



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

advies 59.885/1/V
van 6 september 2016

over

een voorontwerp van wet
‘houdende instemming met het
Akkoord tussen het Koninkrijk
België en het Koninkrijk der
Nederlanden, ten behoeve van
Aruba, inzake de uitwisseling
van inlichtingen met
betrekking tot belastingen,
gedaan te Den Haag op
24 april 2014’

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

avis 59.885/1/V
du 6 septembre 2016

sur

un avant-projet de loi ‘portant
assentiment à l’Accord entre le
Royaume de Belgique et le
Royaume des Pays-Bas, en ce
qui concerne Aruba, en vue de
l’échange de renseignements
en matière fiscale, fait à
La Haye le 24 avril 2014’

Op 20 juli 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 6 september 2016,^(*) een advies te verstrekken over een voorontwerp van wet ‘houdende instemming met het Akkoord tussen het Koninkrijk België en het Koninkrijk der Nederlanden, ten behoeve van Aruba, inzake de uitwisseling van inlichtingen met betrekking tot belastingen, gedaan te Den Haag op 24 april 2014’.

Het voorontwerp is door de eerste vakantiekamer onderzocht op 1 september 2016. De kamer was samengesteld uit Wilfried VAN VAERENBERGH, staatsraad, voorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Marc RIGAUX en Michel TISON, assessoren, en Greet VERBERCKMOES, 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 Jeroen VAN NIEUWENHOVE, staatsraad.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 6 september 2016.

*

Le 20 juillet 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 6 septembre 2016,^(**) sur un avant-projet de loi ‘portant assentiment à l'Accord entre le Royaume de Belgique et le Royaume des Pays-Bas, en ce qui concerne Aruba, en vue de l'échange de renseignements en matière fiscale, fait à La Haye le 24 avril 2014’.

L'avant-projet a été examiné par la première chambre des vacations le 1^{er} septembre 2016. La chambre était composée de Wilfried VAN VAERENBERGH, conseiller d'État, président, Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Marc RIGAUX et Michel TISON, assesseurs, et Greet VERBERCKMOES, 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 Jeroen VAN NIEUWENHOVE, conseiller d'État.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 6 septembre 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.

(**) Ce délai résulte de l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 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.

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 akkoord met Aruba inzake de uitwisseling van inlichtingen met betrekking tot belastingaangelegenheden.²

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 akkoord een gemengd verdrag is.³

Gelet daarop rijst de vraag wie in België uitvoering zal moeten geven aan een verzoek om inlichtingen uitgaande van een bevoegde autoriteit van Aruba.

Uit artikel 4, paragraaf 1, d), (ii), van het verdrag volgt dat in België onder “bevoegde autoriteit” wordt verstaan “naargelang het geval, de Minister van Financiën van de federale Regering en/of van de Regering van een Gewest en/of van een Gemeenschap, of zijn bevoegde vertegenwoordiger”.

Daarom verdient het aanbeveling om op het intern-Belgische vlak te voorzien in een coördinatiemechanisme en -orgaan, zodat de bevoegde autoriteiten van Aruba 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.⁴

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

² Akkoord ‘between the Kingdom of Belgium and the Kingdom of the Netherlands, in respect of Aruba, for the exchange of information with respect to taxes’, gedaan te ‘s-Gravenhage op 24 april 2014. Alleen de Engelse versie is authentiek; de Nederlandse en de Franse versie zijn een vertaling.

³ 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.

⁴ Aan de Raad van State is naar aanleiding van een eerdere adviesaanvraag al een niet-gedateerd en niet-ondertekend exemplaar van de tekst ervan bezorgd, getiteld “Samenwerkingsakkoord tussen de Federale Staat, het Vlaamse

4. Artikel 11, paragrafen 2 en 3, van het verdrag voorziet in de mogelijkheid dat de bevoegde autoriteiten zich rechtstreeks met elkaar in verbinding kunnen stellen teneinde onderlinge overeenstemming te bereiken aangaande de procedures die moeten worden gevolgd ingevolge de artikelen 5, 6, 7 en 10 van het verdrag. Er kan worden aangenomen dat die onderlinge overeenstemming niet alleen betrekking kan hebben op concrete toepassingsgevallen, 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.”⁵

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.”⁶

Telkens als een overeenkomst wordt uitgewerkt, zal derhalve moeten worden nagegaan of het niet om een verdrag gaat. Is dat het geval, dan moet de geëigende procedure voor het sluiten ervan 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.

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.

⁵ Voetnoot 7 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.

⁶ 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,⁷ 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 burgers, dan zal de overeenkomst niet kunnen worden beschouwd als een akkoord in vereenvoudigde vorm.

*

⁷ Het op een grondwetsconforme wijze interpreteren van het verdrag houdt ook in dat waar in het verdrag 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.

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 l'accord conclu avec Aruba en vue de l'échange de renseignements en matière fiscale ².

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 ³.

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 d'Aruba.

Il résulte de l'article 4, paragraphe 1, d), (ii), de la convention que, par « autorité compétente » on entend, en ce qui concerne la Belgique, « suivant le cas, le Ministre des Finances du Gouvernement fédéral et/ou du Gouvernement d'une Région et/ou d'une Communauté, ou son représentant autorisé ».

Il est par conséquent recommandé de prévoir un mécanisme et un organe de coordination internes propres à la Belgique, afin de permettre aux autorités compétentes d'Aruba 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 92bis de la loi spéciale du 8 août 1980 'de réformes institutionnelles' a manifestement déjà été conclu le 16 septembre 2015 au sein du Comité de concertation ⁴.

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

² Accord 'between the Kingdom of Belgium and the Kingdom of the Netherlands, in respect of Aruba, for the exchange of information with respect to taxes', fait à La Haye le 24 avril 2014. Seule la version anglaise fait foi; les textes français et néerlandais sont des traductions.

³ Des courriers du 18 mai 2011 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.

⁴ Dans le cadre d'une demande d'avis antérieure, 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

4. L'article 11, paragraphes 2 et 3, de la convention prévoit la possibilité pour les autorités compétentes de communiquer entre elles directement afin de déterminer d'un commun accord les procédures à suivre en application des articles 5, 6, 7 et 10 de la convention. Il peut être admis que ce commun accord peut concerner non seulement des cas d'application concrets, 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 assentiment ⁵.

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 » ⁶.

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 Constitution ⁷ et pour autant que ces accords se limitent à prévoir l'exécution administrative et technique de la convention et ne visent

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. 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.

⁵ Note 7 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.

⁶ 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.

⁷ Une interprétation de la convention conforme à la Constitution implique également que lorsque la convention 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.

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.

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

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Greet VERBERCKMOES

Wilfried VAN VAERENBERGH