RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

advies 59.611/3
van 25 juli 2016

over

een voorontwerp van wet ‘houdende instemming met de volgende internationale akten :

1. de Overeenkomst tussen de Regering van het Koninkrijk België en de Regering van de Staat Qatar tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen, en het Protocol, ondertekend te Doha op 6 november 2007;

2. het Protocol, gedaan te Doha op 22 maart 2015, tot wijziging van de Overeenkomst tussen de Regering van het Koninkrijk België en de Regering van de Staat Qatar tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen, en het Protocol, ondertekend te Doha op 6 november 2007’

CONSEIL D’ÉTAT
section de législation

avis 59.611/3
du 25 juillet 2016

sur

un avant-projet de loi ‘portant assentiment aux actes internationaux suivants :

1. la Convention entre le Gouvernement du Royaume de Belgique et le Gouvernement de l’Etat du Qatar tendant à éviter la double imposition et à prévenir l’évasion fiscale en matière d’impôts sur le revenu, et le Protocole, signés à Doha le 6 novembre 2007;

2. le Protocole, fait à Doha le 22 mars 2015, modifiant la Convention entre le Gouvernement du Royaume de Belgique et le Gouvernement de l’Etat du Qatar tendant à éviter la double imposition et à prévenir l’évasion fiscale en matière d’impôts sur le revenu, et le Protocole, signés à Doha le 6 novembre 2007’

‡LW-CIHQKDJCE-FJGBBVT‡

Op 15 juni 2016 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Buitenlandse Zaken verzocht binnen een termijn van dertig dagen, van rechtswege verlengd tot 1 augutus 2016[*], een advies te verstrekken over een voorontwerp van wet 'houdende instemming met de volgende internationale akten :

1. de Overeenkomst tussen de Regering van het Koninkrijk België en de Regering van de Staat Qatar tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen, en het Protocol, ondertekend te Doha op 6 november 2007;

2. het Protocol, gedaan te Doha op 22 maart 2015, tot wijziging van de Overeenkomst tussen de Regering van het Koninkrijk België en de Regering van de Staat Qatar tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen, en het Protocol, ondertekend te Doha op 6 november 2007'.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 5 juli 2016. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Annemie GOOSSENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Frédéric VANNESTE, auditeur.

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

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 25 juli 2016.

*

[*] Deze verlenging vloeit voort uit artikel 84, § 1, eerste lid, 2°, *in fine*, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, waarin wordt bepaald dat deze termijn van rechtswege wordt verlengd met vijftien dagen wanneer hij begint te lopen tussen 15 juli en 31 juli of wanneer hij verstrijkt tussen 15 juli en 15 augustus.

‡LW-CIHQKDJCE-FJGBBVT‡

Le 15 juin 2016, 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, prorogé de plein droit jusqu'au 1er août 2016 (**), sur un avant-projet de loi 'portant assentiment aux actes internationaux suivants :

1. la Convention entre le Gouvernement du Royaume de Belgique et le Gouvernement de l'Etat du Qatar tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, et le Protocole, signés à Doha le 6 novembre 2007;

2. le Protocole, fait à Doha le 22 mars 2015, modifiant la Convention entre le Gouvernement du Royaume de Belgique et le Gouvernement de l'Etat du Qatar tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, et le Protocole, signés à Doha le 6 novembre 2007'.

L'avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 5 juillet 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 Annemie GOOSSENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Frédéric VANNESTE, auditeur.

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

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 25 juillet 2016.

*

(**) Ce délai résulte de l'article 84, § 1er, alinéa 1er, 2°, *in fine*, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, qui précise que ce délai est prolongé de plein droit de quinze jours lorsqu'il prend cours du 15 juillet au 31 juillet ou lorsqu'il expire entre le 15 juillet et le 15 août.

‡LW-CIHQKDJCE-FJGBBVT‡

1. Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond[1], alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET VOORONTWERP VAN WET

2. Het om advies voorgelegde voorontwerp van wet strekt ertoe instemming te verlenen met het dubbelbelastingverdrag met Qatar (hierna: het verdrag)[2] en het erbij gevoegde protocol, en met het wijzigende protocol.[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 26 oktober 2010 geoordeeld dat het wijzigende protocol een gemengd karakter heeft.[4]

4. Artikel 26, paragraaf 1, van het verdrag (artikel II van het wijzigende protocol) luidt:

> "De bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende Staten wisselen de inlichtingen uit die relevant kunnen 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."

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, ongeacht de wijze van heffing,

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

[2] Overeenkomst 'tussen de Regering van de Staat Qatar en de Regering van het Koninkrijk België tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen', gedaan te Dawhah op 6 november 2007.

[3] Protocol 'tot wijziging van de Overeenkomst tussen de Regering van het Koninkrijk België en de Regering van de Staat Qatar tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen, en het Protocol, ondertekend te Doha op 6 november 2007', gedaan te Doha op 22 maart 2015.

[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 20 januari 2011 is bevestigd.

‡LW-CIHQKDJCE-FJGBBVT‡

worden geheven ten behoeve van een overeenkomstsluitende Staat, 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, de belasting van niet-inwoners, telkens "met inbegrip van de voorheffingen, de opcentiemen op die belastingen en voorheffingen, alsmede de aanvullende belastingen op de personenbelasting" (paragraaf 3, b), van het artikel).

De regeling inzake de uitwisseling van inlichtingen met Qatar 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 26, paragraaf 4, van het verdrag – artikel II 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 uitgaande van een bevoegde autoriteit van Qatar.

Uit artikel 3, paragraaf 1, e), 2, van het verdrag (artikel I van het wijzigende protocol) volgt dat in België onder "bevoegde autoriteit" wordt verstaan "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 Qatar weten tot wie een verzoek om inlichtingen 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 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 parlementen van de verschillende betrokken partijen ermee hebben ingestemd bij wetgevende akte.

‡LW-CIHQKDJCE-FJGBBVT‡

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

*

‡LW-CIHQKDJCE-FJGBBVT‡

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1er, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation a fait porter son examen essentiellement sur la compétence de l'auteur de l'acte, le fondement juridique [1] et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DE L'AVANT-PROJET DE LOI

2. L'avant-projet de loi soumis pour avis a pour objet de porter assentiment à la convention préventive de la double imposition conclue avec le Qatar (ci-après : la convention) [2] et au protocole qui y est joint, ainsi qu'au protocole modificatif [3].

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

3. Le 26 octobre 2010, le Groupe de Travail Traités mixtes, institué par l'accord de coopération du 8 mars 1994 entre l'autorité fédérale, les communautés et les régions 'relatif aux modalités de conclusion des traités mixtes', a considéré que le protocole modificatif présente un caractère mixte [4].

4. L'article 26, paragraphe 1, de la convention (article II du protocole modificatif) dispose :

> « Les autorités compétentes des États contractants échangent les renseignements qui peuvent être 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 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

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

[2] Convention 'entre le Gouvernement de l'État du Qatar et le Gouvernement du Royaume de Belgique tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu', fait à Doha le 6 novembre 2007.

[3] Protocole 'modifiant la Convention entre le Gouvernement du Royaume de Belgique et le Gouvernement de l'État du Qatar tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, et le Protocole, signés à Doha le 6 novembre 2007', fait à Doha le 22 mars 2015.

[4] Des courriers du 20 janvier 2011 confirment que la Conférence interministérielle Politique étrangère (CIPE) a approuvé le rapport du Groupe de Travail Traités mixtes dans le cadre d'une procédure écrite.

‡LW-CIHQKDJCE-FJGBBVT‡

impôts actuels auxquels s'applique la Convention en Belgique sont l'impôt des personnes physiques, l'impôt des sociétés, l'impôt des personnes morales, l'impôt des non-résidents, dans chaque cas « y compris les précomptes, les centimes additionnels auxdits impôts et précomptes, ainsi que les taxes additionnelles à l'impôt des personnes physiques » (paragraphe 3, b), de l'article).

Le régime en matière d'échange de renseignements avec le Qatar est toutefois général et n'est donc pas limité aux personnes visées à l'article 1 de la convention et aux impôts visés à l'article 2 de la convention. En outre, des informations peuvent également être demandées « même [si cet autre État] n'en a pas besoin à ses propres fins fiscales » (article 26, paragraphe 4, de la convention – article II du protocole modificatif). L'État à qui les renseignements sont demandés doit utiliser « les pouvoirs dont il dispose pour obtenir les renseignements demandés » (*idem*).

Eu égard à ce qui précède, la question se pose de savoir qui devra donner exécution en Belgique à une demande de renseignements émanant d'une autorité compétente du Qatar.

Il résulte de l'article 3, paragraphe 1, e), 2, de la convention (article I du protocole modificatif) que, par « autorité compétente » on entend, en Belgique, « 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 Qatar de savoir à qui il faut adresser une demande de renseignements et 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 92*bis* de la loi speciale du 8 août 1980 'de réformes institutionnelles' 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, 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), il ne pourra produire ses effets qu'après que les parlements des différentes parties concernées y auront donné leur assentiment par un acte législatif.

‡LW-CIHQKDJCE-FJGBBVT‡

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

DE GRIFFIER - LE GREFFIER DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS Jo BAERT

‡LW-CIHQKDJCE-FJGBBVT‡