



CONSEIL D'ÉTAT

section de législation

avis 59.769/2/V
du 3 août 2016

sur

un avant-projet de décret de la Région wallonne ‘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, faite à Oslo le 23 avril 2014’

Le 8 juillet 2016, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre-Président du Gouvernement wallon à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, prorogé de plein droit ^(*) jusqu'au 24 août 2016, sur un avant-projet de décret '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, faite à Oslo le 23 avril 2014'.

L'avant-projet a été examiné par la deuxième chambre des vacations le 3 août 2016. La chambre était composée de Pierre LIÉNARDY, président de chambre, Luc DETROUX et Wanda VOGEL, conseillers d'État, et Colette GIGOT, greffier.

Le rapport a été présenté par Patrick RONVAUX, premier auditeur.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 3 août 2016.

*

(*) Ce délai résulte de l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, *in fine*, des lois coordonnées sur le Conseil d'État 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.

Comme la demande d'avis est introduite sur la base de l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°, des lois coordonnées sur le Conseil d'État, la section de législation limite son examen au fondement juridique de l'avant-projet, à la compétence de l'auteur de l'acte ainsi qu'à l'accomplissement des formalités préalables, conformément à l'article 84, § 3, des lois coordonnées précitées.

Sur ces trois points, l'avant-projet appelle les observations suivantes.

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

Dans l'avis 58.733/3 donné le 26 janvier 2016 sur un avant-projet de loi qui entendait porter assentiment à la même convention que celle à laquelle le projet de décret examiné entend porter assentiment, la section de législation a notamment formulé les observations suivantes :

« 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) ¹, qui remplace la convention préventive de double imposition actuellement en vigueur ².

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.

[...]

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 ;

¹ Note de bas de page 1 de l'avis cité : 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.

² Note de bas de page 2 de l'avis cité : 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.

(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 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. Le régime particulier dont bénéficient 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 État³. 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'égalité⁴.

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

³ Note de bas de page 10 de l'avis cité : C.C., 27 novembre 2014, n° 169/2014, B.9.

⁴ Note de bas de page 11 de l'avis cité : C.C., 27 novembre 2014, n° 169/2014, B.11.

concernée. Au demeurant, la distinction opérée ne résulte pas de la détermination de certaines catégories de sociétés ⁵, 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' ⁶.

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.

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

⁵ Note de bas de page 12 de l'avis cité : 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.

⁶ Note de bas de page 13 de l'avis cité : Article 61, paragraphe 1, de l'Accord sur l'Espace économique européen (Accord EEE).

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)⁷. 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)⁸, et cette illégalité doit être soulevée, au besoin d'office, par chaque juge⁹, sans que les bénéficiaires de l'aide puissent se prévaloir de la confiance suscitée pour empêcher son remboursement (avec intérêts)¹⁰. Le juge national – en Belgique également la Cour constitutionnelle¹¹ – 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 exécution¹² ».

Ces observations s'appliquent *mutatis mutandis* à l'avant-projet de décret à l'examen.

⁷ Note de bas de page 14 de l'avis cité : 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).

⁸ Note de bas de page 15 de l'avis cité : 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.

⁹ Note de bas de page 16 de l'avis cité : C.J.U.E., 18 juillet 2007, C-119/05, *Lucchini*, point 61.

¹⁰ Note de bas de page 17 de l'avis cité : 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.

¹¹ Note de bas de page 18 de l'avis cité : C.C., 7 novembre 2013, n^o 145/2013, B.2.2.

¹² Note de bas de page 19 de l'avis cité : C.C., 6 avril 2011, n^o 50/2011, B.12.3.1 à B.12.3.4.

OBSERVATIONS PARTICULIÈRES

1. Il y a lieu d'écrire « Article unique »¹³.
2. L'auteur de l'avant-projet veillera en outre à déposer sur le bureau du Parlement une traduction en langue française de la convention et du protocole soumis à assentiment¹⁴.
3. Le traité est en défaut d'identifier le signataire belge¹⁵.

LE GREFFIER

LE PRÉSIDENT

Colette GIGOT

Pierre LIÉNARDY

¹³ *Principes de technique législative - Guide de rédaction des textes législatifs et réglementaires*, www.conseildetat.be, onglet « Technique législative », recommandation n° 51.

¹⁴ *Ibid.*, recommandation n° 209, A.

¹⁵ Voir l'avis 41.902/4 donné le 9 janvier 2007 sur un avant-projet devenu le décret du 3 mai 2007 'portant assentiment à l'Accord entre l'Union économique belgo-luxembourgeoise, d'une part, et la République de Madagascar, d'autre part, concernant l'encouragement et la protection réciproques des investissements, signé à Antananarivo le 29 septembre 2005', *Doc. parl.*, Parl. wall., 2006-2007, n° 576/1, p. 15.