RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

advies 58.356/3
van 24 november 2015

over

een voorontwerp van wet ‘houdende instemming met de Overeenkomst tussen de Belgische Regering en de Macedonische Regering tot het vermijden van dubbele belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen en tot het voorkomen van het ontduiken van belasting, gedaan te Brussel op 6 juli 2010’

CONSEIL D’ÉTAT
section de législation

avis 58.356/3
du 24 novembre 2015

sur

un avant-projet de loi ‘portant assentiment à la Convention entre le Gouvernement belge et le Gouvernement macédonien tendant à éviter la double imposition en matière d’impôts sur le revenu et sur la fortune et à prévenir la fraude fiscale, faite à Bruxelles le 6 juillet 2010’

‡LW-AJMPLFGCD-FIDFGVT‡

Op 23 oktober 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 de Belgische Regering en de Macedonische Regering tot het vermijden van dubbele belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen en tot het voorkomen van het ontduiken van belasting, gedaan te Brussel op 6 juli 2010'.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 17 november 2015. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Johan PUT en Bruno PEETERS, 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 24 november 2015.

*

Le 23 octobre 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 Gouvernement belge et le Gouvernement macédonien tendant à éviter la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et à prévenir la fraude fiscale, faite à Bruxelles le 6 juillet 2010'.

L'avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 17 novembre 2015. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Johan PUT et Bruno PEETERS, 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 24 novembre 2015.

*

‡LW-AJMPLFGCD-FIDFGVT‡

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 dubbelbelastingverdrag met Macedonië.[2]

Aangezien in het verdrag waarmee instemming wordt verleend, niet uitdrukkelijk wordt verwezen naar het protocol dat daarbij is gevoegd,[3] en waarvan de bepalingen een integrerend deel van het verdrag vormen, dient eveneens te worden bepaald dat met dat protocol wordt ingestemd.[4]

ALGEMENE OPMERKINGEN

3. Luidens het opschrift van het om instemming aan de Kamer van volksvertegenwoordigers voor te leggen verdrag is dit verdrag gesloten tussen de Belgische Regering en de Macedonische Regering.

Hoewel van het opschrift van het verdrag niet anders dan in dezelfde bewoordingen melding kan worden gemaakt in het opschrift en in artikel 2 van het ontwerp, wordt hier opnieuw de gelegenheid te baat genomen om erop te wijzen dat, ofschoon verdragen worden gesloten door de bevoegde regeringen, zij dit doen namens de rechtspersonen waarvan zij de uitvoerende macht zijn of voor wie zij optreden. De verdragsluitende partijen zijn hier dan ook het Koninkrijk België en de Republiek Macedonië.

4. 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.[5]

---

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

[2] Overeenkomst 'tussen de Belgische Regering en de Macedonische Regering tot het vermijden van dubbele belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen en tot het voorkomen van het ontduiken van belasting', gedaan te Brussel op 6 juli 2010.

[3] Protocol gedaan te Brussel op 6 juli 2010.

[4] Ook het opschrift van het ontwerp zal bijgevolg moeten worden aangepast.

[5] 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.

‡LW-AJMPLFGCD-FIDFGVT‡

5. Artikel 25, paragraaf 1, van het verdrag 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 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. Bovendien zullen de bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende Staten, indien nodig, onderhandelingen aanknopen om de werkingssfeer van dit artikel te wijzigen of uit te breiden met betrekking tot de belastingen waarop dit artikel van toepassing is."

In artikel 1 van het verdrag wordt het personele toepassingsgebied omschreven, namelijk "personen die inwoner zijn van een overeenkomstsluitende Staat of van beide overeenkomstsluitende Staten", terwijl in artikel 2 de belastingen worden omschreven 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 of van de staatkundige onderdelen of plaatselijke gemeenschappen daarvan" (artikel 2, paragraaf 1). De bestaande belastingen waarop het verdrag in België van toepassing is, zijn de personenbelasting, de vennootschapsbelasting, de rechtspersonenbelasting en de belasting van niet-inwoners (artikel 2, paragraaf 3, b)).

De regeling inzake de uitwisseling van inlichtingen met Macedonië 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 kan ook informatie worden gevraagd aan een overeenkomstsluitende Staat "zelfs wanneer die andere Staat die informatie niet nodig heeft voor zijn eigen belastingheffing" (artikel 25, paragraaf 4, van het verdrag). De Staat aan wie de inlichtingen zijn gevraagd, dient gebruik te maken van "de maatregelen waarover hij beschikt om inlichtingen in te winnen" (*idem*).

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

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.

‡LW-AJMPLFGCD-FIDFGVT‡

Daarom verdient het aanbeveling om op het intern-Belgische vlak te voorzien in een coördinatiemechanisme en -orgaan, zodat de bevoegde autoriteiten van Macedonië 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. In de memorie van toelichting wordt overigens vermeld dat aan de tekst van zo een samenwerkingsakkoord wordt gewerkt.

In dat verband heeft de gemachtigde intussen het volgende laten weten:

> "[Het] bovenvermeld samenwerkingsakkoord werd goedgekeurd door het Overlegcomité op 16 september 2015 en dient enkel nog te worden gepubliceerd in het Belgisch Staatsblad".[6]

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

*

[6] Aan de Raad van State, afdeling Wetgeving, is een niet-gedateerd en niet-ondertekend exemplaar van de tekst ervan bezorgd, getiteld "Samenwerkingsakkoord tussen de Federale Staat, het Vlaamse Gewest, het Waalse Gewest, het Brusselse Hoofdstedelijk Gewest, de Vlaamse Gemeenschap en de Duitstalige Gemeenschap in het kader van de richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG en in het kader van de gemengde bilaterale en multilaterale verdragen tussen het Koninkrijk België en een andere Staat of andere Staten die voorzien in een administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen". Onder meer gelet op het gegeven dat de bij het akkoord betrokken partijen gezamenlijk instaan voor de financiering van de personeels- en werkingskosten van het centraal verbindingsbureau (artikel 19 van het akkoord), kan het samenwerkingsakkoord eerst gevolg hebben nadat de parlementen van de verschillende betrokken partijen ermee hebben ingestemd bij wetgevende akte.

‡LW-AJMPLFGCD-FIDFGVT‡

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 [1] 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 la Macédoine [2].

Dès lors que la convention à laquelle il est porté assentiment ne fait pas expressément référence au protocole [3] qui lui est annexé et dont les dispositions font partie intégrante de la convention, on précisera également qu'il est porté assentiment à ce protocole [4].

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

3. Selon l'intitulé de la convention soumise à l'assentiment de la Chambre des représentants, celle-ci a été conclue entre le Gouvernement belge et le Gouvernement macédonien.

Bien que l'on ne puisse que reproduire, dans les mêmes termes, l'intitulé de la convention dans l'intitulé et l'article 2 du projet, l'occasion est à nouveau mise à profit pour souligner que, même si les conventions sont conclues par les gouvernements compétents, ceux-ci le font au nom des personnes morales dont ils sont le pouvoir exécutif ou pour lesquelles ils agissent. Les parties contractantes sont donc ici le Royaume de Belgique et la République de Macédoine.

4. 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 la convention est un traité mixte [5].

5. L'article 25, paragraphe 1, de la convention, 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

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

[2] Convention 'entre le Gouvernement belge et le Gouvernement macédonien tendant à éviter la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et à prévenir la fraude fiscale', faite à Bruxelles, le 6 juillet 2010.

[3] Protocole fait à Bruxelles le 6 août 2010.

[4] L'intitulé du projet devra dès lors également être adapté.

[5] 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.

‡LW-AJMPLFGCD-FIDFGVT‡

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 et 2. En outre, en ce qui concerne les impôts visés, les autorités compétentes des États contractants engageront, si nécessaire, des négociations en vue de modifier ou d'étendre le champ d'application du présent article ».

L'article 1 de la convention détermine 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 définit 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 » (article 2, paragraphe 1). 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 et l'impôt des non-résidents (article 2, paragraphe 3, b)).

Le régime en matière d'échange de renseignements avec la Macédoine est toutefois général et n'est donc pas limité aux personnes visées à l'article 1 de la convention ni aux impôts mentionnés à son article 2. En outre, des renseignements peuvent également être demandés à un État contractant « même [si cet autre État] n'en a pas besoin à ses propres fins fiscales » (article 25, 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 émanant d'une autorité compétente de la Macédoine.

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 fédéral des Finances (ou à son représentant autorisé), mais peut aussi l'être à un ministre des Finances d'une entité fédérée.

‡LW-AJMPLFGCD-FIDFGVT‡

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 Macédoine de savoir à qui il faut adresser une demande de renseignements 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. 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.

À ce sujet, le délégué a fait savoir entre-temps ce qui suit :

> « [Het] bovenvermeld samenwerkingsakkoord werd goedgekeurd door het Overlegcomité op 16 september 2015 en dient enkel nog te worden gepubliceerd in het Belgisch Staatsblad » [6].

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

DE GRIFFIER - LE GREFFIER DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS Jo BAERT

[6] Un exemplaire non daté et non signé du texte de cet accord de coopération, intitulé « Accord de coopération entre l'État fédéral, la Région flamande, la Région wallonne, la Région de Bruxelles-Capitale, la Communauté flamande et la Communauté germanophone dans le cadre de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE et dans le cadre des traités mixtes bilatéraux et multilatéraux entre le Royaume de Belgique et un autre État ou d'autres États qui prévoient la coopération administrative dans le domaine fiscal » a été transmis au Conseil d'État, section de législation. Compte tenu notamment du fait que les parties concernées par l'accord assurent conjointement le financement des frais de personnel et de fonctionnement du bureau central de liaison (article 19 de l'accord), l'accord de coopération ne pourra produire ses effets qu'après que les parlements des différentes parties concernées y auront donné leur assentiment par un acte législatif.

‡LW-AJMPLFGCD-FIDFGVT‡