



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

advies 58.381/3
van 25 november 2015

over

een voorontwerp van wet
‘houdende instemming met de
Overeenkomst tussen het
Koninkrijk België en de Republiek
ten Oosten van Uruguay 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
Montevideo op 23 augustus 2013’

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

avis 58.381/3
du 25 novembre 2015

sur

un avant-projet de loi ‘portant
assentiment à la Convention entre
le Royaume de Belgique et la
République orientale de l’Uruguay
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
Montevideo le 23 août 2013’

Op 27 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 het Koninkrijk België en de Republiek ten Oosten van Uruguay 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 Montevideo op 23 augustus 2013’.

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 25 november 2015.

*

Le 27 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 Royaume de Belgique et la République orientale de l'Uruguay 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 Montevideo le 23 août 2013’.

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 25 novembre 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 Uruguay.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. 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.⁵

4. 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 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 Overeenkomst ‘tussen het Koninkrijk België en de Republiek ten oosten van de Uruguay 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 Montevideo op 23 augustus 2013.

³ Protocol gedaan te Montevideo op 23 augustus 2013.

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 18 mei 2011 is bevestigd.

In artikel 1 van het verdrag wordt het personele toepassingsgebied omschreven, namelijk “personen die inwoner zijn van een 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” (artikel 2, paragraaf 1), waaronder moet worden begrepen “alle belastingen die worden geheven van het gehele inkomen, van het gehele vermogen, of van bestanddelen van het inkomen of van het vermogen, daaronder begrepen belastingen naar voordelen verkregen uit de vervreemding van roerende of onroerende goederen, belastingen naar het totale bedrag van de door ondernemingen betaalde lonen of salarissen, alsmede belastingen naar waardevermeerdering” (artikel 2, paragraaf 2). De 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” (artikel 2, paragraaf 3, a)).

De regeling inzake de uitwisseling van inlichtingen met Uruguay 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 overeenkomstsluitende Staat “zelfs al heeft die andere Staat die inlichtingen niet nodig voor zijn eigen belastingdoeleinden” (artikel 25, paragraaf 4). De Staat aan wie de inlichtingen zijn gevraagd, dient gebruik te maken van “de middelen voor het verzamelen van inlichtingen 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 Uruguay.

Uit artikel 3, paragraaf 1, j), (i), van het verdrag 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 Uruguay 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 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

5. Artikel 26, paragraaf 1, van het verdrag luidt:

“De overeenkomstsluitende Staten verlenen elkaar bijstand voor de invordering van belastingvorderingen. Deze bijstand wordt niet beperkt door artikel 1. De bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende Staten kunnen in onderlinge overeenstemming de wijze van uitvoering van dit artikel 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 verlenen⁷.

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.”⁸

Telkens een akkoord wordt gesloten over de wijze van uitvoering van artikel 26 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.

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.

⁷ 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.

⁸ 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.

6. In de slotformule van het verdrag en van het protocol wordt bepaald dat de Franse, Nederlandse, Spaanse en Engelse versies gelijkkelijk 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.

*

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 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'Uruguay 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. 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 ⁵.

4. 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 nature ou dénomination perçus pour le compte des États contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales 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 d'« impôts sur le revenu et sur la fortune » (article 2, paragraphe 1), c'est-à-dire « les impôts perçus sur le revenu total, sur la fortune totale, ou sur des éléments du revenu ou de la fortune, y compris les impôts sur les gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers ou immobiliers, les impôts sur le

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

² Convention 'entre le Royaume de Belgique et la République orientale de l'Uruguay 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 Montevideo le 23 août 2013.

³ Protocole fait à Montevideo le 23 août 2013.

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

⁵ Des courriers du 18 mai 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.

montant global des salaires payés par les entreprises, ainsi que les impôts sur les plus-values » (article 2, paragraphe 2). Les impôts 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, chaque fois « y compris les précomptes et les additionnels auxdits impôts et précomptes » (article 2, paragraphe 3, a)).

Le régime en matière d'échange de renseignements avec l'Uruguay est toutefois général et n'est donc pas limité aux personnes visées à l'article 1 de la convention et aux impôts visés 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). 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 l'Uruguay.

Il résulte de l'article 3, paragraphe 1, j), (i), de la convention que, par « autorité compétente » on entend, en ce qui concerne la 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 l'Uruguay 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.

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

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

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.

Concernant de tels accords, on peut se référer aux observations que le Conseil d'État a formulées dans l'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'. Ils ne doivent dès lors pas être conclus par le Roi. Les Chambres législatives ne doivent pas y donner leur assentiment ⁷.

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 ce 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 » ⁸.

Chaque fois qu'un accord sera conclu au sujet des modalités d'exécution de l'article 26 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.

6. La formule finale de la convention et du protocole dispose que les versions française, néerlandaise, espagnole 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

⁷ Note 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.

⁸ 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, p. 15.