



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 62.359/3
van 27 november 2017

avis 62.359/3
du 27 novembre 2017

over

sur

een voorontwerp van wet
‘houdende instemming met de
Overeenkomst tussen het
Koninkrijk België en Japan tot
het vermijden van dubbele
belasting inzake belastingen
naar het inkomen en tot het
voorkomen van het ontduiken
en het ontwijken van belasting,
en met het Protocol, gedaan te
Tokio op 12 oktober 2016’

un avant-projet de loi ‘portant
assentiment à la Convention
entre le Royaume de Belgique
et le Japon tendant à éliminer
la double imposition en matière
d’impôts sur le revenu et à
prévenir la fraude et l’évasion
fiscales, et au Protocole, faits à
Tokyo le 12 octobre 2016’

Op 26 oktober 2017 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 Japan tot het vermijden van dubbele belasting inzake belastingen naar het inkomen en tot het voorkomen van het ontduiken en het ontwijken van belasting, en met het Protocol, gedaan te Tokio op 12 oktober 2016’.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 21 november 2017. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jan SMETS en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Annemie GOOSSENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Ines MARTENS, 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 27 november 2017.

*

Le 26 octobre 2017, 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 Japon tendant à éliminer la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et à prévenir la fraude et l'évasion fiscales, et au Protocole, faits à Tokyo le 12 octobre 2016’.

L'avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 21 novembre 2017. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jan SMETS et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Annemie GOOSSENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Ines MARTENS, 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 27 novembre 2017.

*

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.

*

2. Het om advies voorgelegde voorontwerp van wet strekt ertoe instemming te verlenen met het dubbelbelastingverdrag met Japan (hierna: het verdrag),² dat in de plaats komt van het thans van kracht zijnde dubbelbelastingverdrag,³ evenals met het bij het nieuwe verdrag gevoegde protocol.

3. Het verdrag voorziet in de mogelijkheid dat de regering of de bevoegde autoriteiten bepaalde aangelegenheden in onderlinge overeenstemming regelen. Het gaat onder meer om de hierna vermelde bepalingen van het verdrag (vertalingen).

Artikel 25, paragraaf 3, luidt:

“De bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende Staten trachten moeilijkheden of twijfelpunten die mochten rijzen met betrekking tot de interpretatie of de toepassing van deze Overeenkomst in onderlinge overeenstemming op te lossen. Zij kunnen ook met elkaar overleg plegen teneinde dubbele belasting te vermijden in gevallen die niet in de Overeenkomst zijn geregeld.”

Uit artikel 27 volgt dat de partijen elkaar bijstand verlenen voor de invordering van belastingvorderingen. De bevoegde autoriteiten kunnen in onderlinge overeenstemming de wijze van uitvoering daarvan bepalen (paragraaf 1). Die bijstand heeft betrekking op de belastingen opgesomd in paragraaf 2, a en b, van artikel 27, terwijl in onderdeel c van diezelfde paragraaf wordt bepaald dat die bijstand ook betrekking kan hebben op “elke andere belasting die te eniger tijd tussen de regeringen van de overeenkomstsluitende Staten kan worden overeengekomen via een uitwisseling van diplomatieke nota’s”.

Deze bepalingen van het verdrag voorzien in de mogelijkheid van toekomstige overeenkomsten tussen de partijen. Uit de tekst van het verdrag kan worden afgeleid dat de onderlinge overeenstemming (“*mutual agreement*”) niet alleen betrekking kan hebben op concrete toepassingsgevallen of interpretatieproblemen in een concreet geval, maar ook op regelingen met een algemene draagwijdte. De overeenkomsten zijn overigens niet louter beperkt tot het oplossen van toepassings- en interpretatieproblemen, maar zouden ook de tekst van het verdrag kunnen wijzigen of aanvullen.⁴

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 Japan for the elimination of double taxation with respect to taxes on income and the prevention of tax evasion and avoidance’, gedaan te Tokio op 12 oktober 2016. Alleen de Engelse versie is authentiek; de Nederlandse en de Franse versies zijn vertalingen.

³ Overeenkomst ‘between the Kingdom of Belgium and Japan for the avoidance of double taxation with respect to taxes on income’, gedaan te Tokio op 28 maart 1968.

⁴ Zie bv. artikel 27, paragraaf 2, c, van het verdrag.

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 toch 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.

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.

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.

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 de verordenende bevoegdheid van de minister bevoegd voor 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.

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.

*

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 juridique¹ et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

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 Japon (ci-après : la convention)², qui remplace la convention préventive de la double imposition actuellement en vigueur³, ainsi qu'au protocole joint à la nouvelle convention.

3. La convention prévoit la possibilité pour le gouvernement ou les autorités compétentes de régler certaines matières d'un commun accord. Il s'agit notamment des dispositions suivantes de la convention (traductions).

L'article 25, paragraphe 3, dispose :

« 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 présente Convention. Elles peuvent également se concerter en vue d'éliminer la double imposition dans les cas non prévus par la Convention ».

Il ressort de l'article 27 que les parties se prêtent mutuellement assistance pour le recouvrement de créances fiscales. Les autorités compétentes peuvent régler d'un commun accord les modalités d'application de cette assistance (paragraphe 1). Cette dernière concerne les impôts énumérés au paragraphe 2, a et b, de l'article 27, alors que le point c de ce même paragraphe précise qu'elle peut également se rapporter à « tout autre impôt dont les Gouvernements des États contractants pourraient convenir de temps à autre par échange de notes diplomatiques ».

Ces dispositions de la convention prévoient la possibilité d'accords futurs entre les parties. Il peut se déduire du texte de la convention que l'accord mutuel (« *mutual agreement* ») 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. Les accords ne sont d'ailleurs pas simplement limités à la résolution de problèmes d'application ou d'interprétation, mais pourraient aussi modifier ou compléter le texte de la convention⁴.

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

² Convention 'between the Kingdom of Belgium and Japan for the elimination of double taxation with respect to taxes on income and the prevention of tax evasion and avoidance', faite à Tokyo le 12 octobre 2016. Seule la version anglaise fait foi; les textes français et néerlandais sont des traductions.

³ Convention 'between the Kingdom of Belgium and Japan for the avoidance of double taxation with respect to taxes on income', faite à Tokyo le 28 mars 1968.

⁴ Voir par exemple l'article 27, paragraphe 2, c, de la convention.

Concernant de tels accords, on pourra se référer aux observations que le Conseil d'État a formulées dans son avis n° 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 simples '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 il 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 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.

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*, 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 qui a les Finances dans ses attributions (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.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS

Jo BAERT