



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

advies 58.734/3
van 20 januari 2016

over

een voorontwerp van wet
‘houdende instemming met het
Protocol, ondertekend te
Mexico-Stad op 26 augustus 2013,
tot wijziging van de Overeenkomst
tussen het Koninkrijk België en de
Verenigde Mexicaanse Staten tot
het vermijden van dubbele
belasting en tot het voorkomen van
het ontgaan van belasting inzake
belastingen naar het inkomen,
ondertekend te Mexico op
24 november 1992’

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

avis 58.734/3
du 20 janvier 2016

sur

un avant-projet de loi ‘portant
assentiment au Protocole, signé à
Mexico le 26 août 2013, modifiant
la Convention entre le Royaume de
Belgique et les États-Unis
mexicains tendant à éviter les
doubles impositions et à prévenir
l'évasion fiscale en matière
d'impôts sur le revenu, signée à
Mexico le 24 novembre 1992’

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 het Protocol, ondertekend te Mexico-Stad op 26 augustus 2013, tot wijziging van de Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en de Verenigde Mexicaanse Staten tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen, ondertekend te Mexico op 24 november 1992’.

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 Dries VAN EECKHOUTTE, auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Jo BAERT, kamervoorzitter.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 20 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 au Protocole, signé à Mexico le 26 août 2013, modifiant la Convention entre le Royaume de Belgique et les États-Unis mexicains tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, signée à Mexico le 24 novembre 1992’.

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 Dries VAN EECKHOUTTE, auditeur.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Jo BAERT, président de chambre.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 20 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 wet strekt ertoe instemming te verlenen met het protocol, ondertekend te Mexico-Stad op 26 augustus 2013,² tot wijziging van het dubbelbelastingverdrag met Mexico (hierna: het verdrag)³.

ALGEMENE OPMERKINGEN

3. De Werkgroep Gemengde Verdragen, ingesteld bij het samenwerkingsakkoord van 8 maart 1994 tussen de federale overheid, de gemeenschappen en de gewesten ‘over de nadere regelen voor het sluiten van gemengde verdragen’, heeft op 3 februari 2011 geoordeeld dat het om een gemengd verdrag gaat.⁴

4. Artikel 25, paragraaf 1, van het verdrag, zoals te vervangen bij artikel XVI van het wijzigende protocol, luidt:

“De bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende Staten wisselen de inlichtingen uit die naar verwachting relevant zullen zijn voor de uitvoering van de bepalingen van deze Overeenkomst of voor de toepassing of de tenuitvoerlegging van de nationale wetgeving met betrekking tot belastingen van elke soort of 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.”

Artikel 26, paragraaf 1, van het verdrag, zoals te vervangen bij artikel XVII van het wijzigende protocol, luidt:

“De overeenkomstsluitende Staten verlenen elkaar bijstand voor de invordering van belastingvorderingen. Deze bijstand wordt niet beperkt door de artikelen 1 en 2. De

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

² Protocol ‘tot wijziging van de Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en de Verenigde Mexicaanse Staten tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen, ondertekend te Mexico op 24 november 1992’, ondertekend te Mexico-Stad op 26 augustus 2013.

³ Overeenkomst ‘tussen de Verenigde Mexicaanse Staten en het Koninkrijk België tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen’, ondertekend te Mexico op 24 november 1992.

⁴ De Interministeriële Conferentie voor Buitenlands Beleid (ICBB) stemde via de schriftelijke procedure in met het verslag van de Werkgroep Gemengde Verdragen, wat bij brieven van 18 mei 2011 is bevestigd.

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 overeenkomstsluitende Staat of van beide overeenkomstsluitende Staten”, terwijl artikel 2 de belastingen bepaalt waarop het verdrag van toepassing is. Het gaat om “belastingen naar het inkomen die worden geheven ten behoeve van een overeenkomstsluitende Staat alsook, in het geval van België, op belastingen naar het inkomen die worden geheven ten behoeve van zijn staatkundige onderdelen of plaatselijke gemeenschappen, en dit ongeacht de wijze van heffing” (artikel 2, paragraaf 1, van het dubbelbelastingverdrag, zoals te vervangen bij artikel I van het wijzigende protocol). 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” (artikel 2, paragraaf 3, b), van het dubbelbelastingverdrag, zoals te vervangen bij artikel I van het wijzigende protocol).

De regeling inzake de uitwisseling van inlichtingen met en het verlenen van invorderingsbijstand aan Mexico 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, zoals te vervangen bij artikel XVI van het wijzigende protocol). 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 Mexico.

Uit artikel 3, paragraaf 1, h), 2°, van het verdrag, zoals te vervangen bij artikel II van het wijzigende protocol, volgt dat onder “bevoegde autoriteit” wordt verstaan “in het geval van 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 Mexico 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. In artikel 26, paragraaf 1, van het dubbelbelastingverdrag, zoals te vervangen bij artikel XVII van het wijzigende protocol, wordt bepaald dat de bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende Staten in onderlinge overeenstemming de wijze van uitvoering van dat artikel kunnen bepalen.

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

“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 verlenen⁶.

Uit de praktijk blijkt echter ook dat sommige akkoorden wel zelf autonome regelingen inhouden, die nieuwe rechten en verplichtingen met zich brengen voor de overheden of de burgers. In dat geval dienen deze akkoorden als verdragen te worden beschouwd. Op grond van artikel 167, § 2, van de Grondwet zouden ze dan ook in beginsel door de Koning moeten worden gesloten en de Wetgevende Kamers zouden er hun instemming mee dienen te betuigen. Voor zover het gaat om ‘gemengde verdragen’ dienen daarenboven de gemeenschaps- en/of gewestregeringen te worden betrokken bij het sluiten ervan en dienen ook de gemeenschaps- en/of gewestparlementen er hun instemming mee te verlenen.”⁷

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

6. In het protocol bij het verdrag wordt een clause van meest begunstigde natie ingelast waardoor een vrijwillige arbitrageprocedure automatisch van toepassing zal zijn tussen België en Mexico indien Mexico met een derde staat een verdrag sluit dat voorziet in een dergelijke vrijwillige arbitrageprocedure (ontworpen paragraaf 9, B, van het protocol bij het

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 eerst gevolg hebben nadat de verschillende betrokken partijen ermee hebben ingestemd bij wetgevende akte.

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

⁷ Adv.RvS 42.631/AV van 8 mei 2007 over een voorontwerp dat geleid heeft 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).

verdrag – artikel XIX van het wijzigend protocol). De aandacht van de Kamer van volksvertegenwoordigers wordt er op gevestigd dat hierdoor een procedure van toepassing zal zijn die zonder tussenkomst van België werd bepaald en op de toepassing waarvan de Kamer bijgevolg slechts een beperkt toezicht zal kunnen uitoefenen.

In dit verband verstrekte de gemachtigde nog de volgende toelichting:

“a) Op basis van de informatie waarover de België op dit ogenblik beschikt heeft Mexico na de ondertekening van het Protocol met België nog geen enkel verdrag gesloten waarin een arbitrageclausule inzake arbitrage is opgenomen;

b) indien het geval zich voordoet zal de belastingadministratie een omzendbrief publiceren die de inwerkingtreding en datum van toepassing van de bepaling toelicht, tesamen met een beknopt bericht op de portaalsite van de FOD Financiën. In het verleden gebeurde dit onder meer voor de clausule inzake de 'meest begunstigde natie' opgenomen in het algemeen dubbelbelastingverdrag met India (cf. Circ AFZ/Intern.ISR/India96/303,add.dd.15.01.2001 te consulteren op www.fisconetplus.be)

c) een letterlijke toepassing van de protocolbepaling leidt ertoe dat de bepalingen van de eerste procedure van vrijwillige arbitrage gesloten door Mexico automatisch toepassing zullen vinden tussen België en Mexico, en dit vanaf de datum van inwerkingtreding van de overeenkomst tussen Mexico en de derde staat waarin deze bepalingen zijn opgenomen. Deze bepalingen zullen van toepassing blijven tot een procedure van verplichte arbitrage in werking treedt tussen Mexico en een derde staat. In dit laatste geval zal de bepaling opgenomen in punt 9, A van Artikel XIX van het protocol België - Mexico toepassing vinden.

In het geval Mexico na de 1^e vrijwillige procedure nog andere verschillende procedures van vrijwillige arbitrage met andere staten overeenkomt, kan België mits akkoord van Mexico (via een nieuw Protocol (of een akkoord tussen belastingadministraties) een van deze nieuwe procedure ingang laten vinden tussen BE en Mexico.”

7. In het ontworpen artikel 3, paragraaf 2, van het verdrag (artikel II, paragraaf 3, van het wijzigende protocol) wordt in de Nederlandse tekst melding gemaakt van “andere rechtsgebieden van die Staat”. Zoals uit de uitleg van de gemachtigde blijkt, wordt daarmee niet gerefereerd aan de rechtsordes van de deelgebieden, maar aan de andere rechtstakken, naast het belastingrecht.

De gemachtigde verstrekte in dit verband de volgende toelichting:

“De hierboven aangehaalde bepaling is vanaf 1995 opgenomen in het OESO-Modelverdrag en is sedertdien opgenomen in alle door België gesloten algemene verdragen ter vermijding van dubbele belasting. De bepaling beoogt niet het federaal recht te laten primeren op de rechtsregels uitgevaardigd door de gefedereerde entiteiten. Er wordt enkel en alleen bepaald dat een uitdrukking die niet expliciet wordt gedefinieerd in het verdrag zelf, door de interpreterende staat moet worden verklaard vanuit het oogpunt van het nationaal recht van die staat met betrekking tot de belastingen waarop het verdrag toepassing vindt. Hierbij zal men in eerste instantie moeten terugvallen op de betekenis die het begrip heeft in het belastingrecht van die staat (federaal of regionaal belastingrecht al naargelang het geval). Indien de uitdrukking niet of onvoldoende wordt verklaard in het belastingrecht zal men in tweede instantie moeten terugvallen op andere rechtsgebieden (of -takken) van die staat, zijnde het gemeen recht (b.v. boekhoudwetgeving,

vennootschapswetgeving, burgerlijk recht, enz.). De Franse versie van de bepaling heeft het in deze context over ‘les autres branches du droit de cet État’ en de Engelstalige versie van het OESO-Modelverdrag over ‘the other laws of that State’.

Wellicht is het aangewezen in de toekomst de term ‘branche de droit’ te vertalen door ‘rechtstak’ ipv ‘rechtsgebied’.”

Dat verdient inderdaad aanbeveling.

8. In de memorie van toelichting wordt opgemerkt dat de in het ontworpen artikel 13, paragraaf 4, van het verdrag (artikel IX, paragraaf 1, van het wijzigende protocol) bedoelde beperking van de belasting tot 10 procent van de belastbare waarde “toegepast wordt op het nettobedrag van de meerwaarde”. Het zou hierbij gaan om een overeenstemming tussen beide delegaties die blijkt uit het proces-verbaal van de onderhandelingen.

Indien dat effectief het geval is, zal een document waaruit die overeenstemming ondubbelzinnig⁸ blijkt (bv. een uittreksel uit het proces-verbaal van de onderhandelingen)⁹, eveneens aan de instemming van de Kamer van volksvertegenwoordigers moeten worden onderworpen en samen met de instemmingswet en het protocol moeten worden bekendgemaakt.¹⁰

*

⁸ De wetgever is niet gerechtigd eenzijdig, op eigen gezag, een bepaling van een overeenkomst tot het voorkomen van dubbele belastingen te interpreteren (Cass. 16 januari 1968, *Arr.Cass.* 1968, (670) 676).

⁹ Zie artikel 31, paragraaf 2, a), van het verdrag van Wenen van 23 mei 1969 ‘inzake het verdragenrecht’: “2. Voor de uitlegging van een verdrag omvat de context, behalve de tekst, met inbegrip van preambule en bijlagen: a) iedere overeenstemming die betrekking heeft op het verdrag en die bij het sluiten van het verdrag tussen alle partijen is bereikt”.

¹⁰ In dat geval zullen, vermits het om een gemengd verdrag gaat, ook de gemeenschaps- en gewestparlementen moeten instemmen met dat document.

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 au protocole, signé à Mexico le 26 août 2013 ², modifiant la convention préventive de la double imposition avec le Mexique (ci-après : la convention) ³.

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 l'accord est un traité mixte ⁴.

4. L'article 25, paragraphe 1, de la convention, tel qu'il doit être remplacé par l'article XVI du protocole modificatif, dispose :

« 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 ».

L'article 26, paragraphe 1, de la convention, tel qu'il doit être remplacé par l'article XVII du protocole modificatif, dispose :

« 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 ».

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

² Protocole 'modifiant la Convention entre le Royaume de Belgique et les États-Unis mexicains tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, signée à Mexico le 24 novembre 1992', signé à Mexico le 26 août 2013.

³ Convention 'entre le Royaume de Belgique et les États-Unis mexicains tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu', signés à Mexico le 24 novembre 1992.

⁴ 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.

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 ainsi que, en ce qui concerne la Belgique, aux impôts sur le revenu perçus pour le compte de ses subdivisions politiques ou de ses collectivités locales, quel que soit le système de perception » (article 2, paragraphe 1, de la convention préventive de la double imposition, tel qu'il doit être remplacé par l'article I du protocole modificatif). 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 » (article 2, paragraphe 3, b), de la convention préventive de la double imposition, tel qu'il doit être remplacé par l'article I du protocole modificatif).

Le régime en matière d'échange de renseignements avec le Mexique et en matière d'assistance au recouvrement prêtée au Mexique 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 l'article 2 de celle-ci. 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, tel qu'il doit être remplacé par l'article XVI du protocole modificatif). 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 du Mexique.

Il ressort de l'article 3, paragraphe 1, h), 2^o, de la convention, tel qu'il doit être remplacé par l'article II du protocole modificatif, 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 du Mexique de savoir à qui il faut adresser une demande de renseignements ou une demande d'assistance au recouvrement et de permettre au pouvoir fédéral, 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 de toute évidence déjà été conclu le 16 septembre 2015 au sein du Comité de concertation⁵.

⁵ 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

5. L'article 26, paragraphe 1, de la convention préventive de la double imposition, tel qu'il doit être remplacé par l'article XVII du protocole modificatif, dispose que les autorités compétentes des États contractants peuvent régler d'un commun accord les modalités d'application de cet article.

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

« Pour autant que ces accords se limitent à prévoir l'exécution administrative et technique d'un traité et ne visent qu'à permettre l'exécution des droits et obligations qui y figurent, ces accords ne sont pas de nouveaux traités, mais de simple 'executive agreements'. Ils ne doivent dès lors pas être conclus par le Roi. Les Chambres législatives ne doivent pas y donner leur assentiment ⁶.

La pratique révèle cependant également que certains accords comportent bel et bien des réglementations autonomes qui font naître des droits et obligations nouveaux pour les autorités ou les citoyens. Pareils accords doivent dans ces cas être considérés comme des traités. Conformément à l'article 167, § 2, de la Constitution, ils devraient dès lors, en principe, être conclus par le Roi et recevoir l'assentiment des Chambres législatives. S'il s'agit 'de traités mixtes', les gouvernements communautaires et/ou régionaux doivent en outre être associés à leur conclusion et les parlements communautaires et/ou régionaux y donner eux aussi leur assentiment » ⁷.

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. Il est inséré dans le protocole à la convention une clause de la nation la plus favorisée, qui rendra une procédure d'arbitrage facultative automatiquement applicable entre la Belgique et le Mexique, si celui-ci signe avec un État tiers un accord qui prévoit une telle procédure d'arbitrage facultative (paragraphe 9, B, en projet, du protocole à la convention – article XIX du protocole modificatif). L'attention de la Chambre des représentants est attirée sur le fait que s'appliquera ainsi une procédure fixée sans l'intervention de la Belgique et que la Chambre ne pourra par conséquent exercer qu'un contrôle limité sur son application.

personnel et de fonctionnement du bureau central de liaison (article 19 de l'accord), il ne pourra produire ses effets qu'après que les parties concernées y auront donné leur assentiment par un acte législatif.

⁶ *Note de bas de page 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.

⁷ 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).

À cet égard, le délégué a encore fourni les explications suivantes :

« a) Op basis van de informatie waarover de België op dit ogenblik beschikt heeft Mexico na de ondertekening van het Protocol met België nog geen enkel verdrag gesloten waarin een arbitrageclausule inzake arbitrage is opgenomen ;

b) indien het geval zich voordoet zal de belastingadministratie een omzendbrief publiceren die de inwerkingtreding en datum van toepassing van de bepaling toelicht, tesamen met een beknopt bericht op de portaalsite van de FOD Financiën. In het verleden gebeurde dit onder meer voor de clausule inzake de ‘meest begunstigde natie’ opgenomen in het algemeen dubbelbelastingverdrag met India (cf. Circ AFZ/Intern.ISR/India96/303, add. dd. 15.01.2001 te consulteren op www.fisconetplus.be) ;

c) een letterlijke toepassing van de protocolbepaling leidt ertoe dat de bepalingen van de eerste procedure van vrijwillige arbitrage gesloten door Mexico automatisch toepassing zullen vinden tussen België en Mexico, en dit vanaf de datum van inwerkingtreding van de overeenkomst tussen Mexico en de derde staat waarin deze bepalingen zijn opgenomen. Deze bepalingen zullen van toepassing blijven tot een procedure van verplichte arbitrage in werking treedt tussen Mexico en een derde staat. In dit laatste geval zal de bepaling opgenomen in punt 9, A van Artikel XIX van het protocol België - Mexico toepassing vinden.

In het geval Mexico na de 1^e vrijwillige procedure nog andere verschillende procedures van vrijwillige arbitrage met andere staten overeenkomt, kan België mits akkoord van Mexico (via een nieuw Protocol (of een akkoord tussen belastingadministraties) een van deze nieuwe procedure ingang laten vinden tussen BE en Mexico ».

7. Le texte néerlandais de l'article 3, paragraphe 2, en projet, de la convention (article II, paragraphe 3, du protocole modificatif) fait état de « autres rechtsgebieden van die Staat ». Ainsi qu'il ressort des explications du délégué, ces termes ne font pas référence aux ordres juridiques des entités fédérées mais aux autres branches du droit que le droit fiscal.

À ce propos, le délégué a déclaré ce qui suit :

« De hierboven aangehaalde bepaling is vanaf 1995 opgenomen in het OESO Modelverdrag en is sedertdien opgenomen in alle door België gesloten algemene verdragen ter vermijding van dubbele belasting. De bepaling beoogt niet het federaal recht te laten primeren op de rechtsregels uitgevaardigd door de gefedereerde entiteiten. Er wordt enkel en alleen bepaald dat een uitdrukking die niet expliciet wordt gedefinieerd in het verdrag zelf, door de interpreterende staat moet worden verklaard vanuit het oogpunt van het nationaal recht van die staat met betrekking tot de belastingen waarop het verdrag toepassing vindt. Hierbij zal men in eerste instantie moeten terugvallen op de betekenis die het begrip heeft in het belastingrecht van die staat (federaal of regionaal belastingrecht al naargelang het geval). Indien de uitdrukking niet of onvoldoende wordt verklaard in het belastingrecht zal men in tweede instantie moeten terugvallen op andere rechtsgebieden (of -takken) van die staat, zijnde het gemeen recht (b.v. boekhoudwetgeving, vennootschapswetgeving, burgerlijk recht, enz.). De Franse versie, van de bepaling heeft het in deze context over 'les autres branches du droit de cet État' en de Engelstalige versie van het OESO-Modelverdrag over 'the other laws of that State'.

Wellicht is het aangewezen in de toekomst de term 'branche de droit' te vertalen door 'rechtstak' ipv 'rechtsgebied' ».

Cette suggestion est en effet recommandée.

8. Selon l'exposé des motifs, la limitation de l'imposition à 10 pour cent de la plus-value imposable, visée à l'article 13, paragraphe 4, en projet, de la convention (article IX, paragraphe 1, du protocole modificatif) « s'applique au montant net de la plus-value ». Il s'agirait à cet égard d'un accord entre les deux délégations qui ressort du procès-verbal des négociations.

Si tel est effectivement le cas, un document attestant cet accord de manière non équivoque⁸ (par exemple un extrait du procès-verbal des négociations)⁹, devra également être soumis à l'approbation de la Chambre des représentants et être publié en même temps que la loi d'assentiment et le protocole¹⁰.

LE GREFFIER – DE GRIFFIER

LE PRÉSIDENT – DE VOORZITTER

Greet VERBERCKMOES

Jo BAERT

⁸ Il n'appartient pas au législateur d'interpréter unilatéralement par voie d'autorité une disposition d'une convention préventive des doubles impositions (Cass. 16 janvier 1968, *Pas.* 1968, p. 631).

⁹ Voir l'article 31, paragraphe 2, a), de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 'sur le droit des traités' : « 2. Aux fins de l'interprétation d'un traité, le contexte comprend, outre le texte, préambule et annexes inclus : a) Tout accord ayant rapport au traité et qui est intervenu entre toutes les parties à l'occasion de la conclusion du traité ; ».

¹⁰ Dans ce cas, s'agissant d'un traité mixte, les parlements des communautés et des régions devront également donner leur assentiment à ce document.