



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

advies 57.294/3
van 21 april 2015

over

een voorontwerp van wet
‘houdende instemming met de
Overeenkomst tussen het
Koninkrijk België en het Eiland
Man tot het vermijden van dubbele
belasting en tot het voorkomen van
het ontduiken van belasting inzake
belastingen naar het inkomen,
gedaan te Brussel op 16 juli 2009,
en houdende aanpassing van de
Belgische belastingwetgeving aan
sommige bepalingen van
voornoemde Overeenkomst’

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

avis 57.294/3
du 21 avril 2015

sur

un avant-projet de loi ‘portant
assentiment à la Convention entre
le Royaume de Belgique et l’Ile de
Man tendant à éviter la double
imposition et à prévenir la fraude
fiscale en matière d’impôts sur le
revenu, faite à Bruxelles le
16 juillet 2009, et adaptant la
législation fiscale belge à certaines
dispositions de ladite Convention’

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 de Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en het Eiland Man tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontduiken van belasting inzake belastingen naar het inkomen, gedaan te Brussel op 16 juli 2009, en houdende aanpassing van de Belgische belastingwetgeving aan sommige bepalingen van voornoemde Overeenkomst’.

Het ontwerp is door de derde kamer onderzocht op 14 april 2015. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Wouter PAS, staatsraden, Michel TISON, assessor, en Annemie GOOSSENS, 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 21 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 à la Convention entre le Royaume de Belgique et l'Ile de Man tendant à éviter la double imposition et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu, faite à Bruxelles le 16 juillet 2009, et adaptant la législation fiscale belge à certaines dispositions de ladite Convention’.

Le projet a été examiné par la troisième chambre le 14 avril 2015. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Wouter PAS, conseillers d'État, Michel TISON, assesseur, et Annemie GOOSSENS, 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 21 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 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 van wet strekt ertoe instemming te verlenen met het dubbelbelastingverdrag met het Eiland Man.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 het akkoord een gemengd verdrag is.³

4. Artikel 27, paragraaf 1, van het dubbelbelastingverdrag luidt:

(vertaling) “De bevoegde autoriteiten van de Partijen 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 de belastingen waarop artikel 2 van toepassing is, voor zover de belastingheffing waarin die nationale wetgeving voorziet niet in strijd is met de Overeenkomst. De uitwisseling van inlichtingen wordt niet beperkt door artikel 1.”

Artikel 28, paragraaf 1, van het dubbelbelastingverdrag luidt:

(vertaling) “De Partijen verlenen elkaar bijstand voor de invordering van belastingvorderingen. Deze bijstand wordt niet beperkt door artikel 1. De bevoegde autoriteiten van de Partijen kunnen in onderlinge overeenstemming de wijze van uitvoering van dit artikel bepalen.”

Artikel 1 van het verdrag omschrijft het personele toepassingsgebied, namelijk “personen die inwoner zijn van één of van beide Partijen”, 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 een Partij of van de staatkundige onderdelen of plaatselijke gemeenschappen daarvan” (paragraaf 1 van het artikel). De bestaande

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

² Overeenkomst ‘between the Kingdom of Belgium and the Isle of Man for the avoidance of double taxation and the prevention of tax fraud with respect to taxes on income’, gedaan te Brussel op 16 juli 2009. 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.

belastingen waarop het verdrag in België van toepassing is, zijn de personenbelasting, de vennootschapsbelasting, de rechtspersonenbelasting en de belasting van niet-inwoners, telkens “met inbegrip van de voorheffingen en de opcentiemen op die belastingen en voorheffingen” (paragraaf 3 van het artikel).

De regeling inzake de uitwisseling van inlichtingen en de bijstand voor de invordering van belastingen met het Eiland Man is evenwel algemeen en is dus niet beperkt tot de personen bedoeld in artikel 1 van het verdrag. Bovendien kunnen ook inlichtingen worden gevraagd aan een bevoegde autoriteit “zelfs al heeft die andere Partij die inlichtingen niet nodig voor haar eigen belastingdoeleinden” (artikel 27, paragraaf 4, van het verdrag). De Partij aan wie de inlichtingen zijn gevraagd, dient gebruik te maken van “de middelen waarover zij 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 bijstand uitgaande van een bevoegde autoriteit van het Eiland Man.

Uit artikel 3, paragraaf 1, h), ii), 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 het Eiland Man weten tot wie een verzoek om inlichtingen of een verzoek om bijstand 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 In de memorie van toelichting wordt overigens vermeld dat aan de tekst van zo’n samenwerkingsakkoord wordt gewerkt.

5. In artikel 28, paragraaf 1, van het dubbelbelastingverdrag wordt bepaald dat de bevoegde autoriteiten van de partijen in onderlinge overeenstemming de wijze van uitvoering van dat artikel kunnen bepalen.

⁴ 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’.

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 verlenen⁵.

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.”⁶

Telkens een akkoord wordt gesloten over de wijze van uitvoering van artikel 28 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.

BIJZONDERE OPMERKING

6. In artikel 3 van het ontwerp wordt de wijze van toepassing “door België”⁷ van artikel 23 van het dubbelbelastingverdrag geregeld.

Dat laatste artikel bepaalt:

(vertaling) “Een persoon die inwoner is van een Partij en inkomsten uit de andere Partij verkrijgt, is niet gerechtigd tot de vermindering of de vrijstelling van belasting waarin deze Overeenkomst voorziet indien het belangrijkste doel of één van de belangrijkste doelstellingen van een persoon die betrokken is bij het creëren of het overdragen van dat bestanddeel van het inkomen, erin bestond voordeel te halen uit de bepaling van deze Overeenkomst.”

⁵ 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.

⁶ 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.

⁷ Die woorden dienen uiteraard bevoegdheidsconform te worden geïnterpreteerd. De federale wetgever kan ter zake immers geen verplichtingen opleggen aan de gewesten.

Het bij het dubbelbelastingverdrag gevoegde protocol, waarin de toepassing van een aantal bepalingen van het verdrag wordt geregeld, bepaalt met betrekking tot artikel 23 dat “[d]e bepalingen van de Overeenkomst in geen geval aldus mogen worden uitgelegd dat zij een Partij beletten om de bepalingen van haar nationale wetgeving toe te passen die betrekking hebben op het voorkomen van het ontduiken van belasting”.

Artikel 3, eerste lid, inleidende zin, van het ontwerp van instemmingswet bepaalt:

“Voor de toepassing van artikel 23 van de Overeenkomst door België, mag er meer bepaald van uitgegaan worden dat het belangrijkste doel of één van de belangrijkste doelen van een persoon die betrokken is bij het creëren of het overdragen van een recht of een schuldvordering uit hoofde waarvan inkomsten uit schuldvorderingen of royalty's uit Belgische bronnen worden betaald aan een vennootschap die inwoner is van het Eiland Man, erin bestaat de voordelen te verkrijgen van artikel 11 of 12 van de Overeenkomst door middel van het creëren of overdragen van dat recht of die schuldvordering, wanneer de drie voorwaarden [gesteld in dit artikel van de instemmingswet] gelijktijdig vervuld zijn.”

Volgens de memorie van toelichting gaat het om “een concretisering van de algemene anti-misbruikbepaling die in artikel 23 van de Overeenkomst is vastgelegd” en heeft die bepaling geen andere draagwijdte dan “de betekenis te verduidelijken die de Belgische wetgeving geeft aan een formulering uit de Overeenkomst die niet in de Overeenkomst wordt omschreven, en dit conform [artikel 3, paragraaf 2, van] de Overeenkomst”.

Gelet op de formulering van de voorwaarden die zijn opgenomen in artikel 3 van het ontwerp lijkt het echter veeleer te gaan om het toevoegen van materiële regels aan het dubbelbelastingverdrag dan om de betekenis te verduidelijken die de formulering “indien het belangrijkste doel of één van de belangrijkste doelstellingen van een persoon (...), erin bestond voordeel te halen uit de bepalingen van deze Overeenkomst” krachtens de geldende Belgische wetgeving heeft. In zoverre die bepaling ertoe zou strekken eenzijdig een bepaalde (authentieke) interpretatie van artikel 23 van het verdrag aan het Eiland Man op te leggen, kan ze niet worden aanvaard.⁸

Indien de stellers van het ontwerp artikel 3 handhaven louter als een soort van leidraad voor de Belgische federale belastingdiensten bij de toepassing van artikel 23 van het dubbelbelastingverdrag, zal in de eerste plaats die draagwijdte ervan duidelijker tot uiting moeten worden gebracht. Bovendien zal duidelijk moeten worden gemaakt dat artikel 23 van het verdrag ook toepassing kan vinden in andere situaties dan die welke in artikel 3 van het ontwerp zijn vermeld. Ten slotte zal duidelijk moeten blijken dat het vermoeden dat artikel 3 instelt (“mag er (...) van uitgegaan worden”), slechts een weerlegbaar vermoeden is. De betrokken verdragsbepaling kan niet tot gevolg hebben dat het de belastingplichtigen niet zou zijn toegestaan te bewijzen dat het verkrijgen van de voordelen van het verdrag niet het belangrijkste doel of één van de belangrijkste doelstellingen is. In geen geval mag dat artikel immers afbreuk

⁸ Cass. 16 januari 1968, *Arr.Cass.* 1968, (670) 676: “Dat immers een internationale overeenkomst niet voor eenzijdige uitlegging van overheidswege vatbaar is; dat, aangezien een dergelijke overeenkomst uiteraard uit de gemeenschappelijke wil van de Hoge Contracterende Partijen ontstaan is, een van deze partijen, in het onderhavige geval de Belgische Staat, de andere partij niet eenzijdig zou kunnen verbinden door ze bij wege van wet uit te leggen”. In dezelfde zin: Cass. 12 maart 1968, *Arr.Cass.* 1968, (926) 928.

doen aan de bepalingen van het dubbelbelastingverdrag, zoals die in redelijkheid zijn te begrijpen.⁹

*

⁹ Zie artikel 31, lid 1, van het verdrag van Wenen van 23 mei 1969 ‘inzake het verdragenrecht’: (vertaling) “Een verdrag moet te goeder trouw worden uitgelegd overeenkomstig de gewone betekenis van de termen van het Verdrag in hun context en in het licht van voorwerp en doel van het Verdrag.”

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 juridique¹ 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 à la convention préventive de la double imposition conclue avec l'Île de Man².

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 que l'accord est un traité mixte³.

4. L'article 27, paragraphe 1, de la convention préventive de la double imposition s'énonce comme suit :

(traduction) « Les autorités compétentes des Parties 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 visés à l'article 2 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 l'article I ».

L'article 28, paragraphe 1, de la convention préventive de la double imposition s'énonce comme suit :

(traduction) « Les Parties se prêtent mutuellement assistance pour le recouvrement de leurs créances fiscales. Cette assistance n'est pas limitée par l'article I. Les autorités compétentes des Parties peuvent régler d'un commun accord les modalités d'application du présent article ».

L'article 1 de la convention définit le champ d'application personnel, à savoir les « personnes qui sont des résidents d'une Partie ou des deux Parties », 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'une Partie, 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,

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

² Convention 'between the Kingdom of Belgium and the Isle of Man for the avoidance of double taxation and the prevention of tax fraud with respect to taxes on income', faite à Bruxelles le 16 juillet 2009. Seule la version anglaise fait foi; les textes français et néerlandais sont des traductions.

³ Des courriers du 20 janvier 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.

l'impôt des personnes morales et l'impôt des non-résidents, « y compris [dans chaque cas] les précomptes et les additionnels auxdits impôts et précomptes » (paragraphe 3 de l'article).

Le dispositif en matière d'échange de renseignements et d'assistance pour le recouvrement des impôts avec l'Île de Man a toutefois une portée générale et n'est donc pas limité aux personnes visées à l'article 1 de la convention. En outre, des renseignements peuvent également être demandés à une autorité compétente « même si [cette autre Partie] n'en a pas besoin à ses propres fins fiscales » (article 27, paragraphe 4, de la convention). La Partie à laquelle les informations sont demandées est tenue d'utiliser « les pouvoirs dont elle 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 émanant d'une autorité compétente de l'Île de Man.

Il résulte de l'article 3, paragraphe 1, h), ii) 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 fédéral des Finances (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 l'Île de Man de savoir à qui il faut adresser une demande de renseignements ou une demande d'assistance 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. Au demeurant, il est précisé dans l'exposé des motifs que le texte d'un tel accord de coopération est actuellement en cours d'élaboration.

5. L'article 28, paragraphe 1, de la convention préventive de la double imposition dispose que les autorités compétentes des parties 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

⁴ 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'.

agreements'. Il ne doivent dès lors pas être conclus par le Roi. Les Chambres législatives ne doivent pas y donner leur assentiment ⁵.

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 » ⁶.

Chaque fois qu'un accord sera conclu au sujet des modalités d'exécution de l'article 28 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.

OBSERVATION PARTICULIÈRE

6. L'article 3 du projet règle les modalités d'application « par la Belgique » ⁷ de l'article 23 de la convention préventive de la double imposition.

Ce dernier article dispose :

(traduction) « Une personne qui est un résident d'une Partie et qui tire des revenus de l'autre Partie ne peut pas bénéficier des exemptions ou réductions d'impôt normalement prévues dans la présente Convention, si le principal objectif ou l'un des principaux objectifs de toute personne impliquée dans la création ou la cession de ces éléments de revenu était de tirer avantage des dispositions de la présente Convention ».

Le protocole joint à la convention préventive de la double imposition, qui règle l'application d'un certain nombre de dispositions de la convention, dispose en ce qui concerne l'article 23 que « [l]es dispositions de la Convention ne peuvent en aucun cas être interprétées comme empêchant une Partie d'appliquer les dispositions de sa législation interne relatives à la prévention de la fraude fiscale ».

L'article 3, alinéa 1^{er}, phrase introductive, du projet de la loi d'assentiment dispose que :

⁵ Note 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, pp. 206-208; G. CRAENEN, *De Staatsrechtelijke regeling van aanvaarding en invoering van verdragen in België*, Preadvies VVSRBN, Deventer, 2006, p.7.

⁶ 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.

⁷ Ces termes doivent évidemment se lire conformément aux règles répartitrices de compétence. Le législateur fédéral ne peut en effet pas imposer d'obligation aux régions en la matière.

« Pour l'application par la Belgique de l'article 23 de la Convention, il y a lieu de considérer, notamment, que le principal objectif ou l'un des principaux objectifs de toute personne impliquée dans la création ou la cession d'un droit ou d'une créance, au titre duquel des revenus de créances ou des redevances de source belge sont payés à une société qui est un résident de l'Île de Man, est d'obtenir les avantages des articles 11 ou 12 de la Convention au moyen de la création ou de la cession de ce droit ou de cette créance, lorsque les trois conditions [prévues dans cet article de la loi d'assentiment] sont remplies simultanément ».

Selon l'exposé des motifs, il s'agit de « concrétise[r] la clause générale anti-abus prévue à l'article 23 de la Convention » et cette disposition n'a pas d'autre portée que de « clarifier le sens que la législation belge attribue à une formulation conventionnelle que la Convention ne définit pas, et ce en conformité avec [l'article 3, paragraphe 2, de] la Convention ».

Compte tenu de la formulation des conditions figurant à l'article 3 du projet, il semble cependant qu'il s'agisse davantage d'ajouter des règles matérielles à la convention préventive de la double imposition que de clarifier la signification qu'a la formule « si le principal objectif ou l'un des principaux objectifs de toute personne (...) était de tirer avantage des dispositions de la présente Convention » en vertu de la législation belge en vigueur. Dans la mesure où cette disposition viserait à imposer unilatéralement une certaine interprétation (authentique) de l'article 23 de la convention à l'Île de Man, elle ne peut être admise⁸.

⁸ Cass. 16 janvier 1968, *Pas.* 1968, (625) 630: « Qu'en effet une convention internationale n'est pas susceptible d'interprétation unilatérale par voie d'autorité ; que, pareille convention étant, par nature, issue de la volonté commune des Hautes Parties contractantes, l'une de ces parties – ici l'État belge – ne saurait unilatéralement lier l'autre partie en l'interprétant par voie législative ». Dans le même sens : Cass. 12 mars 1968, *Pas.* 1968, (874) 876.

Si les auteurs du projet maintiennent l'article 3 simplement comme une sorte de fil conducteur pour les services fiscaux fédéraux belges lors de l'application de l'article 23 de la convention préventive de la double imposition, il conviendra en premier lieu d'en exprimer plus clairement cette portée. En outre, il faudra préciser que l'article 23 de la convention peut également s'appliquer à d'autres situations que celles qui sont mentionnées à l'article 3 du projet. Enfin, il devra apparaître clairement que la présomption instaurée par l'article 3 (« ... il y a lieu de considérer ... ») n'est qu'une présomption réfragable. Il ne peut résulter de la disposition concernée de la convention que les contribuables ne seraient pas autorisés à démontrer que l'obtention des avantages de la convention n'est pas le but principal ou l'un des buts principaux. En effet, cet article ne peut en aucun cas porter atteinte aux dispositions de la convention préventive de la double imposition, telles que celles-ci doivent être raisonnablement comprises⁹.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS

Jo BAERT

⁹ Voir l'article 31, paragraphe 1, de la convention de Vienne du 23 mai 1969 'sur le droit des traités': « Un traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but ».