



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

advies 58.733/3
van 26 januari 2016

over

een voorontwerp van wet
‘houdende instemming met de
Overeenkomst tussen het
Koninkrijk België en het
Koninkrijk Noorwegen tot het
vermijden van dubbele
belasting inzake belastingen
naar het inkomen en tot het
voorkomen van het ontduiken
van belasting, ondertekend te
Oslo op 23 april 2014’

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

avis 58.733/3
du 26 janvier 2016

sur

un avant-projet de loi ‘portant
assentiment à la Convention
entre le Royaume de Belgique
et le Royaume de Norvège
tendant à éviter la double
imposition en matière d’impôts
sur le revenu et à prévenir la
fraude fiscale, signée à Oslo le
23 avril 2014’

Op 21 december 2015 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 de Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en het Koninkrijk Noorwegen tot het vermijden van dubbele belasting inzake belastingen naar het inkomen en tot het voorkomen van het ontduiken van belasting, ondertekend te Oslo op 23 april 2014’.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 12 januari 2016. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Greet VERBERCKMOES, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Jonas RIEMSLAGH, adjunct-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 26 januari 2016.

*

Le 21 décembre 2015, 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 à la Convention entre le Royaume de Belgique et le Royaume de Norvège tendant à éviter la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et à prévenir la fraude fiscale, signée à Oslo le 23 avril 2014’.

L'avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 12 janvier 2016. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Greet VERBERCKMOES, greffier.

Le rapport a été présenté par Jonas RIEMSLAGH, auditeur adjoint.

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 26 janvier 2016.

*

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

2. Het om advies voorgelegde voorontwerp van strekt ertoe instemming te verlenen met een nieuw dubbelbelastingverdrag met Noorwegen (hierna: het verdrag),² dat in de plaats komt van het thans van kracht zijnde dubbelbelastingverdrag.³

Aangezien in het verdrag waarmee instemming wordt verleend, niet uitdrukkelijk wordt verwezen naar het protocol dat daarbij is gevoegd, dat ook is ondertekend te Oslo op 23 april 2014 en waarvan de bepalingen een integrerend deel van het verdrag vormen, dient eveneens te worden bepaald dat met dat protocol wordt ingestemd. Ook het opschrift van het ontwerp zal bijgevolg moeten worden aangepast.

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 24 mei 2013 geoordeeld dat de overeenkomst een gemengd verdrag is.⁴

4. Artikel 25, paragraaf 1, van het verdrag 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 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 deze 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 ‘between the Kingdom of Belgium and the Kingdom of Norway for the avoidance of double taxation with respect to taxes on income and for the prevention of fiscal evasion’, ondertekend te Oslo op 23 april 2014. Alleen de Engelse versie is authentiek; de Nederlandse en de Franse versies zijn vertalingen.

³ Overeenkomst ‘between the Kingdom of Norway and the Kingdom of Belgium for the avoidance of double taxation and for the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and on capital’, ondertekend te Oslo op 14 april 1988, zoals gewijzigd bij het protocol gedaan te Brussel op 10 september 2009.

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 29 augustus 2013 is bevestigd.

Artikel 26, paragraaf 1, van het verdrag luidt:

(vertaling) “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 “personen die inwoner zijn van een 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 een overeenkomstsluitende Staat 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 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 met en het verlenen van invorderingsbijstand aan Noorwegen 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” (artikel 25, paragraaf 4, van het verdrag). 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 of een verzoek om invorderingsbijstand uitgaande van een bevoegde autoriteit van Noorwegen.

Uit artikel 3, paragraaf 1, i), (ii), van het verdrag volgt dat onder “bevoegde autoriteit” wordt verstaan “in België, 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 Noorwegen weten tot wie een verzoek om inlichtingen of een verzoek om invorderingsbijstand moet worden gericht en de federale overheid, de gemeenschappen en de gewesten onderling kunnen uitmaken op welke wijze gevolg wordt gegeven aan een concreet verzoek. Daarover werd blijkbaar reeds op 16 september 2015 in de schoot van het Overlegcomité een samenwerkingsakkoord in de zin van artikel 92*bis* van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 ‘tot hervorming der instellingen’ gesloten.⁵

⁵ 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

5. Het verdrag voorziet in de mogelijkheid dat de bevoegde autoriteiten bepaalde aangelegenheden in onderlinge overeenstemming regelen. Het gaat onder meer om de volgende bepalingen van het verdrag (vertalingen).

Artikel 4, paragraaf 2, d), van het verdrag:

“Indien een natuurlijke persoon ingevolge de bepalingen van paragraaf 1 inwoner van beide overeenkomstsluitende Staten is, wordt zijn toestand als volgt geregeld:

(...)

d) indien hij onderdaan is van beide Staten of van geen van beide, regelen de bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende Staten de aangelegenheid in onderlinge overeenstemming.”

Artikel 10, paragraaf 3, van het verdrag bevat een bijzondere regeling inzake dividenden indien de uiteindelijk gerechtigde tot de dividenden,

“b) wat Noorwegen betreft:

(...)

(iv) een publiekrechtelijke instelling of een instelling is die volledig of hoofdzakelijk eigendom is van de Regering van Noorwegen, een staatkundig onderdeel of plaatselijke gemeenschap daarvan, waaromtrent tussen de bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende Staten op bepaalde tijdstippen overeenstemming is bereikt;

c) wat België betreft:

(...)

(iv) een publiekrechtelijke instelling of een instelling is die volledig of hoofdzakelijk eigendom is van België, een staatkundig onderdeel of plaatselijke gemeenschap daarvan, waaromtrent tussen de bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende Staten op bepaalde tijdstippen overeenstemming is bereikt”.

Artikel 24, paragrafen 3 en 4, van het verdrag:

“3. De bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende Staten trachten moeilijkheden of twijfelpunten die mochten rijzen met betrekking tot de interpretatie of de toepassing van de Overeenkomst in onderlinge overeenstemming op te lossen.

4. De bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende Staten komen tot overeenstemming omtrent de administratieve maatregelen die voor de uitvoering van de bepalingen van de Overeenkomst nodig zijn, met name omtrent de bewijsstukken die de inwoners van elke overeenkomstsluitende Staat moeten overleggen om in de andere Staat de bij de Overeenkomst bepaalde belastingvrijstellingen of -verminderingen te verkrijgen.”

Brusselse Hoofdstedelijke 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.

Deze en andere bepalingen van het verdrag voorzien in de mogelijkheid van toekomstige overeenkomsten tussen de bevoegde autoriteiten. Uit de tekst van het verdrag kan worden opgemaakt dat de onderlinge overeenstemming (“*mutual agreement*”)⁶ niet alleen betrekking kan hebben op concrete toepassingsgevallen of interpretatieproblemen in een concreet geval, maar ook op regelingen met een algemene draagwijdte.

In verband met dergelijke overeenkomsten 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.”⁷

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 overeenkomst wordt uitgewerkt, 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 de regeling geen gevolg hebben dan nadat het de instemming van de bevoegde parlementaire vergaderingen heeft gekregen. Gelet op artikel 190 van de Grondwet, zal een dergelijke overeenkomst, om verbindend te zijn, moeten worden bekendgemaakt in het Belgisch Staatsblad.

⁶ De franse tekst (vertaling) maakt gebruik van verschillende uitdrukkingen om “*mutual agreement*” weer te geven: “*d’un commun accord*”, “*de commun accord*”, of nog “*par voie d’accord amiable*”.

⁷ Voetnoot van advies 42.631/AV: 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.

Voor zover de in het verdrag bepaalde mogelijkheid om overeenkomsten te sluiten aldus op een grondwetsconforme wijze wordt geïnterpreteerd,⁹ en voor zover deze overeenkomsten alleen maar voorzien in de administratieve en technische uitvoering van het verdrag en ermee slechts beoogd wordt de rechten en de verplichtingen die in het verdrag zelf al zijn opgenomen uitvoerbaar te maken, rijzen er geen bezwaren in het licht van artikel 167 van de Grondwet.

Indien een overeenkomst echter tot gevolg heeft dat het toepassingsgebied van de regeling zou worden uitgebreid of gevolgen heeft voor de rechten en de plichten van de rechtzoekenden, dan zal de overeenkomst niet kunnen worden beschouwd als een akkoord in vereenvoudigde vorm.

6.1. Artikel 10, paragraaf 3, van het verdrag luidt:

(vertaling) “Niettegenstaande de voorgaande bepalingen van dit artikel worden dividenden niet belast in de overeenkomstsluitende Staat waarvan de vennootschap die de dividenden betaalt inwoner is, indien de uiteindelijk gerechtigde tot de dividenden:

a) een vennootschap is die inwoner is van de andere overeenkomstsluitende Staat en die gedurende een ononderbroken tijdvak van ten minste twaalf maanden aandelen bezit die onmiddellijk ten minste 10 percent vertegenwoordigen van het kapitaal van de vennootschap die de dividenden betaalt;

b) wat Noorwegen betreft:

(i) Noorwegen of een staatkundig onderdeel of plaatselijke gemeenschap daarvan is;

(ii) de Centrale Bank van Noorwegen is;

(iii) het ‘Government Pension Fund Global’ is;

(iv) een publiekrechtelijke instelling of een instelling is die volledig of hoofdzakelijk eigendom is van de Regering van Noorwegen, een staatkundig onderdeel of plaatselijke gemeenschap daarvan, waaromtrent tussen de bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende Staten op bepaalde tijdstippen overeenstemming is bereikt;

c) wat België betreft:

(i) België of een staatkundig onderdeel of plaatselijke gemeenschap daarvan is;

(ii) de Nationale Bank van België is;

(iii) de Federale Participatie- en Investeringsmaatschappij is;

(iv) een publiekrechtelijke instelling of een instelling is die volledig of hoofdzakelijk eigendom is van België, een staatkundig onderdeel of plaatselijke gemeenschap daarvan, waaromtrent tussen de bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende Staten op bepaalde tijdstippen overeenstemming is bereikt”.

⁹ Het op een grondwetsconforme wijze interpreteren van het akkoord houdt ook in dat waar in het akkoord melding wordt gemaakt van de bevoegde autoriteiten, het alleen om verordenende bevoegdheid van de Minister van Financiën (niet van een ambtenaar) kan gaan en dan nog voor zover die bevoegdheid betrekking heeft op regels van bijkomstige aard of van beperkt belang.

6.2. Daarover om toelichting verzocht, verklaarde de gemachtigde het volgende:

“De regeling opgenomen in artikel 10 § 3, b) van het nieuw DBV met Noorwegen is inderdaad gunstiger dan de algemene regeling opgenomen in §2 van hetzelfde artikel aangezien er wordt voorzien in een vrijstelling van heffing in de bronstaat.

Algemene context

De regeling opgenomen in subparagraaf b) is niet opgenomen in het Belgisch standaardverdrag en wordt dus doorgaans niet voorgesteld door België.

Noorwegen was vragende partij om een vrijstelling te bekomen voor het Noors ‘Government Pension Fund Global’ Dit is geen pensioenfonds doch een staatsfonds (investeringsfonds) dat wordt gespijsd door inkomsten afkomstig uit de petroleumsector (de vorige benaming van het fonds was ‘Petroleum Fund of Norway’). Het fonds is eigendom van de Noorse Regering en wordt ook door de Regering beheerd. Dit fonds staat bekend als het grootste (publiek) investeringsvehikel ter wereld met een beheerd vermogen van meer dan 717 miljard dollar (situatie eind 2014).

De opname van de vrijstelling van bronheffing op dividenden toegekend aan dit fonds was voor Noorwegen een cruciaal element voor het bereiken van een algeheel akkoord. België was bereid hierin mee te gaan aangezien het de Belgische markt veel aantrekkelijker maakt voor dit investeringsfonds. Het niet aanvaarden van de regeling zou België in een concurrentieel nadelige positie brengen aangezien Noorwegen deze regeling in de DBV met nagenoeg alle andere landen heeft opgenomen. Aangezien het Noors fonds in kwestie volledig in handen is van de Noorse Staat is er geen verschil met investeringen die rechtstreeks worden gedaan door de Staat zelf. Om die reden werden de vrijstelling opgenomen in subparagraaf b) uitgebreid met de onderdelen (i), (iii) en (iv). Om redenen van wederkerigheid heeft België aangedrongen om een vrijstelling van Noorse bronheffing te bekomen op dividenden toe te kennen aan de Belgische entiteiten die overeenkomen met hetgeen langs Noorse zijde is opgenomen in subparagraaf b) (cf. subparagraaf c)). Om die reden verschijnt ook de FPIM specifiek in beeld.

met betrekking tot de staatssteun

Het argument van de staatssteun leek ons in deze context niet in beeld te komen aangezien de Belgische staat geen inkomsten derft ten aanzien van de Belgische opgenomen entiteiten. Het is daarentegen de Noorse staat die afziet van een bronheffing. Ingeval van de dividenden toegekend aan de FPIM is het zo dat in de huidige stand van de Noorse interne wetgeving er geen (internrechtelijke) bronheffing wordt toegepast op dividenden toegekend aan buitenlandse vennootschappen. Daarnaast speelt o.i. ook het wederkerigheidsprincipe (cf. de hieronder gemaakte opmerkingen mbt het gelijkheidsbeginsel).

Ondanks het feit dat dergelijke bepalingen in tal van andere internationale fiscale verdragen, waaronder een aantal door België gesloten verdragen, voorkomen, heeft België tot op heden geen weet van aanmeldingen of beschikkingen in het domein van de staatssteun, noch van arresten van het Europees Hof van Justitie.

met betrekking tot het gelijkheidsbeginsel

Zoals hierboven aangegeven is de (Belgische) subparagraaf c van artikel 10 § 3 de spiegelbepaling van de (Noorse) subparagraaf b). Een dubbelbelastingverdrag is net zoals doorgaans alle internationale overeenkomsten gebaseerd op het principe van de wederkerigheid en een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid. Hierdoor wordt bereikt dat entiteiten van gelijke aard, ongeacht of deze gevestigd zijn in Noorwegen of België, niet worden onderworpen aan een bronheffing op dividenden afkomstig van de partnerstaat, en aldus op dat vlak op gelijke wijze worden behandeld.

Een totale gelijke behandeling in internationale context is trouwens onmogelijk gezien de verschillen tussen de nationale fiscale rechtstelsels van de partnerstaten (in casu België en Noorwegen). Dit is enkel mogelijk indien men het wederkerigheidsprincipe, wat een fundamenteel principe is in de verdragscontext, op flagrante wijze zou schenden.

Ik verwijs tenslotte naar het Arrest 169/2014 van het Grondwettelijk Hof van 24 november 2014 waarin de schending van het gelijkheidsbeginsel in de context van het dubbelbelastingverdrag met Frankrijk aan bod komt (...).”

6.3. De bijzondere regeling die bepaalde entiteiten aldus genieten, doet vragen rijzen in het licht van het gelijkheidsbeginsel (6.3.1) en van de staatssteunregeling (6.3.2).

6.3.1. Wat het grondwettelijke beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie betreft, kan worden opgemerkt dat het Grondwettelijk Hof, over een verdrag waarmee door de wetgever reeds instemming was verleend, heeft geoordeeld dat het Hof bij de toetsing aan de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet ermee rekening moet houden dat het niet gaat om een eenzijdige soevereiniteitsakte, maar om een verdragsnorm waartoe België zich ten aanzien van een andere staat volkenrechtelijk heeft verbonden.¹⁰ Dit neemt echter niet weg dat de instemmingswet met een verdrag het voorwerp kan uitmaken van dergelijke toetsing en dat een verschil in behandeling op afdoende wijze moet worden verantwoord. In het door de gemachtigde aangehaalde arrest is het Grondwettelijk Hof ook effectief overgegaan tot het onderzoek van de betrokken verdragsbepaling in het licht van het gelijkheidsbeginsel.¹¹

In dit geval moet worden vastgesteld dat de loutere verwijzing naar de wederkerigheid van internationale overeenkomsten niet kan volstaan als verantwoording van het betrokken verschil in behandeling. Het gemaakte onderscheid is overigens niet het gevolg van de afbakening van bepaalde categorieën van vennootschappen,¹² maar van het aanwijzen van specifieke begunstigden.

Het verschil in behandeling, dat voortvloeit uit artikel 10, paragraaf 3, van het verdrag, zal verantwoord moeten kunnen worden. Het is raadzaam de memorie van toelichting aan te vullen met een dergelijke verantwoording.

6.3.2. Wat het staatssteunaspect betreft, lijkt de argumentatie van de gemachtigde niet zonder meer te kunnen overtuigen.

Als staatssteun moeten worden beschouwd, de “steunmaatregelen van de Lid-Staten van de EG, de EVA-Staten of in welke vorm ook met staatsmiddelen bekostigd, die de mededinging door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde produkties vervalsen of dreigen te vervalsen, (...) voor zover deze steun het handelsverkeer tussen de overeenkomstsluitende partijen ongunstig beïnvloedt”.¹³

¹⁰ GwH 27 november 2014, nr. 169/2014, B.9.

¹¹ GwH 27 november 2014, nr. 169/2014, B.11.

¹² In het arrest nr. 169/2014 van 27 november 2014 diende het Grondwettelijk Hof zich uit te spreken over een verschil in behandeling tussen bepaalde, in algemene termen omschreven categorieën.

¹³ Artikel 61, lid 1, van de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte (EER-overeenkomst).

De in artikel 10, paragraaf 3, van het verdrag vervatte regeling kent een economisch voordeel toe, met name de vrijstelling van bronheffing door de Noorse overheid, aan begunstigden die gekwalificeerd moeten worden als ondernemingen in de zin van artikel 61, lid 1, van de EER-overeenkomst, minstens voor wat een gedeelte van hun activiteiten betreft. De regeling heeft ontegensprekelijk een selectief karakter, aangezien het voordeel wordt beperkt tot de in artikel 10, paragraaf 3, opgesomde entiteiten (of bepaalde instellingen waaromtrent de bevoegde autoriteiten in de toekomst overeenstemming bereiken). Bovendien kan door de regeling de vrije mededinging en het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig worden beïnvloed, bijvoorbeeld omdat deze mogelijk tot een gunstigere concurrentiepositie voor de betrokken entiteiten leidt dan andere marktdeelnemers die niet de vrijstelling genieten.

Het argument dat “de Belgische staat geen inkomsten derft ten aanzien van de Belgische opgenomen entiteiten”, omdat het de Noorse Staat is die afziet van een bronheffing, kan niet voetstoots worden aangenomen.

Hoewel de vrijstelling van bronheffing door de Noorse overheid voor bepaalde Belgische entiteiten *als dusdanig* niet tot een derving van inkomsten in hoofde van de Belgische Staat leidt, moet worden vastgesteld dat ze, zoals de gemachtigde uitdrukkelijk aangeeft, deel uitmaakt van een regeling die steunt op het beginsel van wederkerigheid: de vrijstelling vervat in artikel 10, paragraaf 3, c), is inherent verbonden met de vrijstelling die de Belgische Staat toekent bij artikel 10, paragraaf 3, b), van het verdrag. De vrijstelling door de Noorse overheid is dus gekoppeld aan een voordeel verleend door de Belgische overheid. Onrechtstreeks gaat het dus wel om een maatregel bekostigd met staatsmiddelen.

Het is bijgevolg geenszins vanzelfsprekend dat de betrokken maatregel niet te beschouwen zou zijn als staatssteun.

Ook het argument dat in geval “van de dividenden toegekend aan de FPIM (...) in de huidige stand van de Noorse interne wetgeving er geen (internrechtelijke) bronheffing wordt toegepast op dividenden toegekend aan buitenlandse vennootschappen” is niet van die aard dat het aan de betrokken maatregel het karakter van staatssteun zou kunnen ontnemen voor zover die geldt voor de andere begunstigden.

Evenmin lijkt in dit geval een beroep te kunnen worden gedaan op een bestaande vrijstellingsregeling.

Mede gelet op de draconische sanctie die dreigt bij een onterechte niet-aanmelding, verdient het aanbeveling om de maatregel vooraf aan te melden met toepassing van artikel 108, lid 3, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU).¹⁴ Niet-aangemelde staatssteun is immers *per se* onwettig (zelfs indien ze verenigbaar verklaard zou kunnen worden indien ze correct werd aangemeld),¹⁵ en die onwettigheid moet door elke rechter, desnoods ambtshalve, worden opgeworpen,¹⁶ zonder dat de begunstigden van de steun zich op gewekt vertrouwen kunnen beroepen om de terugbetaling van de steun (met interest) te verhinderen.¹⁷ De nationale rechter – in België ook het Grondwettelijk Hof –¹⁸ is bevoegd om vast te stellen of een maatregel als nieuwe staatssteun moet worden aangemerkt en of, indien dat het geval is, die maatregel bij de Commissie moest worden aangemeld alvorens tot uitvoering te worden gebracht.¹⁹

ONDERZOEK VAN DE TEKST VAN HET VERDRAG

7. In artikel 3, paragraaf 2, van het verdrag wordt in de Nederlandse vertaling melding gemaakt van “andere rechtsgebieden van die Staat”. Daarmee wordt kennelijk niet gerefereerd aan de rechtsordes van de deelgebieden, maar aan de andere rechtstakken, naast het belastingrecht. Het is derhalve raadzaam om in die vertaling in plaats van de term “rechtsgebied” de term “rechtstak” te gebruiken.

*

¹⁴ Artikel 62, lid 1, a), van de EER-overeenkomst bepaalt dat het onderzoek van de staatssteunregelingen wordt uitgevoerd “wat de Lid-Staten van de EG betreft, door de Commissie van de EG overeenkomstig de in artikel 93 van het Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap vastgestelde regels” (lees: artikel 108 van het VWEU).

¹⁵ HvJ 8 december 2011, C-275/10, *Residex Capital IV*, punt 28, met verwijzing naar arresten van 21 november 1991, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires* en *Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon*, C-354/90, punt 17, en 27 oktober 2005, *Distribution Casino France e.a.*, C-266/04-C-270/04, C-276/04 en C-321/04-C-325/04, punt 30.

¹⁶ HvJ 18 juli 2007, C-119/05, *Lucchini*, punt 61.

¹⁷ HvJ 20 maart 1997, C-24/95, *Alcan*. Zie ook: N. DE VOS, “De rol van het Europese en het Belgische vertrouwensbeginsel bij de terugvordering van Europese subsidies en staatssteun”, *RW* 2012-13, p. 130-131, nrs. 26 en 30; K. LENAERTS en P. VAN NUFFEL, *European Union Law*, Sweet & Maxwell, 2011, p. 377, nr. 11-026.

¹⁸ GwH 7 november 2013, nr. 145/2013, B.2.2.

¹⁹ GwH 6 april 2011, nr. 50/2011, B.12.3.1 tot B.12.3.4.

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

2. L'avant-projet de loi soumis pour avis a pour objet de porter assentiment à une nouvelle convention préventive de double imposition avec la Norvège (ci-après : la convention) ², qui remplace la convention préventive de double imposition actuellement en vigueur ³.

Dès lors que la convention à laquelle il est porté assentiment ne fait pas expressément référence au protocole qui lui est annexé, qui a également été signé à Oslo le 23 avril 2014 et dont les dispositions font partie intégrante de la convention, on précisera également qu'il est porté assentiment à ce protocole. L'intitulé du projet devra dès lors lui aussi être adapté.

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

3. Le 24 mai 2013, 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 ⁴.

4. L'article 25, paragraphe 1, de la convention, dispose :

(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 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^{er} et 2 ».

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

² Convention 'the Kingdom of Belgium and the Kingdom of Norway for the avoidance of double taxation with respect to taxes on income and for the prevention of fiscal evasion', signée à Oslo le 23 avril 2014. Seule la version anglaise fait foi; les textes français et néerlandais sont des traductions.

³ Convention 'between the Kingdom of Norway and the Kingdom of Belgium for the avoidance of double taxation and for the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and on capital', signée à Oslo le 14 avril 1988, telle que modifiée par le Protocole signé à Bruxelles le 10 septembre 2009.

⁴ Des courriers du 29 août 2013 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'article 26, paragraphe 1, de la convention, dispose :

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

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

Le régime en matière d'échange de renseignements avec la Norvège et en matière d'assistance au recouvrement prêtée à celle-ci 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 son article 2. En outre, des renseignements peuvent également être demandés « 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 ou à une demande d'assistance au recouvrement émanant d'une autorité compétente de la Norvège.

Il résulte de l'article 3, paragraphe 1, i), (ii), de la convention 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 Norvège de savoir à qui il faut adresser une demande de renseignements ou une demande d'assistance au recouvrement et de permettre à l'autorité fédérale, aux communautés et aux régions, de déterminer de quelle manière il y a lieu de donner suite à une demande concrète. À ce sujet, un accord de coopération au sens de l'article 92bis de la loi spéciale 'de réformes institutionnelles' du 8 août 1980 a manifestement déjà été conclu le 16 septembre 2015 au sein du Comité de concertation ⁵.

⁵ Un exemplaire non daté et non signé du texte de cet accord de coopération a été transmis au Conseil d'État, section de législation, 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

5. La convention prévoit la possibilité pour les autorités compétentes de régler certaines matières de commun accord. Il s'agit notamment des dispositions suivantes de la convention (traductions).

Article 4, paragraphe 2, d), de la convention :

« Lorsque, selon les dispositions du paragraphe 1, une personne physique est un résident des deux États contractants, sa situation est réglée de la manière suivante :

(...)

d) si cette personne possède la nationalité des deux États ou si elle ne possède la nationalité d'aucun d'eux, les autorités compétentes des États contractants tranchent la question d'un commun accord ».

L'article 10, paragraphe 3, de la convention comporte un dispositif spécial en matière de dividendes si le bénéficiaire final de ceux-ci est,

« b) en ce qui concerne la Norvège :

(...)

(iv) un organisme de droit public ou toute institution détenue entièrement ou principalement par le Gouvernement de la Norvège, ou une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, qui peuvent être agréés périodiquement de commun accord par les autorités compétentes des États contractants ;

c) en ce qui concerne la Belgique :

(...)

(iv) un organisme de droit public ou toute institution détenue entièrement ou principalement par la Belgique, ou une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, qui peuvent être agréés périodiquement de commun accord par les autorités compétentes des États contractants ».

Article 24, paragraphes 3 et 4, de la convention :

« 3. Les autorités compétentes des États contractants s'efforcent, par voie d'accord amiable, de résoudre les difficultés ou de dissiper les doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la Convention.

4. Les autorités compétentes des États contractants conviennent des mesures administratives nécessaires à l'exécution des dispositions de la Convention et, notamment, des justifications à fournir par les résidents de chaque État contractant pour bénéficier dans l'autre État des exemptions ou réductions d'impôt prévues dans la Convention ».

Belgique et un autre État ou d'autres États qui prévoient la coopération administrative dans le domaine fiscal ». 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.

Ces dispositions et encore d'autres dispositions de la convention prévoient la possibilité d'accords mutuels futurs entre les autorités compétentes. Il peut se déduire du texte de la convention que l'accord mutuel (« *mutual agreement* »)⁶ peut non seulement concerner des cas d'application concrets ou des problèmes d'interprétation dans un cas concret, mais aussi des modalités ayant une portée générale.

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'. Ils ne doivent dès lors pas être conclus par le Roi. Les Chambres législatives ne doivent pas y donner leur assentiment⁷ ».

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 assentiment⁸ ».

Chaque fois qu'un accord mutuel est élaboré, il conviendra par conséquent de vérifier s'il ne s'agit pas d'un traité. Si tel est le cas, il conviendra de suivre la procédure appropriée pour la conclusion de celui-ci et le dispositif 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.

Dans la mesure où la possibilité de conclure des accords mutuels, prévue dans la convention, est interprétée d'une manière conforme à la Constitution⁹ et pour autant que ces accords se limitent à prévoir l'exécution administrative et technique de la convention et ne visent qu'à permettre l'exécution des droits et obligations qui figurent déjà dans la convention proprement dite, elle ne suscite pas d'objection au regard de l'article 167 de la Constitution.

⁶ Le texte français (traduction) utilise différentes expressions pour traduire « *mutual agreement* » : « d'un commun accord », « de commun accord », ou encore « par voie d'accord amiable ».

⁷ Note de l'avis 42.631/AG : 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, 15.

⁹ Une interprétation de l'accord conforme à la Constitution implique également que lorsque l'accord fait mention des autorités compétentes, il ne peut s'agir que du pouvoir réglementaire du Ministre des Finances (pas d'un fonctionnaire), et il faut encore que ce pouvoir concerne des règles de détail ou d'un intérêt limité.

Si un accord mutuel a toutefois pour effet d'étendre le champ d'application du régime ou affecte les droits et les obligations des justiciables, la convention ne pourrait alors pas être considérée comme un accord en forme simplifiée.

6.1. L'article 10, paragraphe 3, de la convention dispose :

(traduction) « Nonobstant les dispositions précédentes du présent article, les dividendes ne sont pas imposables dans l'État contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident si le bénéficiaire effectif des dividendes est :

a) une société qui est un résident de l'autre État contractant et qui détient, pendant une période ininterrompue d'au moins douze mois, des actions qui représentent directement au moins 10 pour cent du capital de la société qui paie les dividendes;

b) en ce qui concerne la Norvège :

(i) la Norvège ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales;

(ii) la Banque Centrale de Norvège;

(iii) le 'Government Pension Fund Global';

(iv) un organisme de droit public ou toute institution détenue entièrement ou principalement par le Gouvernement de la Norvège, ou une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, qui peuvent être agréés périodiquement de commun accord par les autorités compétentes des États contractants;

c) en ce qui concerne la Belgique :

(i) la Belgique ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales;

(ii) la Banque Nationale de Belgique;

(iii) la Société Fédérale de Participations et d'Investissement;

(iv) un organisme de droit public ou toute institution détenue entièrement ou principalement par la Belgique, ou une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, qui peuvent être agréés périodiquement de commun accord par les autorités compétentes des États contractants ».

6.2. Invité à fournir des précisions à ce sujet, le délégué a déclaré ce qui suit :

« De regeling opgenomen in artikel 10 § 3, b) van het nieuw DBV met Noorwegen is inderdaad gunstiger dan de algemene regeling opgenomen in §2 van hetzelfde artikel aangezien er wordt voorzien in een vrijstelling van heffing in de bronstaat.

Algemene context

De regeling opgenomen in subparagraaf b) is niet opgenomen in het Belgisch standaardverdrag en wordt dus doorgaans niet voorgesteld door België.

Noorwegen was vragende partij om een vrijstelling te bekomen voor het Noors 'Government Pension Fund Global'. Dit is geen pensioenfonds doch een staatsfonds (investeringsfonds) dat wordt gespijsd door inkomsten afkomstig uit de petroleumsector (de vorige benaming van het fonds was 'Petroleum Fund of Norway'). Het fonds is eigendom van de Noorse Regering en wordt ook door de Regering beheerd. Dit fonds staat bekend als het grootste (publiek) investeringsvehikel ter wereld met een beheerd vermogen van meer dan 717 miljard dollar (situatie eind 2014).

De opname van de vrijstelling van bronheffing op dividenden toegekend aan dit fonds was voor Noorwegen een cruciaal element voor het bereiken van een algeheel akkoord. België was bereid hierin mee te gaan aangezien het de Belgische markt veel aantrekkelijker maakt voor dit investeringsfonds. Het niet aanvaarden van de regeling zou België in een concurrentieel nadelige positie brengen aangezien Noorwegen deze regeling in de DBV met nagenoeg alle andere landen heeft opgenomen. Aangezien het Noorse fonds in kwestie volledig in handen is van de Noorse Staat is er geen verschil met investeringen die rechtstreeks worden gedaan door de Staat zelf. Om die reden werden de vrijstelling opgenomen in subparagraaf b) uitgebreid met de onderdelen (i), (iii) en (iv). Om redenen van wederkerigheid heeft België aangedrongen om een vrijstelling van Noorse bronheffing te bekomen op dividenden toe te kennen aan de Belgische entiteiten die overeenkomen met hetgeen langs Noorse zijde is opgenomen in subparagraaf b) (cf. subparagraaf c)). Om die reden verschijnt ook de FPIM specifiek in beeld.

met betrekking tot de staatssteun

Het argument van de staatssteun leek ons in deze context niet in beeld te komen aangezien de Belgische staat geen inkomsten derft ten aanzien van de Belgische opgenomen entiteiten. Het is daarentegen de Noorse staat die afziet van een bronheffing. Ingeval van de dividenden toegekend aan de FPIM is het zo dat in de huidige stand van de Noorse interne wetgeving er geen (internrechtelijke) bronheffing wordt toegepast op dividenden toegekend aan buitenlandse vennootschappen. Daarnaast speelt o.i. ook het wederkerigheidsprincipe (cf. de hieronder gemaakte opmerkingen mbt het gelijkheidsbeginsel).

Ondanks het feit dat dergelijke bepalingen in tal van andere internationale fiscale verdragen, waaronder een aantal door België gesloten verdragen, voorkomen, heeft België tot op heden geen weet van aanmeldingen of beschikkingen in het domein van de staatssteun, noch van arresten van het Europees Hof van Justitie.

met betrekking tot het gelijkheidsbeginsel

Zoals hierboven aangegeven is de (Belgische) subparagraaf c van artikel 10 § 3 de spiegelbepaling van de (Noorse) subparagraaf b). Een dubbelbelastingverdrag is net zoals doorgaans alle internationale overeenkomsten gebaseerd op het principe van de wederkerigheid en een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid. Hierdoor wordt bereikt dat entiteiten van gelijke aard, ongeacht of deze gevestigd zijn in Noorwegen of België, niet worden onderworpen aan een bronheffing op dividenden afkomstig van de partnerstaat, en aldus op dat vlak op gelijke wijze worden behandeld. Een totale gelijke behandeling in internationale context is trouwens onmogelijk gezien de verschillen tussen de nationale fiscale rechtstelsels van de partnerstaten (in casu België en Noorwegen). Dit is enkel mogelijk indien men het wederkerigheidsprincipe, wat een fundamenteel principe is in de verdragscontext, op flagrante wijze zou schenden.

Ik verwijs tenslotte naar het Arrest 169/2014 van het Grondwettelijk Hof van 24 november 2014 waarin de schending van het gelijkheidsbeginsel in de context van het dubbelbelastingverdrag met Frankrijk aan bod komt (...) ».

6.3. Le régime particulier dont bénéficie ainsi certaines entités soulève des questions au regard du principe d'égalité (6.3.1) et du régime des aides d'État (6.3.2).

6.3.1. En ce qui concerne le principe constitutionnel d'égalité et de non-discrimination, on peut observer qu'au sujet d'une convention à laquelle le législateur avait déjà porté assentiment, la Cour constitutionnelle a jugé que lorsqu'elle exerce un contrôle au regard des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, la Cour doit tenir compte de ce qu'il ne s'agit pas d'un

acte de souveraineté unilatéral, mais d'une norme conventionnelle par laquelle la Belgique a pris un engagement de droit international à l'égard d'un autre État¹⁰. Il n'en demeure pas moins que la loi portant assentiment à une convention peut faire l'objet d'un tel contrôle et qu'une différence de traitement doit pouvoir être adéquatement justifiée. Dans l'arrêt cité par le délégué, la Cour constitutionnelle a effectivement examiné la disposition conventionnelle concernée au regard du principe d'égalité¹¹.

En l'occurrence, force est de constater que la simple référence à la réciprocité des conventions internationales ne peut suffire à justifier la différence de traitement concernée. Au demeurant, la distinction opérée ne résulte pas de la détermination de certaines catégories de sociétés¹², mais de la désignation de bénéficiaires spécifiques.

La différence de traitement, qui découle de l'article 10, paragraphe 3, de la convention, devra pouvoir être justifiée. Il est conseillé de compléter l'exposé des motifs par une telle justification.

6.3.2. En ce qui concerne l'aspect relatif aux aides d'État, il ne paraît pas possible de se rallier sans restriction à l'argumentation du délégué.

Doivent être considérées comme des aides d'État « (...), dans la mesure où elles affectent les échanges entre les parties contractantes, les aides accordées par les États membres de la CE ou par les États de l'AELE ou accordées au moyen de ressources d'État, sous quelque forme que ce soit, qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions »¹³.

Le dispositif prévu à l'article 10, paragraphe 3, de la convention procure un avantage économique, à savoir l'exonération de la retenue à la source par l'autorité norvégienne, à des bénéficiaires qui doivent être qualifiés d'entreprises au sens de l'article 61, paragraphe 1, de l'accord EEE, à tout le moins pour ce qui concerne une partie de leurs activités. Le dispositif a incontestablement un caractère sélectif, dès lors que l'avantage est limité aux entités énumérées à l'article 10, paragraphe 3 (ou à certains organismes au sujet desquels les autorités compétentes s'accorderont dans le futur). En outre, le dispositif est susceptible d'affecter la libre concurrence et les échanges entre les États membres, du fait que par exemple il peut favoriser davantage la position concurrentielle des entités concernées que celle d'autres opérateurs économiques qui ne bénéficient pas de l'exonération.

L'argument selon lequel « de Belgische staat geen inkomsten derft ten aanzien van de Belgische opgenomen entiteiten » parce que c'est l'État norvégien qui renonce à une taxation à la source ne s'impose pas d'emblée.

¹⁰ C.C., 27 novembre 2014, n° 169/2014, B.9.

¹¹ C.C., 27 novembre 2014, n° 169/2014, B.11.

¹² Dans l'arrêt n° 169/2014 du 27 novembre 2014, la Cour constitutionnelle devait se prononcer sur une différence de traitement entre certaines catégories, définies en termes généraux.

¹³ Article 61, paragraphe 1, de l'Accord sur l'Espace économique européen (Accord EEE).

Bien que l'exonération de la retenue à la source par l'autorité norvégienne en faveur de certaines entités belges n'entraîne pas *en tant que telle* de perte de recettes pour l'État belge, force est de constater que, comme l'indique expressément le délégué, elle fait partie intégrante d'un dispositif fondé sur le principe de réciprocité : l'exonération prévue à l'article 10, paragraphe 3, c), est indissolublement liée à l'exonération que consent l'État belge à l'article 10, paragraphe 3, b), de la convention. L'exonération accordée par l'autorité norvégienne est par conséquent liée à un avantage accordé par l'autorité belge. Indirectement, il s'agit donc bien d'une mesure financée par des ressources d'État.

Dès lors, il n'est pas du tout évident que la mesure concernée ne doive pas être considérée comme une aide d'État.

L'argument selon lequel « van de dividenden toegekend aan de FPIM (...) in de huidige stand van de Noorse interne wetgeving er geen (internrechtelijke) bronheffing wordt toegepast op dividenden toegekend aan buitenlandse vennootschappen », n'est pas non plus de nature à enlever à la mesure concernée son caractère d'aide d'État dans la mesure où celle-ci s'applique aux autres bénéficiaires.

Il ne paraît pas non plus possible d'invoquer en l'espèce un régime d'exonération existant.

Eu égard notamment à la sanction draconienne qui peut être encourue en cas de défaut de notification injustifié, il est recommandé de notifier préalablement la mesure en application de l'article 108, paragraphe 3, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE)¹⁴. En effet, une aide d'État non notifiée est tout à fait illégale (même si elle pourrait être déclarée compatible si elle était correctement notifiée)¹⁵, et cette illégalité doit être soulevée, au besoin d'office, par chaque juge¹⁶, sans que les bénéficiaires de l'aide puissent se prévaloir de la confiance suscitée pour empêcher son remboursement (avec intérêts)¹⁷. Le juge national – en Belgique également la Cour constitutionnelle¹⁸ – est compétent pour établir si une mesure doit être qualifiée d'aide d'État nouvelle et si, dans l'affirmative, celle-ci devait être notifiée à la Commission avant d'être mise à exécution¹⁹.

¹⁴ L'article 62, paragraphe 1, a), de l'Accord EEE dispose que l'examen des régimes d'aides d'État est effectué « s'il s'agit des États membres de la CE, par la Commission des CE, conformément à l'article 93 du traité instituant la Communauté économique européenne » (lire : l'article 108 du TFUE).

¹⁵ C.J.U.E., 8 décembre 2011, C-275/10, *Residex Capital IV*, point 28, avec référence à des arrêts du 21 novembre 1991, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires et Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon*, C-354/90, point 17, et du 27 octobre 2005, *Distribution Casino France e.a.*, C-266/04-C-270/04, C-276/04 et C-321/04-C-325/04, point 30.

¹⁶ C.J.U.E., 18 juillet 2007, C-119/05, *Lucchini*, point 61.

¹⁷ C.J.U.E., 20 mars 1997, C-24/95, *Alcan*. Voir également : N. DE VOS, « De rol van het Europese en het Belgische vertrouwensbeginsel bij de terugvordering van Europese subsidies en staatssteun », *RW* 2012-13, pp. 130-131, n^{os} 26 et 30 ; K. LENAERTS et P. VAN NUFFEL, *European Union Law*, Sweet & Maxwell, 2011, p. 377, n^o 11-026.

¹⁸ C.C., 7 novembre 2013, n^o 145/2013, B.2.2.

¹⁹ C.C., 6 avril 2011, n^o 50/2011, B.12.3.1 à B.12.3.4.

EXAMEN DU TEXTE DE LA CONVENTION

7. Dans la traduction en néerlandais de l'article 3, paragraphe 2, de la convention, il est fait mention de « andere rechtsgebieden van die Staat ». Ces termes ne font manifestement pas référence aux ordres juridiques des entités fédérées mais aux branches du droit autres que le droit fiscal. Il est dès lors conseillé de faire usage du terme « rechtstak » plutôt que « rechtsgebied » dans la traduction.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Greet VERBERCKMOES

Jo BAERT