



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 69.570/3
van 8 juli 2021

avis 69.570/3
du 8 juillet 2021

over

sur

een voorontwerp van wet 'houdende instemming met het Protocol, gedaan te Moskou op 30 januari 2018, tot wijziging van de Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en de Russische Federatie tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontduiken van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, gedaan te Brussel op 19 mei 2015'

un avant-projet de loi 'portant assentiment au Protocole, fait à Moscou le 30 janvier 2018, modifiant la Convention entre le Royaume de Belgique et la Fédération de Russie tendant à éviter la double imposition et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, faite à Bruxelles le 19 mai 2015'

Op 10 juni 2021 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Buitenlandse Zaken, Europese Zaken en Buitenlandse Handel, en de Federale Culturele Instellingen verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een voorontwerp van wet ‘houdende instemming met het Protocol, gedaan te Moskou op 30 januari 2018, tot wijziging van de Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en de Russische Federatie tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontduiken van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, gedaan te Brussel op 19 mei 2015’.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 29 juni 2021. De kamer was samengesteld uit Wilfried VAN VAERENBERGH, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Astrid TRUYENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Frédéric VANNESTE, eerste auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Wilfried VAN VAERENBERGH, kamervoorzitter.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 8 juli 2021.

*

Le 10 juin 2021, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par la Ministre des Affaires étrangères, des Affaires européennes et du Commerce extérieur, et des Institutions culturelles fédérales à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur un avant-projet de loi ‘portant assentiment au Protocole, fait à Moscou le 30 janvier 2018, modifiant la Convention entre le Royaume de Belgique et la Fédération de Russie tendant à éviter la double imposition et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, faite à Bruxelles le 19 mai 2015’.

L'avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 29 juin 2021. La chambre était composée de Wilfried VAN VAERENBERGH, président de chambre, Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Astrid TRUYENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Frédéric VANNESTE, premier auditeur.

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

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 8 juillet 2021.

*

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

2.1. Het voor advies voorgelegde voorontwerp van wet strekt ertoe in te stemmen met het Protocol, gedaan te Moskou op 30 januari 2018, ‘tot wijziging van de Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en de Russische Federatie tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontduiken van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, gedaan te Brussel op 19 mei 2015’ (hierna: het Protocol).

Het Protocol vult artikel 13 van de Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en de Russische Federatie ‘tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontduiken van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen’, gedaan te Brussel op 19 mei 2015 (hierna: de Overeenkomst), aan met een nieuwe paragraaf 4.

2.2. De nieuwe paragraaf 4 bepaalt dat voordelen die een inwoner van een overeenkomstsluitende Staat verkrijgt uit de vervreemding van aandelen of soortgelijke rechten in een vennootschap waarvan meer dan 50 % van de waarde onmiddellijk of middellijk bestaat uit in de andere overeenkomstsluitende Staat gelegen onroerende goederen, door die andere Staat mogen worden belast. Op dit principe bestaan een aantal uitzonderingen:

- de vervreemding van de aandelen of soortgelijke rechten gebeurt naar aanleiding van een reorganisatie van een vennootschap;
- het betreft de vervreemding van aandelen of soortgelijke rechten van een vennootschap die genoteerd zijn op een erkende effectenbeurs;
- de onroerende goederen waarvan sprake worden gebruikt door de vennootschap om haar bedrijf in uit te oefenen.

In die gevallen is de overeenkomstsluitende Staat waarvan de vervreemder inwoner is heffingsbevoegd.

Tevens bepaalt de nieuwe paragraaf 4 wat onder het begrip “erkende effectenbeurs” wordt verstaan.

Ten slotte wordt de huidige paragraaf 4 van artikel 13 van de Overeenkomst in een gewijzigde redactie vernummerd tot paragraaf 5.

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

BEVOEGDHEID

3.1. De Overeenkomst is een gemengd verdrag². Naar luid van artikel 2 ervan is het wat België betreft van toepassing op de personenbelasting, de vennootschapsbelasting, de rechtspersonenbelasting, de belasting der niet-inwoners, met inbegrip van de voorheffingen, de opcentiemen op de hierboven vermelde belastingen en voorheffingen, alsmede de aanvullende belastingen op de personenbelasting.

3.2. Het Protocol dat ter instemming voorligt heeft uitsluitend betrekking op inkomsten (“meerwaarden”) die voortkomen uit de vervreemding van aandelen of soortgelijke rechten in een vennootschap.

Artikel 13 van de Overeenkomst heeft betrekking op “vermogenswinst” als belastbare grondslag. Met uitzondering van de onroerende voorheffing (artikel 3, eerste lid, 5°, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 ‘betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten’ (hierna: de financieringswet)), betreft het bepalen van de belastbare grondslag in de inkomstenbelastingen een exclusief federale bevoegdheid.

Zowel de federale overheid als de gewesten hebben een normerende bevoegdheid wat betreft de personenbelasting. De vaststelling van de belastbare grondslag is evenwel naar luid van artikel 5/1, § 1, eerste lid, 2°, en § 5, van de financieringswet een exclusief federale bevoegdheid.

De gewesten hebben inzake de personenbelasting immers slechts limitatief opgesomde bevoegdheden. Zij kunnen opcentiemen heffen op een deel van de personenbelasting (artikel 5/1, § 1, eerste lid, 1°, van de financieringswet) en op die opcentiemen kortingen toestaan en verminderingen en vermeerderingen toepassen, zonder dat die kortingen, verminderingen of vermeerderingen mogen leiden tot een vermeerdering of vermindering van de belastbare grondslag (artikel 5/1, § 1, eerste lid, 2°, van de financieringswet). De gewestelijke bevoegdheid inzake de personenbelasting betreft derhalve een ‘opcentiemen’-stelsel, wat neerkomt op een “belasting op een belasting” (*i.c.* op de zgn. ‘gereduceerde belasting Staat’).

Uit de voornoemde bepalingen van de financieringswet volgt dat de gewesten geen enkele bevoegdheid hebben inzake het vaststellen van de belastbare grondslag in de personenbelasting.

Uit hetgeen voorafgaat volgt dan ook dat de nieuwe vierde paragraaf van artikel 13 van de Overeenkomst, zoals toegevoegd door artikel I. 1. van het Protocol, een aangelegenheid regelt die uitsluitend tot de bevoegdheid van de federale overheid behoort.

² Zie adv. RvS 59.124/3 van 15 april 2016, adv. RvS 60.815/3 van 9 februari 2017, adv. RvS 64.418/4 van 7 november 2018 en adv. RvS 64.427/4 van 7 november 2018.

3.3. Aangezien artikel I. 2 van het protocol ertoe strekt de huidige paragraaf 4 van artikel 13 van de Overeenkomst te vernummeren, en de aanpassing van deze vernummerde paragraaf enkel een logisch en legistiek voortvloeijsel is van de toevoeging van de nieuwe vierde paragraaf aan artikel 13, betreft ook deze bepaling van het Protocol een aangelegenheid die exclusief tot de bevoegdheid van de federale overheid behoort.

3.4. Uit hetgeen voorafgaat volgt dat het Protocol in zijn geheel een aangelegenheid betreft die behoort tot de exclusieve bevoegdheid van de federale overheid, zodat enkel de federale wetgever ermee dient in te stemmen.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Protocol

4. Artikel II van het Protocol bepaalt dat elk van de overeenkomstsluitende Staten de andere overeenkomstsluitende Staat langs diplomatieke weg in kennis stelt van de voltooiing van de procedures die door zijn wetgeving voor de inwerkingtreding van dit Protocol zijn vereist. Het Protocol zal in werking treden op de datum waarop de laatste van deze kennisgevingen werd ontvangen.

Aangezien de rechtshorigen geen kennis hebben van de datum van de laatste kennisgeving, zullen zij ook niet op de hoogte zijn van de datum van inwerkingtreding van het Protocol. Er dient derhalve over te worden gewaakt dat deze datum van inwerkingtreding, door een bericht in het Belgisch Staatsblad, tijdig wordt bekendgemaakt.

*

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.

*

PORTÉE DE L'AVANT-PROJET

2.1. L'avant-projet de loi soumis pour avis a pour objet de porter assentiment au Protocole, fait à Moscou le 30 janvier 2018, 'modifiant la Convention entre le Royaume de Belgique et la Fédération de Russie tendant à éviter la double imposition et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, faite à Bruxelles le 19 mai 2015' (ci-après : le Protocole).

Le Protocole complète l'article 13 de la Convention entre le Royaume de Belgique et la Fédération de Russie 'tendant à éviter la double imposition et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune', faite à Bruxelles le 19 mai 2015 (ci-après : la Convention) par un nouveau paragraphe 4.

2.2. Le nouveau paragraphe 4 dispose que les gains qu'un résident d'un État contractant tire de l'aliénation d'actions ou d'autres parts similaires d'une société dont plus de 50 pour cent de la valeur provient directement ou indirectement de biens immobiliers situés dans l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État. Il existe un certain nombre d'exceptions à ce principe :

- l'aliénation d'actions ou de droits similaires survient à la suite d'une réorganisation d'une société ;
- il s'agit de l'aliénation d'actions ou de droits similaires d'une société, cotée sur un marché boursier reconnu;
- les biens immobiliers concernés sont utilisés par la société pour y exercer ses activités.

Dans ces situations, c'est l'État contractant dont le cédant est résident qui peut exercer sa compétence d'imposition.

Par ailleurs, le nouveau paragraphe 4 précise ce qu'il faut entendre par la notion de « marché boursier reconnu ».

Enfin, le paragraphe 4 actuel de l'article 13 de la Convention est renuméroté en paragraphe 5 dans une rédaction modifiée.

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

COMPÉTENCE

3.1. La Convention est un traité mixte ². Selon son article 2, elle est applicable, en ce qui concerne la Belgique, à l'impôt des personnes physiques, l'impôt des sociétés, l'impôt des personnes morales, l'impôt des non-résidents, y compris les précomptes, les centimes additionnels auxdits impôts et précomptes ainsi que les taxes additionnelles à l'impôt des personnes physiques.

3.2. Le Protocole soumis à l'assentiment porte exclusivement sur des revenus (« plus-values ») provenant de l'aliénation d'actions ou d'autres parts similaires dans une société.

L'article 13 de la Convention concerne les « gains en capital » en tant que base d'imposition. À l'exception du précompte immobilier (article 3, alinéa 1^{er}, 5^o, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 'relative au financement des Communautés et des Régions' (ci-après : la loi de financement)), la détermination de la base imposable à l'impôt sur les revenus est une compétence exclusivement fédérale.

Tant l'autorité fédérale que les régions disposent d'un pouvoir normatif en ce qui concerne l'impôt des personnes physiques. Selon l'article 5/1, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, et § 5, de la loi de financement, la détermination de la base imposable est toutefois une compétence exclusive fédérale.

En effet, en matière d'impôt des personnes physiques, les régions ne disposent que de compétences énumérées de manière limitative. Elles peuvent prélever des centimes additionnels sur une partie de l'impôt des personnes physiques (article 5/1, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, de la loi de financement) et accorder des diminutions et appliquer des réductions et des augmentations sur ces centimes additionnels, sans que ces diminutions, réductions ou augmentations puissent donner lieu à une augmentation ou à une diminution de la base imposable (article 5/1, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, de la loi de financement). La compétence régionale en matière d'impôt des personnes physiques concerne dès lors un régime de 'centimes additionnels', ce qui correspond à un « impôt sur un impôt » (en l'espèce, sur ce que l'on appelle l'« impôt État réduit »).

Il résulte des dispositions précitées de la loi de financement que les régions n'ont aucune compétence pour déterminer la base imposable à l'impôt des personnes physiques.

Il résulte par conséquent de ce qui précède que le nouveau paragraphe 4 de l'article 13 de la Convention, ajouté par l'article I. 1. du Protocole, règle une matière relevant exclusivement de la compétence de l'autorité fédérale.

² Voir l'avis C.E. 59.124/3 du 15 avril 2016, l'avis C.E. 60.815/3 du 9 février 2017, l'avis C.E. 64.418/4 du 7 novembre 2018 et l'avis C.E. 64.427/4 du 7 novembre 2018.

3.3. Dès lors que l'article I. 2 du Protocole vise à renuméroter le paragraphe 4 actuel de l'article 13 de la Convention, et que l'adaptation de ce paragraphe renuméroté n'est qu'une conséquence logique et légistique de l'ajout du nouveau paragraphe 4 à l'article 13, cette disposition du Protocole concerne elle aussi une matière relevant exclusivement de la compétence de l'autorité fédérale.

3.4. Il résulte de ce qui précède que le Protocole dans son ensemble porte sur une matière relevant de la compétence exclusive de l'autorité fédérale, si bien que seul le législateur fédéral doit y donner son assentiment.

EXAMEN DU TEXTE

Protocole

4. L'article II du Protocole dispose que chacun des États contractants notifie à l'autre État contractant, par la voie diplomatique, l'accomplissement des procédures requises par sa législation pour l'entrée en vigueur du Protocole. Le Protocole entrera en vigueur à la date de réception de la seconde de ces notifications.

Dès lors que les justiciables n'ont pas connaissance de la date de la seconde notification, ils ne seront pas non plus informés de la date d'entrée en vigueur du Protocole. Il faut par conséquent veiller à ce que cette date d'entrée en vigueur soit publiée à temps par un avis au Moniteur belge.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Astrid TRUYENS

Wilfried VAN VAERENBERGH