtes', les gouvernements communautaires et/ou régionaux doivent en outre être associés à leur conclusion et les parlements communautaires et/ou régionaux y donner eux aussi leur assentiment » [14].

Chaque fois qu'un accord sera conclu au sujet des modalités d'exécution de l'article 27 de la convention préventive de la double imposition, il y aura par conséquent lieu de vérifier s'il ne s'agit pas d'une convention. Si tel est le cas, il conviendra de suivre la procédure appropriée pour la conclusion de celle-ci et elle ne pourra produire d'effet qu'après avoir reçu l'assentiment de toutes les assemblées parlementaires compétentes. Eu égard à l'article 190 de la Constitution, un tel accord devra être publié au Moniteur belge pour être contraignant.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS Jo BAERT

[13] N*ote de bas de page 7 de l'avis cité* : Voir notamment J. MASQUELIN, *Le droit des traités dans l'ordre juridique et dans la pratique diplomatique belges*, Bruxelles, 1980, p. 206-208; G. CRAENEN, *De staatsrechtelijke regeling van aanvaarding en invoering van verdragen in België*, Preadvies VVSRBN, Deventer, 2006, p. 7.

[14] Avis.C.E. 42.631/AG du 8 mai 2007 sur un avant-projet devenu la loi du 9 février 2009 'portant assentiment à l'Accord cadre entre le Gouvernement du Royaume de Belgique et le Gouvernement de la République française sur la coopération sanitaire transfrontalière, signé à Mouscron le 30 septembre 2005', *Doc. parl.*, Sénat, 2007-08, n° 4-912/1, 15.