

KONINKRIJK BELGIË

ADVIES 48.056/VR
VAN 27 APRIL 2010VAN DE AFDELING WETGEVING
VAN DE RAAD VAN STATE

De RAAD VAN STATE, afdeling Wetgeving, verenigde kamers, op 31 maart 2010 door de Minister van Buitenlandse Zaken verzocht hem, binnen een termijn van dertig dagen, verlengd tot vijfenveertig dagen ^(*), van advies te dienen over een voorontwerp van wet "houdende instemming met het Akkoord, gedaan te Brussel op 23 oktober 2009, tussen de Regering van het Koninkrijk België en de Regering van het Prinsdom Andorra inzake de uitwisseling van inlichtingen met betrekking tot belastingaangelegenheden en houdende aanpassing van de Belgische belastingwetgeving aan sommige bepalingen van voornoemd Akkoord", heeft het volgende advies gegeven:

(*) Deze verlenging vloeit voort uit artikel 84, § 1, eerste lid, 1/, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State waarin wordt bepaald dat de termijn van dertig dagen verlengd wordt tot vijfenveertig dagen in het geval waarin het advies gegeven wordt door de algemene vergadering met toepassing van artikel 85bis.

ROYAUME DE BELGIQUE

AVIS 48.056/VR
DU 27 AVRIL 2010DE LA SECTION DE LÉGISLATION
DU CONSEIL D'ÉTAT

Le CONSEIL D'ÉTAT, section de législation, chambres réunies, saisi par le Ministre des Affaires étrangères, le 31 mars 2010, d'une demande d'avis, dans un délai de trente jours, prorogé à quarante-cinq jours ^(*), sur un avant-projet de loi "portant assentiment à l'Accord, fait à Bruxelles le 23 octobre 2009, entre le Gouvernement du Royaume de Belgique et le Gouvernement de la Principauté d'Andorre en vue de l'échange de renseignements en matière fiscale et adaptant la législation fiscale belge à certaines dispositions dudit Accord", a donné l'avis suivant:

(*) Cette prorogation résulte de l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1/, des lois coordonnées sur le Conseil d'État qui dispose que le délai de trente jours est prorogé à quarante-cinq jours dans le cas où l'avis est donné par les chambres réunies en application de l'article 85bis.

STREKKING VAN HET VOORONTWERP

Het om advies voorgelegde voorontwerp van wet strekt ertoe instemming te verlenen met het Akkoord inzake de uitwisseling van inlichtingen met het Prinsdom Andorra in belastingaangelegenheden (zie artikel 2 van het ontwerp), alsook te voorzien in afwijkingen van artikel 318 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) die samenhangen met de bepalingen van het Akkoord (artikelen 3 en 4). Die uitwisseling van inlichtingen kan bijvoorbeeld betrekking hebben op gegevens die berusten bij een bank (zie artikel 5, paragraaf 4, a, van het Akkoord, alsook artikel 3 van het wetsontwerp).

ALGEMENE OPMERKINGEN

1. Artikel 1 van het Akkoord bepaalt het doel en de werkingssfeer ervan. Dat artikel luidt:

"Via hun bevoegde autoriteiten zullen de Partijen bijstand verlenen door het uitwisselen van inlichtingen die naar verwachting relevant zijn voor de toepassing of de tenuitvoerlegging van hun nationale wetgeving met betrekking tot de belastingen waarop dit Akkoord van toepassing is, daaronder begrepen inlichtingen die naar verwachting relevant zijn voor de bepaling, de vestiging, de tenuitvoerlegging of de invordering van belasting met betrekking tot personen die aan die belastingen onderworpen zijn, of voor het instellen van onderzoeken of vervolgingen inzake belastingaangelegenheden die verband houden met die personen. De inlichtingen worden uitgewisseld in overeenstemming met de bepalingen van dit Akkoord en worden als vertrouwelijk behandeld op de wijze die is bepaald in artikel 8".

Artikel 3 van het Akkoord bepaalt de belastingen "geheven door of ten behoeve van de Partijen" waarop het van toepassing is. Wat België betreft, gaat het om de personenbelasting, de vennootschapsbelasting, de rechtspersonenbelasting, de belasting van niet-inwoners en de belasting over de toegevoegde waarde (paragraaf 1, b, van het artikel) ¹.

⁽¹⁾ Op de vraag of ook de voorheffingen en de aanvullende belastingen onder de regeling vallen, heeft de gemachtigde het volgende geantwoord:
"Ondanks het feit dat de voorheffingen en opcentiemen op de belastingen die onder het akkoord vallen niet uitdrukkelijk zijn vermeld in artikel 3, paragraaf 1, b), vallen deze toch in het toepassingsgebied van het akkoord. De voorheffingen (in het bijzonder de roerende voorheffing en de bedrijfsvoorheffing) zijn als

Het Akkoord is ook van toepassing op "alle gelijke of in wezen gelijksoortige belastingen die na de datum van de ondertekening van dit Akkoord naast of in de plaats van de bestaande belastingen worden geheven indien de Partijen dat via hun bevoegde autoriteiten overeenkomen" (paragraaf 2 van het artikel).

Wat de belastingen betreft die in België door de staatkundige onderdelen of de plaatselijke "gemeenschappen" of ten behoeve van zulke onderdelen of "gemeenschappen" worden geheven, is het Akkoord slechts van toepassing "vanaf de datum waarop België Andorra langs diplomatieke weg in kennis stelt van zijn instemming met de toepassing van deze bepaling" (paragraaf 3 van het artikel).

Van de belastingen die luidens artikel 3, paragraaf 1 van het Akkoord, binnen het toepassingsgebied ervan vallen, moeten de personenbelasting, de vennootschapsbelasting, de rechtspersonenbelasting en de belasting van niet-inwoners geacht worden gedeeltelijk bestreken te worden door artikel 3, paragraaf 3, van het

dusdanig geen afzonderlijke belastingen maar zijn te beschouwen als modaliteiten van belastingheffing (net zoals dit het geval is voor "voorafbetalingen").

Dit vloeit voort uit de systematiek van de Belgische inkomstenbelastingen en de bepalingen van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992.

Zo kan er bijvoorbeeld geen sprake zijn van roerende voorheffing zonder dat er sprake is van personenbelasting, vennootschapsbelasting, rechtspersonenbelasting of belasting van niet-inwoners.

Voor wat betreft de onroerende voorheffing is de situatie verschillend. Deze voorheffing is in de huidige stand van de wetgeving geen eigenlijke "voorheffing" op een federale inkomstenbelasting doch een volwaardige gewestbelasting. Derhalve valt deze niet onder de opsomming van de belastingen vermeld in artikel 3, paragraaf 1, b).

De opcentiemen op de personenbelasting t.v.v. gemeenten en agglomeraties zijn eveneens nauw verbonden met de personenbelasting (cf. de hoofding van de artikelen 465 e.v. WIB 92 spreekt over "aanvullende belastingen"). Er is dus geen sprake van dergelijke opcentiemen zonder dat er sprake is van personenbelasting. Niettemin vallen deze aanvullende belastingen ingevolge de uitdrukkelijke bepalingen van artikel 3, paragraaf 3, buiten het toepassingsgebied van het akkoord met Andorra.

In het verleden werden in de algemene overeenkomsten ter vermijding van dubbele belasting de voorheffingen en de opcentiemen louter «ter verduidelijking» toegevoegd in de opsomming van de beoogde belastingen".

Zoals verder zal blijken, kan de afdeling Wetgeving, wat de onroerende voorheffing aangaat, niet instemmen met deze visie.

.../...

Akkoord ². Naar luid van artikel 3, eerste lid, 5/, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten, is de onroerende voorheffing, die een van de wijzen van inning is van de bij het WIB 92 ³ geregelde inkomstenbelastingen, immers een gewestelijke belasting, die geheven wordt door het Vlaams Gewest zelf op basis van artikel 4, § 3, eerste lid, tweede zin, van diezelfde bijzondere wet, of door de federale Staat voor rekening van de twee andere gewesten op basis van de eerste zin van de laatstgenoemde bepaling ⁴.

(2) Zie punt 4 hierna, wat betreft het verband tussen paragraaf 1 en paragraaf 3 van artikel 3 van het Akkoord.

(3) Artikel 1, het opschrift van titel VI ("Aan de vier belastingen gemene bepalingen") en artikel 249 van het WIB 92.

(4) Op grond van artikel 4, paragraaf 2, van het Akkoord heeft elke niet erin omschreven uitdrukking, op enig tijdstip in beginsel de betekenis welke die uitdrukking op dat tijdstip heeft volgens de wetgeving van de betrokken partij, met voorrang voor de betekenis overeenkomstig de van toepassing zijnde belastingswetgeving. Aangezien de in artikel 3, paragraaf 1, b, vermelde directe belastingen geregeld worden door het WIB 92, en de onroerende voorheffing volgens hetzelfde wetboek een wijze van heffing ervan is, kan het Akkoord in de huidige stand van de wetgeving niet anders gelezen worden dan als ook betrekking hebbende op die voorheffing. Het gegeven dat de onroerende voorheffing kenmerken vertoont van een zelfstandige belasting (verrekening ervan met de vennootschapsbelasting is opgeheven en is met de personenbelasting nog slechts in uitzonderlijke gevallen mogelijk op grond van de overgangsregeling in artikel 526 WIB 92; in de rechtspersonenbelasting en de belasting van niet-inwoners fungeert de onroerende voorheffing evenwel als eindheffing: cf. respectievelijk de artikelen 225, eerste lid, en 248, eerste lid WIB 92) en het predicaat "voorheffing" aldus de lading niet dekt, hetgeen soms ook het geval is bij de roerende voorheffing en de bedrijfsvoorheffing, doet daaraan geen afbreuk. In dit verband kan trouwens verwezen worden naar een aantal andere bepalingen van het WIB 92 waaruit blijkt dat de onroerende voorheffing deel uitmaakt van de inkomstenbelastingen geregeld door het wetboek (zie inzonderheid de artikelen 12, §§ 2 en 3, en 464, 1/ WIB 92). In de Commentaar bij het OESO-modelverdrag (voor dit modelverdrag, zie: www.oecd.org/dataoecd/43/56/42219427.pdf) wordt bij het toepassingsgebied (artikel 2, paragraaf 1, randnummer 2) opgemerkt dat de methode van belastingheffing (bronheffingen, toeslagen, aanvullende heffingen, enzovoort) er niet toe doet. De meeste door België gesloten belastingverdragen bevatten overigens, na de opsomming van de vier inkomstenbelastingen, de vermelding "met inbegrip van de voorheffingen". In de Commentaar wordt ook aangegeven dat het er niet toe doet ten behoeve van welke autoriteit (federale staten, gewesten, provincies, gemeenten, enzovoort) de belasting wordt geheven.

2. Het Akkoord verzekert dat er geen interstatelijk bezwaar, gegrond op de fiscale soevereiniteit met territoriaal beperkte executiebevoegdheid, is om de fiscale executiebevoegdheid (en dan met name de onderzoeksbevoegdheden) wederzijds ook ten aanzien van het territorium van de andere staat en de erin betrokken buitenlandse ambtenaren en onderzoeksbevoegdheden uit te oefenen met eerbiediging van en binnen de beperkingen ervan ⁵.

Het Akkoord vormt dus ook de rechtsgrond voor het verzoeken om inlichtingen aan de bevoegde autoriteiten van Andorra en het verzamelen van inlichtingen aldaar ten behoeve van Belgische belastingdoeleinden.

Zoals in de memorie van toelichting ⁶ bevestigd wordt, is het Akkoord grotendeels gebaseerd op het "OESO-Model van akkoord inzake de uitwisseling van inlichtingen met betrekking tot belastingaangelegenheden" ⁷.

3.1. Steeds volgens de memorie van toelichting" (is) het Akkoord niet van toepassing (...) op de belastingen die door of ten behoeve van een staatkundig onderdeel of een plaatselijke gemeenschap worden geheven" ⁸, maar "(biedt) paragraaf 3 [van artikel 4] (...) echter wel de mogelijkheid om later het toepassingsgebied van de belastingen uit te breiden tot de gewestbelastingen" ⁹.

(⁵) In artikel 5, paragraaf 3, van het Akkoord wordt bepaald dat, "voor zover zulks op grond van haar nationale wetgeving is toegestaan", de aangezochte Partij de inlichtingen in de vorm van getuigenverklaringen en gewaarmerkte afschriften van oorspronkelijke stukken verstrekt, indien daar specifiek om verzocht wordt door de verzoekende Partij. Uit artikel 5, paragraaf 2, van het Akkoord volgt dat de aangezochte Partij "alle passende middelen voor het verzamelen van inlichtingen" dient te gebruiken; artikel 4, paragraaf 1, j, van het Akkoord verduidelijkt dat het gaat om "de wettelijke en reglementaire bepalingen en de administratieve of gerechtelijke procedures die een aangezochte Partij in staat stellen om de gevraagde inlichtingen te verkrijgen en te verstrekken" (zie ook artikel 5, paragraaf 4, dat aanvangt met de woorden "Niettemin staande elke andersluidende bepaling in haar binnenlandse wetgeving [...] heeft elke Partij de bevoegdheid om volgende inlichtingen te verkrijgen en te verstrekken" en artikel 7, paragraaf 1, c, dat de mogelijkheid biedt - doch niet de verplichting inhoudt - om het verzoek af te wijzen in geval van strijdigheid met de openbare orde; de bepalingen inzake de vestiging en invordering van belastingen zijn van openbare orde: vaststaande rechtspraak, zie bijv. Cass. 10 juni 1952, *Pas.* 1952, I, 652).

(⁶) Memorie van toelichting, punt D, inleiding.

(⁷) Voor dit model, zie: www.oecd.org/dataoecd/41/18/33977677.pdf.

(⁸) Memorie van toelichting, punt D, 3.

(⁹) *Ibid.*

In de memorie van toelichting staat voorts nog:

- "De belastingen die worden geheven «ten behoeve van» een staatkundig onderdeel of een plaatselijke gemeenschap zijn de gewestbelastingen en plaatselijke belastingen voor dewelke de federale Staat instaat voor de dienst."¹⁰;

- "Wanneer een Gewest beslist om zelf in te staan voor de dienst van een belasting, beschikt het vanaf dat tijdstip over het zelfstandig recht om een verdrag te sluiten aangaande het uitwisselen van inlichtingen die op die belasting betrekking hebben. Het uitoefenen van dat recht brengt dat Gewest er gewoonlijk toe om een «exclusief» verdrag te sluiten dat uitsluitend over gewestaangelegenheden handelt"¹¹.

Er wordt verder in gepreciseerd dat "[met] het begrip «instaan voor de dienst van de belasting» (...) het proces (wordt) bedoeld van het vaststellen van de belastbare basis, de berekening van de belasting, de controle van de belastbare basis en van de belasting alsook van de geschillen die er betrekking op hebben, de inning van de belasting en de invordering van de belasting"¹². Het begrip "dienst van de belasting" wordt inzonderheid gebruikt in artikel 5, §§ 3 en 4, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 om de verdeling van de bevoegdheden ter zake tussen de federale overheid en de gewesten te regelen, voor de gewestbelastingen vermeld in artikel 3 van dezelfde bijzondere wet.

Hieruit volgt dat, volgens de memorie van toelichting:

- het begrip "heffing" in het Akkoord stemt algemeen beschouwd overeen met de verrichtingen die in het interne recht "dienst van de belasting" worden genoemd;
- het criterium of een belasting onder de federale overheid ressorteert, dan wel onder de deelentiteiten, hangt in het kader van de vaststelling van de werkingssfeer van het Akkoord af van de vraag welke overheid die "heffing", die "dienst" verzorgt, doch niet van de vaststelling van de internrechtelijke bron van de belasting (een bijzondere) wet, een decreet of een ordonnantie), noch van de

⁽¹⁰⁾ *Ibid.*

⁽¹¹⁾ *Ibid.*

⁽¹²⁾ *Ibid.*

heffingsbevoegdheid van de overheid, noch van de vraag welke overheid bevoegd is om de aanslagvoet ervan, de heffingsgrondslag en de desbetreffende vrijstellingen ¹³ te wijzigen of van de vraag ten behoeve van welk bestuursniveau die belasting geheven wordt.

3.2. Aangezien volgens de memorie van toelichting alleen de belastingen geheven door en ¹⁴ ten behoeve van de federale overheid vallen onder het toepassingsgebied van het Akkoord en dit Akkoord alleen aangelegenheden regelt die met de dienst van de belasting te maken hebben, leidt de steller van het voorontwerp hieruit af dat het Akkoord in kwestie niet mag worden aangemerkt als een gemengd verdrag in de zin van het samenwerkingsakkoord tussen de federale Staat, de gemeenschappen en de gewesten over de nadere regelen voor het sluiten van gemengde verdragen ¹⁵, dat is uitgevaardigd op basis van artikel 167, § 4, van de Grondwet en van de artikelen 81 en 92*bis*, § 4*ter*, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen, en dat alleen de federale wetgever bevoegd is om ermee in te stemmen:

"De federale Regering heeft geoordeeld dat het niet aangewezen was om het sluiten en de inwerkingtreding van dit Akkoord inzake uitwisseling van inlichtingen uit te stellen en ze heeft dan ook geen enkel initiatief ter zake genomen" ¹⁶.

3.3. De Raad van State kan niet akkoord gaan met deze analyse wat betreft de bepaling van het toepassingsgebied van het Akkoord en, bijgevolg, het niet-gemengde karakter van het onderzochte Akkoord.

(13) Zie artikel 4 van de voornoemde bijzondere wet van 16 januari 1989.

(14) Wat strijdig is met artikel 3, paragraaf 1, inleidende zin, van het Akkoord: "... die worden geheven door of ten behoeve van de Partijen".

(15) Samenwerkingsakkoord van 8 maart 1994 tussen de federale overheid, de Gemeenschappen en de Gewesten over de nadere regelen voor het sluiten van gemengde verdragen.

(16) Memorie van toelichting, punt D., 3, subtitel "Gemengd verdrag".

3.4. Tot de belastingen "geheven" (in ruime zin zoals in de OESO-modellen ¹⁷⁾ in België en waarop artikel 3 van het Akkoord van toepassing is, behoort immers eveneens een gewestbelasting, namelijk de onroerende voorheffing, zoals hierboven uiteengezet is onder nr. 1. In dit verband doet het weinig ter zake of deze voorheffing "geheven" (in de enge zin van "ingevorderd") wordt door de gewesten dan wel, voor hun rekening, door de federale overheid, aangezien zoals artikel 3, paragraaf 3, van het Akkoord bevestigt, deze belasting onder de toepassing van het Akkoord valt, zelfs indien de inwerkingtreding ervan op hun grondgebied wordt uitgesteld, volgens dezelfde tekst, tot "de datum waarop België Andorra langs diplomatieke weg in kennis stelt van zijn instemming met de toepassing van deze bepaling".

3.5. Uit wat voorafgaat volgt dat, aangezien het onderzochte Akkoord van toepassing is op de dienst van gewestbelastingen, zij het met een uitgestelde inwerkingtreding, dit Akkoord de kwalificatie van gemengd verdrag moet krijgen.

Het sluiten van dergelijke verdragen is geregeld in 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. Volgens dat samenwerkingsakkoord dienen in dat geval de gewesten via de Interministeriële Conferentie voor het Buitenlands Beleid te worden betrokken ¹⁸ alsook het verdrag mede te ondertekenen ¹⁹, wat blijkbaar niet is gebeurd. Een ander gevolg van het gemengd karakter is dat de gewestparlementen alsnog zullen moeten instemmen met het verdrag ²⁰.

⁽¹⁷⁾ Zowel in het OESO-modelverdrag als in het OESO-modelakkoord doelt de notie "heffen" eerder op de heffingsbevoegdheid van de partijen (de artikelen 6 tot 22 van het OESO-modelverdrag hebben betrekking op de verdeling van de heffingsbevoegdheden) dan op de procedures van vestiging en invordering (cf. de artikelen 25 tot 27 van het OESO-modelverdrag). Net zoals in het OESO-modelverdrag is er in het OESO-modelakkoord sprake van "perçus" (in het Engels: "imposed") in artikel 2 (toepassingsgebied) en in artikel 26 (uitwisseling van inlichtingen). In de meeste door België gesloten verdragen wordt verduidelijkt dat de voorheffingen inbegrepen zijn in de vier Belgische inkomstenbelastingen.

⁽¹⁸⁾ Zie de artikelen 1 tot 7 van het samenwerkingsakkoord van 8 maart 1994.

⁽¹⁹⁾ Zie artikel 8 van het samenwerkingsakkoord van 8 maart 1994.

⁽²⁰⁾ Zie artikel 16 van de bijzondere wet van 8 augustus 1980.

4. Wat betreft het verband tussen de paragrafen 1 en 3 van artikel 3 van het Akkoord, zijn twee interpretaties van paragraaf 3 mogelijk:

a) volgens de eerste zijn de belastingen die het Akkoord vermeldt (inzonderheid "de belastingen die in België door de staatkundige onderdelen of de plaatselijke gemeenschappen of ten behoeve van zulke onderdelen of gemeenschappen worden geheven") alleen die welke eveneens kunnen worden gewaarmerkt als een van de belastingen vermeld in paragraaf 1, b), met inbegrip van de onroerende voorheffing, zoals hierboven is uiteengezet;

b) volgens de tweede kan België, naast de belastingen vermeld in paragraaf 1, b), van het Akkoord, het toepassingsgebied van het Akkoord uitbreiden tot andere soorten van belastingen, op voorwaarde dat ze worden geheven door de staatkundige onderdelen of de plaatselijke gemeenschappen of ten behoeve van zulke onderdelen of gemeenschappen.

De gemachtigde ambtenaar heeft dienaangaande het volgende verklaard:

"Artikel 3, paragraaf 3 heeft betrekking op alle belastingen die worden geheven door of ten behoeve de gewesten, gemeenschappen en andere lokale autoriteiten. Deze vallen niet onder het toepassingsgebied van het Akkoord (zie onder meer uitleg artikel 3, paragraaf 1, b) voor wat betreft de onroerende voorheffing). Paragraaf 3 voorziet echter wel in de mogelijkheid om het toepassingsgebied van het akkoord uit te breiden tot deze belastingen (zie Mvt - onderdeel D. 3 Artikel 3 - p. 9-10).

Indien in de toekomst een federale belasting (die in de huidige stand van zaken onder het toepassingsgebied van het Akkoord valt) een gewestbelasting zou worden, valt deze niet langer onder het toepassingsgebied van het Akkoord aangezien deze belasting niet wordt geheven door of ten behoeve van de federale staat. Opnieuw zal paragraaf 3 wel de mogelijkheid bieden om deze belasting onder het toepassingsgebied te laten vallen, doch van enig automatisme is in dit opzicht zeker geen sprake (cf. Mvt waar uitdrukkelijk is vermeld dat artikel 3 paragraaf 3 is opgenomen is om, op verzoek van een gewest, het akkoord uit te breiden tot één of meerdere gewestbelastingen)".

In dit opzicht mist de tekst van het Akkoord duidelijkheid. Uit artikel 3, paragraaf 3, blijkt in elk geval niet dat die mogelijkheid tot uitbreiding in brede zin moet worden gelezen, zoals de gemachtigde doet. Die brede lezing lijkt trouwens niet te stroken met de algemene economie van het Akkoord, dat is geconcipieerd als een overeenkomst met betrekking tot een welomlijnd aantal belastingen (artikel 3,

.../...

paragraaf 1) en - mits een overeenkomst daarover tussen beide partijen - tot "gelijke of in wezen gelijksoortige belastingen die na de datum van de ondertekening van [het] Akkoord naast of in de plaats [ervan] worden geheven" (idem, paragraaf 2), en waarin een regeling die de mogelijkheid zou bieden om het voorwerp van het Akkoord eenzijdig te wijzigen niet direct past ²¹.

Anders dan wat de gemachtigde voorhoudt, biedt artikel 3, paragraaf 3, van het Akkoord weliswaar de mogelijkheid om de regeling te verruimen, in die zin dat het Akkoord op de bedoelde belastingen van toepassing kan worden vanaf een bepaalde datum, doch niet om het toepassingsgebied ervan te beperken, bijvoorbeeld doordat de federale Staat niet langer instaat voor de dienst van een gewestbelasting.

5. Mocht het Akkoord wat de gewestelijke belastingen betreft, alleen betrekking hebben gehad op de belastingen waarvan de federale overheid nog steeds de dienst verzorgt, dan had rekening gehouden moeten worden met de volgende opmerking.

De federale Staat is bevoegd gebleven om een administratieve procedureregeling te wijzigen betreffende een gewestelijke belasting in de zin van artikel 3 van de bijzondere wet van 16 januari 1989, zolang het betrokken gewest niet zelf instaat voor de dienst ervan.

Dit kan worden afgeleid uit twee bijzondere bepalingen van die bijzondere wet.

Eenzijds wordt in artikel 5, § 4, het volgende bepaald:

"De gewesten zijn bevoegd voor de vaststelling van de administratieve procedureregels met betrekking tot de in artikel 3 bedoelde belastingen met ingang van het begrotingsjaar vanaf hetwelk zij de dienst van de belastingen verzekeren".

⁽²¹⁾ Ook de aanduiding in paragraaf 3 van artikel 3, dat het Akkoord wat de bedoelde belastingen betreft "slechts van toepassing (is)" na een kennisgeving, lijkt er veeleer op te wijzen dat het om een regeling van inwerkingtreding gaat en dat de bedoelde belastingen in het voorwerp ervan begrepen zijn.

Anderzijds wordt in artikel 5, § 3, eerste lid, het volgende bepaald:

"Tenzij het gewest er anders over beslist, zorgt de Staat met inachtneming van de door hem vastgestelde procedureregels kosteloos voor de dienst van de in artikel 3, eerste lid, 1/ tot 8/ en 10/ tot 12/ bedoelde belastingen voor rekening van en in overleg met het betrokken gewest. Vanaf het tweede begrotingsjaar volgend op de datum van notificatie van de gewestregering aan de federale regering van de beslissing tot het zelf verzekeren van de dienst van de betrokken belastingen, zorgt het betrokken gewest voor de dienst van deze belastingen. [...]"

Uit de combinatie van die twee bepalingen blijkt dat de federale Staat bevoegd is om de administratieve procedureregels te wijzigen met betrekking tot die gewestbelastingen waarvoor hij nog steeds zorgt voor de dienst van die belasting in de zin van artikel 5, § 3, van de voornoemde bijzondere wet van 16 januari 1989.

Volgens de parlementaire voorbereiding die voorafgegaan is aan de goedkeuring van de bijzondere wet van 13 juli 2001 tot herfinanciering van de gemeenschappen en uitbreiding van de fiscale bevoegdheden van de gewesten²² omvat de dienst van de belasting

"... de vaststelling van de belastinggrondslag, de berekening van de belasting, de controle van de belastinggrondslag en van de belasting, de daarop betrekking hebbende betwistingen (zowel administratief als gerechtelijk), de inning en de invordering van de belastingen (met inbegrip van de kosten en de intresten)"²³.

Gelet op hetgeen voorafgaat, kan het Akkoord inzake de uitwisseling van inlichtingen met Andorra, dat verband houdt met de vaststelling van de belastinggrondslag en de controle, beschouwd worden als de wijziging van een administratieve procedureregels met betrekking tot de betrokken gewestelijke belastingen, welke wijziging valt onder de bevoegdheid van de federale Staat zolang deze de dienst van de belasting blijft verzorgen.

Hoewel uit de voorgaande opmerkingen blijkt dat de federale Staat, ten aanzien van de gewesten waarvoor hij nog steeds zorgt voor de dienst van een gewestelijke belasting, de administratieve procedureregels met betrekking tot die belasting kan wijzigen, moet worden vastgesteld dat de uitoefening van die bevoegdheid afhankelijk wordt gesteld van een procedure van voorafgaand overleg met de gewesten.

(22) Zie *Parl. St.*, Kamer, DOC 50 1183/7, 160.

(23) Het gaat niet alleen om de procedureregels, doch ook om de sancties op de overtreding van die regels (Grondwettelijk Hof, nr. 72/2005, 20 april 2005, B.13.2).

Krachtens het reeds aangehaalde artikel 5, § 3, eerste lid, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 zorgt de federale Staat, tenzij het betrokken gewest er anders over beslist, met inachtneming van de door hem vastgestelde procedureregels voor de dienst van de erin vermelde belastingen voor rekening van en "in overleg met" het betrokken gewest.

Gelet op het feit dat de enige betrokken belasting de onroerende voorheffing is en dat de federale overheid alleen voor het Waals Gewest en het Brussels Hoofdstedelijk Gewest voor de dienst van deze belasting zorgt, vloeit uit die bepaling voort dat over het Akkoord overleg dient te worden gepleegd met die twee gewesten²⁴. De overlegverplichting moet immers worden geacht niet alleen betrekking te hebben op de correcte uitoefening van de "dienst der belastingen", maar ook op de regelgeving betreffende die dienst, nu die regelgeving een rechtstreekse weerslag kan hebben op de correcte inning van de belastingen en op de omvang van de belastingontvangsten zelf.

Aan dat vormvereiste zal derhalve alsnog dienen te worden voldaan. Indien de aan de Raad van State voorgelegde tekst ten gevolge van het overleg nog wijzigingen zou ondergaan, moeten de gewijzigde bepalingen, ter inachtneming van het voorschrift van artikel 3, § 1, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, voor een nieuw onderzoek aan de afdeling Wetgeving worden voorgelegd.

6. De vraag rijst of de nieuwe regeling inzake het uitwisselen van inlichtingen tot administratiefrechtelijke of strafrechtelijke beteugeling en dwanguitvoering kan leiden wanneer geweigerd wordt mede te werken aan onderzoeksverrichtingen.

⁽²⁴⁾ In dezelfde zin: advies 36.078/VR/2 van 9 december 2003 over een voorstel van wet "tot wijziging van artikel 257 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, teneinde de verminderings van de onroerende voorheffing automatisch te maken" (*Parl. St.*, Kamer, DOC 51 0332/002); advies 37.099/1/2/3/4 van 6 en 7 mei 2004 over een voorontwerp van "programmawet" (*Parl. St.*, Kamer, DOC 51 1138/001, 295); advies 47.385/1 van 9 november 2009 over een voorontwerp van "programmawet" (*Parl. St.*, Kamer, DOC 52 2278/001, 228-230).

6.1. Ter vergelijking kan worden verwezen naar artikel 25, paragraaf 7, van het dubbelbelastingverdrag met de Verenigde Staten van Amerika ²⁵. Die paragraaf luidt:

(vertaling) "Straffen waarin de nationale wetgeving van de aangezochte Staat voorziet voor iemand die nalaat om inlichtingen te geven die belangrijk zijn voor de uitvoering van zijn binnenlandse belastingwetgeving, zijn van toepassing alsof de verplichting om inlichtingen te geven waarin de paragrafen 5 en 6 voorzien een verplichting was waarin is voorzien door de binnenlandse belastingwetgeving van de aangezochte Staat".

Krachtens artikel 8 van de instemmingswet²⁶ met dit dubbelbelastingverdrag zijn de sancties bepaald in de artikelen 445 tot 459 van het WIB 92 van toepassing op wie niet voldoet aan een verplichting die hem ingevolge de bepalingen van artikel 25, paragrafen 5 en 6, van het verdrag en van de artikelen 5 en 7 van de wet is opgelegd.

In de memorie van toelichting bij het ontwerp van instemmingswet werd artikel 25, paragraaf 7, als volgt toegelicht:

"Uit paragraaf 7 volgt dat de sancties waarin de Belgische wetgeving voorziet indien een persoon de hem gevraagde inlichtingen niet verstrekt, van toepassing zijn op de inlichtingen van banken en op de overeenkomstig artikel 25 gevraagde inlichtingen die betrekking hebben op een belastbaar tijdperk waarvan de onderzoekstermijnen overschreden zijn. Voor zover als nodig bepaalt artikel 8 van de goedkeuringswet van de Overeenkomst uitdrukkelijk dat de artikelen 445 tot 459 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 van toepassing zijn telkens de Belgische belastingadministratie in het kader van artikel 25 van de Overeenkomst optreedt voor rekening van de Amerikaanse belastingautoriteiten" ²⁷.

(25) Overeenkomst tussen de Regering van het Koninkrijk België en de Regering van de Verenigde Staten van Amerika tot het vermijden van dubbele belasting en van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen, ondertekend te Brussel op 27 november 2006, goedgekeurd bij wet van 3 juni 2007.

(26) Wet van 3 juni 2007 "houdende instemming met de Overeenkomst tussen de Regering van het Koninkrijk België en de Regering van de Verenigde Staten van Amerika tot het vermijden van dubbele belasting en van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen (hierna «de Overeenkomst»), ondertekend te Brussel op 27 november 2006".

(27) *Parl. St.*, Senaat, 3 - 2344/1, 44-45.

6.2. Aan de gemachtigde is gevraagd waarom noch in de thans aan de Raad van State, afdeling Wetgeving, om advies voorgelegde belastingverdragen of akkoorden inzake de uitwisseling van inlichtingen, noch in de erbij horende voorontwerpen van instemmingswet de afdwingbaarheid is geregeld. Het antwoord luidt als volgt:

"Le paragraphe 7 a été inclus dans l'article 25 (Echange de renseignements et Assistance administrative) de la Convention fiscale avec les Etats-Unis à la demande des autorités fiscales américaines. C'était la première fois que, dans une convention fiscale, la Belgique acceptait de fournir des renseignements bancaires en matière d'impôts sur les revenus. Or, les autorités fiscales américaines avaient des doutes quant à la pleine collaboration des banques belges et de l'administration fiscale belge lorsqu'il s'agirait de leur fournir les renseignements bancaires demandés. Afin de garantir le plus largement possible une bonne collaboration, la Belgique a, dès lors, accepté d'introduire les dispositions du paragraphe 7 dans l'article 25. La Belgique a d'autant plus volontiers accepté la demande américaine que les Etats-Unis se sont réservé le droit, dans la Convention, de retirer l'exemption prévue par le paragraphe 3 de l'article 10 (Dividendes) pour les dividendes payés par une société résidente des Etats-Unis à une société résidente de Belgique au cas où la Belgique ne remplirait pas ses obligations en matière d'échange de renseignements de manière satisfaisante.

L'inclusion des dispositions du paragraphe 7 dans une convention fiscale et/ou dans la loi d'assentiment à une convention fiscale ne semble, toutefois, pas nécessaire. En effet, avec l'Australie, conformément à la seconde phrase du paragraphe 5 de l'article 26 et conformément à l'article 3 de la loi d'assentiment, il est dérogé à l'article 318 du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR1992) qui limite indirectement le droit de recueillir des renseignements auprès des banques sur la base des articles 322 à 324 du CIR1992 relatifs aux obligations des tiers. L'article 318 n'étant plus applicable, les dispositions des articles 322 à 324 s'appliquent pleinement lorsqu'il s'agit d'obtenir auprès des banques des renseignements demandés par les autorités fiscales australiennes conformément à l'article 26.

Lorsqu'une personne refuse de fournir un renseignement demandé par l'administration fiscale belge dans le cadre des articles 322 à 324 pour le compte de l'administration fiscale australienne, ce contribuable contrevient ce faisant à une disposition du CIR1992. Les pénalités prévues par les articles 445 et 449 en cas de contravention au CIR1992 sont, dès lors, applicables.

Si le Conseil d'Etat estimait, toutefois, qu'il serait nécessaire de déroger expressément aux articles 445 à 449 du CIR1992, l'article 5 suivant pourrait être ajouté à la loi d'assentiment: « Les sanctions prévues par les articles 445 à 449 du Code des impôts sur les revenus 1992 sont applicables à une personne qui contrevient à une obligation de fournir des renseignements qui sont demandés dans le cadre de l'article 26 de la Convention, tel qu'amendé par le Second Protocole, par l'autorité compétente australienne désignée conformément à la Convention. »

Par ailleurs, d'une manière générale, l'expérience montre que les personnes soumises à l'obligation de fournir des renseignements en matière fiscales, suite à la demande des autorités fiscales étrangères, s'exécutent avec diligence et bonne volonté"²⁸.

6.3. Voor strafbepalingen²⁹ geldt het legaliteitsbeginsel, zodat een strafbaar feit duidelijk in de wet moet worden bepaald³⁰.

De artikelen 445 en 449 van het WIB 92 hebben betrekking op de overtreding van de bepalingen van "dit Wetboek" of van "de ter uitvoering ervan genomen besluiten". De artikelen 450 en 455 tot 459 WIB 92 verwijzen telkens naar bepaalde van de in de artikelen 449 tot 456 bedoelde misdrijven, terwijl de artikelen 451, 452 en 453 WIB 92 straffen stellen en daarbij verwijzen naar de door de artikelen 322, 325 en 374 toegelaten informatiegevallen of onderzoeken, of naar de schending van het bij artikel 337 bepaalde beroepsgeheim.

De artikelen 445 tot 459 van het WIB 92 zijn derhalve uit zichzelf niet toepasbaar op het overtreden van bepalingen van het Akkoord of van artikel 3 van het wetsontwerp. Indien op vraag van de Andorrese bevoegde autoriteit inlichtingen worden ingewonnen in de rekeningen, boeken en documenten van bankinstellingen,

(28) Dit antwoord heeft betrekking op een ander wetsontwerp waarover om advies is verzocht (wet "houdende instemming met het tweede Protocol, gedaan te Parijs op 24 juni 2009, tot wijziging van de Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en Australië tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen, ondertekend te Canberra op 13 oktober 1977, zoals gewijzigd door het Protocol, ondertekend te Canberra op 20 maart 1984, en tot aanpassing van de Belgische belastingwetgeving aan sommige bepalingen van voormeld tweede Protocol"), doch het kan evenzeer worden betrokken op het voorliggende ontwerp.

(29) Ook de administratieve geldboeten waarin artikel 445 WIB 92 voorziet hebben een strafrechtelijk karakter (Grondwettelijk Hof, nr. 91/2008, 18 juni 2008, B.8.1).

(30) Cf. de artikelen 12, tweede lid, en 14 van de Grondwet en artikel 7 van het verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden. Het Europees Hof voor de rechten van de mens heeft in het arrest *Kokkinakis* tegen Griekenland van 25 mei 1993 geoordeeld dat dat artikel 7 ook meer in het algemeen het beginsel huldigt dat strafbare feiten en straffen bij de wet omschreven moeten zijn, alsook het beginsel dat de strafwet niet op uitbreidende wijze ten nadele van de beklaagde, inzonderheid bij analogie, mag worden toegepast.

wisselkantoren en krediet- en spaarinstellingen, gebeurt dit op grond van de regeling opgenomen in artikel 3 van het wetsontwerp en niet met toepassing van de artikelen 322 tot 324 van het WIB 92. Voormeld artikel 3 voorziet immers in de mogelijkheid om inlichtingen in te winnen, los van de beperkingen opgenomen in artikel 318 WIB 92, en aan die mogelijkheid worden geen bijzondere voorwaarden gekoppeld, behoudens dat het moet gaan om inlichtingen in het kader van het Akkoord. Gelet op de finaliteit van de bevoegdheden die de artikelen 322 tot 324 van het WIB 92 aan de belastingadministratie toekennen, moet de term 'belastingplichtige' in artikel 322 WIB 92 trouwens begrepen worden in de zin van krachtens het WIB 92 als belastingplichtigen te beschouwen personen ³¹.

Gelet op wat voorafgaat en rekening houdend met de bedoeling zoals die blijkt uit de toelichting door de gemachtigde, zal het ontwerp moeten worden aangevuld met een sanctieregeling.

7. Aan het einde van het Akkoord, na artikel 12, wordt bepaald dat de Franse, Nederlandse en Catalaanse tekst gelijkelijk authentiek zijn, doch dat in geval van verschil in uitlegging de Franse tekst doorslaggevend is. Bij het wetsontwerp dat aan de Raad van State, afdeling Wetgeving, is voorgelegd, is de Catalaanse tekst van het Akkoord niet bijgevoegd. Gelet op het feit dat alle teksten gelijkelijk authentiek zijn, is het raadzaam om ook de Catalaanse tekst aan de leden van de Wetgevende Kamers voor te leggen.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Akkoord

In artikel 5, paragraaf 4, a, van het Akkoord is in de Nederlandse tekst sprake van "personen die werkzaam zijn in de hoedanigheid van (...) een zaakwaarnemer", wat in de Franse tekst wordt weergegeven met de woorden "toute personne agissant en qualité (...) de fiduciaire". Beide taalversies lijken daarmee niet helemaal gelijk te lopen. Die taalkundige onvolkomenheid zou door het opnemen van een bijkomende toelichting in de memorie verduidelijkt kunnen worden.

⁽³¹⁾ Vgl. Antwerpen, 14 maart 2006, *TFR* 2006, 671, noot M. MAUS.

PORTÉE DE L'AVANT-PROJET

L'avant-projet soumis pour avis vise à donner assentiment à l'Accord en vue de l'échange de renseignements en matière fiscale avec la Principauté d'Andorre (voir l'article 2 du projet), ainsi qu'à prévoir des dérogations à l'article 318 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après CIR 92) liées aux dispositions de l'Accord (articles 3 et 4). Cet échange de renseignements peut par exemple porter sur des données détenues par une banque (voir l'article 5, paragraphe 4, a, de l'Accord, ainsi que l'article 3 du projet de loi).

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

1. L'article 1^{er} de l'Accord en définit l'objet et le champ d'application. Cet article dispose:

"Les Parties, par l'intermédiaire de leurs autorités compétentes, s'accordent une assistance par l'échange de renseignements vraisemblablement pertinents pour l'administration ou l'application de la législation interne des Parties relative aux impôts visés par le présent Accord, y compris les renseignements vraisemblablement pertinents pour la détermination, l'établissement, l'application ou la perception de l'impôt en ce qui concerne les personnes soumises à ces impôts ou pour les enquêtes ou poursuites en matière fiscale se rapportant à ces personnes. Les renseignements sont échangés conformément aux dispositions du présent Accord et traités comme confidentiels selon les modalités prévues à l'article 8".

L'article 3 de l'Accord détermine les impôts "perçus par ou pour le compte des Parties" auxquels il s'applique. En ce qui concerne la Belgique, il s'agit de l'impôt des personnes physiques, de l'impôt des sociétés, de l'impôt des personnes

morales, de l'impôt des non-résidents et de la taxe sur la valeur ajoutée (paragraphe 1, b, de l'article) ¹.

L'Accord s'applique aussi aux "impôts de nature identique ou analogue qui seraient établis après la date de signature du présent Accord et qui s'ajouteraient aux impôts actuels ou qui les remplaceraient si les Parties, par l'intermédiaire de leurs autorités compétentes, en conviennent" (paragraphe 2 de l'article).

En ce qui concerne les impôts perçus en Belgique par les subdivisions politiques et les "collectivités" locales ou pour le compte de ces subdivisions ou collectivités, le présent Accord ne sera applicable qu'à partir de la date à laquelle la Belgique notifiera à Andorre par la voie diplomatique son consentement à l'application de cette disposition (paragraphe 3 de l'article).

(1) À la question de savoir si le régime vise également les précomptes et les taxes additionnelles, le délégué a répondu comme suit:
"Ondanks het feit dat de voorheffingen en opcentiemen op de belastingen die onder het akkoord vallen niet uitdrukkelijk zijn vermeld in artikel 3, paragraaf 1, b), vallen deze toch in het toepassingsgebied van het akkoord. De voorheffingen (in het bijzonder de roerende voorheffing en de bedrijfsvoorheffing) zijn als dusdanig geen afzonderlijke belastingen maar zijn te beschouwen als modaliteiten van belastingheffing (net zoals dit het geval is voor "voorafbetalingen").
Dit vloeit voort uit de systematiek van de Belgische inkomstenbelastingen en de bepalingen van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992.
Zo kan er bijvoorbeeld geen sprake zijn van roerende voorheffing zonder dat er sprake is van personenbelasting, vennootschapsbelasting, rechtspersonenbelasting of belasting van niet-inwoners.
Voor wat betreft de onroerende voorheffing is de situatie verschillend. Deze voorheffing is in de huidige stand van de wetgeving geen eigenlijke "voorheffing" op een federale inkomstenbelasting doch een volwaardige gewestbelasting. Derhalve valt deze niet onder de opsomming van de belastingen vermeld in artikel 3, paragraaf 1, b).
De opcentiemen op de personenbelasting t.v.v. gemeenten en agglomeraties zijn eveneens nauw verbonden met de personenbelasting (cf. de hoofding van de artikelen 465 e.v. WIB 92 spreekt over "aanvullende belastingen"). Er is dus geen sprake van dergelijke opcentiemen zonder dat er sprake is van personenbelasting. Niettemin vallen deze aanvullende belastingen ingevolge de uitdrukkelijke bepalingen van artikel 3, paragraaf 3, buiten het toepassingsgebied van het akkoord met Andorra.
In het verleden werden in de algemene overeenkomsten ter vermindering van dubbele belasting de voorheffingen en de opcentiemen louter «ter verduidelijking» toegevoegd in de opsomming van de beoogde belastingen".
Comme il apparaîtra dans la suite du présent avis, la section de législation ne peut se rallier à ce point de vue en ce qui concerne le précompte immobilier.

Parmi les impôts tombant dans le champ d'application de l'Accord aux termes de son article 3, paragraphe 1, l'impôt des personnes physiques, l'impôt des sociétés, l'impôt des personnes morales et l'impôt des non-résidents doivent être considérés comme partiellement visé par l'article 3, paragraphe 3, de l'Accord ². En effet, aux termes de l'article 3, alinéa 1^{er}, 5/, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions, le précompte immobilier, qui est un des modes de perception des impôts sur les revenus réglés par le CIR 92³, est un impôt régional, perçu par la Région flamande elle-même sur la base de l'article 4, § 3, alinéa 1^{er}, deuxième phrase, de la même loi spéciale ou par l'Etat fédéral pour le compte des deux autres Régions sur la base de la première phrase de cette dernière disposition ⁴.

(2) Voir le point 4, ci-après, pour ce qui concerne la relation entre les paragraphes 1 et 3 de l'article 3 de l'Accord.

(3) Article 1^{er}, l'intitulé du titre VI ("Dispositions communes aux quatre impôts") et article 249 du CIR 92.

(4) En vertu de l'article 4, paragraphe 2, de l'Accord, tout terme ou toute expression qui n'y est pas défini a, à un moment donné, en principe, le sens que lui attribue, à ce moment, le droit de la partie concernée, la priorité étant donnée au sens attribué par le droit fiscal applicable. Dès lors que le CIR 92 règle les impôts directs visés à l'article 3, paragraphe 1, b, et que selon le même code, le précompte immobilier en constitue une des modalités de perception, l'Accord ne peut se lire, dans l'état actuel de la législation, que comme portant également sur ce précompte. Le fait que le précompte immobilier présente des caractéristiques d'un impôt autonome (l'imputation de celui-ci sur l'impôt des sociétés a été abrogée et n'est encore possible sur l'impôt des personnes physiques que dans des cas exceptionnels en vertu du régime transitoire de l'article 526 CIR 92; en matière d'impôt des personnes morales et d'impôt des non-résidents, le précompte immobilier se présente toutefois comme une imposition définitive: voir respectivement les articles 225, alinéa 1^{er}, et 248, alinéa 1^{er} du CIR 92) et la circonstance que le terme "précompte" peut donc prêter à confusion, ce qui est parfois également le cas pour le précompte mobilier et le précompte professionnel, n'enlève rien à cette conclusion. À cet égard, on peut d'ailleurs faire référence à d'autres dispositions du CIR 92 qui indiquent que le précompte immobilier fait partie des impôts sur les revenus réglés par le code (voir notamment les articles 12, §§ 2 et 3, et 464, 1/ CIR 92). Le Commentaire du modèle de convention de l'OCDE (pour ce modèle de convention, voir: <http://www.oecd.org/dataoecd/43/56/42219427.pdf>) observe à propos du champ d'application (article 2, paragraphe 1, point 2) que le système de perception (impositions par voie de retenue à la source, surtaxes, taxes additionnelles, etc.) importe peu. La plupart des conventions d'imposition conclues par la Belgique comportent d'ailleurs, après l'énumération des quatre impôts sur les revenus, la mention "y compris les précomptes". Le commentaire indique également que peu importe l'autorité pour le compte de laquelle (états fédérés, régions, provinces, communes, etc.) l'impôt est perçu.

2. L'Accord assure qu'il n'existe pas non plus d'obstacle interétatique, fondé sur la souveraineté fiscale assortie d'un pouvoir d'exécution territorialement limité, à l'exercice réciproque, dans le respect et dans les limites de cet article, du pouvoir d'exécution fiscal (et notamment des pouvoirs d'investigation) à l'égard du territoire de l'autre État et des fonctionnaires étrangers et pouvoirs d'investigation qui y sont concernés ⁵.

L'Accord constitue donc aussi le fondement juridique de la demande de renseignements aux autorités compétentes d'Andorre et de la collecte d'informations dans ce pays à des fins fiscales belges.

Comme le confirme l'exposé des motifs ⁶, l'Accord s'inspire du "Modèle OCDE d'Accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale" ⁷.

(⁵) L'article 5, paragraphe 3, de l'Accord dispose que si la partie requérante le lui demande spécifiquement, la partie requise fournit les renseignements, "dans la mesure où son droit interne le lui permet", sous la forme de dépositions de témoins et de copies certifiées conformes aux documents originaux. Il résulte de l'article 5, paragraphe 2, de l'Accord que la partie requise doit prendre "toutes les mesures de collecte de renseignements appropriées"; l'article 4, paragraphe 1, j, de l'Accord précise qu'il s'agit "[d]es dispositions législatives et réglementaires et [d]es procédures administratives ou judiciaires qui permettent à une Partie requise d'obtenir et de fournir les renseignements demandés" (voir aussi l'article 5, paragraphe 4, qui commence par les mots "Nonobstant toute disposition contraire de son droit interne, chaque Partie a le pouvoir [...] d'obtenir et de fournir [les renseignements suivants]" et l'article 7, paragraphe 1, permet - mais ne l'impose pas - de refuser la demande en cas de contrariété à l'ordre public; les dispositions en matière d'établissement et de recouvrement de l'impôt sont d'ordre public: jurisprudence constante, voir par exemple Cass. 10 juin 1952, *Pas.* 1952, I, 652).

(⁶) Exposé des motifs, point D, introduction.

(⁷) Pour ce modèle, voir: www.oecd.org/dataoecd/41/18/33977677.pdf.

3.1. Toujours selon l'exposé des motifs, "les impôts perçus par ou pour le compte des subdivisions politiques ou collectivités locales ne sont pas visés par l'Accord" ⁸ mais "[l]e paragraphe 3 [de l'article 4] permet toutefois d'élargir ultérieurement le champ d'application aux impôts régionaux" ⁹.

Toujours selon l'exposé des motifs :

- "Les impôts perçus «pour le compte» des subdivisions politiques ou collectivités locales sont les impôts régionaux et locaux dont le service est assuré par l'Etat fédéral." ¹⁰;

- "Lorsqu'une Région décide de prendre elle-même en charge le service d'un impôt, elle dispose dès ce moment du droit autonome de conclure un traité relatif à l'échange de renseignements concernant cet impôt. L'exercice de ce droit conduira normalement cette Région à conclure un traité «exclusif» couvrant uniquement des matières régionales" ¹¹.

Il y est encore précisé que "[l]a notion de service de l'impôt comprend le processus de l'établissement de la base imposable, le calcul de l'impôt, le contrôle de la base imposable et de l'impôt, ainsi que le contentieux y afférent, la perception et le recouvrement de l'impôt" ¹². La notion de "service des impôts" est utilisée notamment à l'article 5, §§ 3 et 4, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 pour organiser la répartition des compétences en la matière, pour les impôts régionaux mentionnés à l'article 3 de la même loi spéciale, entre l'autorité fédérale et les régions.

Il en résulte que, selon l'exposé des motifs:

- la notion de "perception", dans l'Accord, correspond, d'une manière générale, aux opérations qualifiées de "service des impôts" en droit interne;

(8) Exposé des motifs, point D, 3.

(9) *Ibid.*

(10) *Ibid.*

(11) *Ibid.*

(12) *Ibid.*

- le critère de rattachement d'un impôt à l'autorité fédérale ou à celle des entités fédérées, pour la détermination du champ d'application de l'Accord, dépend de la question de savoir quelle autorité assure cette "perception", ce "service", et non de la détermination de la source normative de cet impôt (une loi (spéciale), un décret ou une ordonnance), ni de celle de la compétence fiscale de l'autorité, ni de celle de l'autorité compétente pour modifier leur taux d'imposition, leur base d'imposition et les exonérations qui les concernent ¹³ ni même de celle du niveau de pouvoir au profit duquel cet impôt est prélevé.

3.2. Puisque, selon l'exposé des motifs, les impôts entrant dans le champ d'application de l'Accord sont uniquement ceux perçus par et ¹⁴ pour le compte de l'autorité fédérale et que l'Accord ne règle que des questions liées au service des impôts, l'auteur de l'avant-projet en déduit que l'Accord en question ne doit pas être qualifié de traité mixte au sens de l'accord de coopération entre l'État fédéral, les communautés et les régions relatif aux modalités de conclusion des traités mixtes ¹⁵, lequel a été adopté sur la base de l'article 167, § 4, de la Constitution et des articles 81 et 92bis, § 4ter, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles, et que seul le législateur fédéral est compétent pour y donner l'assentiment:

"Le Gouvernement fédéral a estimé qu'il n'était pas opportun de retarder la conclusion et l'entrée en vigueur du présent accord d'échange de renseignements et n'a donc pris aucune initiative en la matière" ¹⁶.

3.3. Le Conseil d'État ne peut partager cette analyse en ce qui concerne la détermination du champ d'application de l'Accord et, par voie de conséquence, quant au caractère non-mixte de l'Accord à l'examen.

(13) Voir l'article 4 de la loi spéciale précitée du 16 janvier 1989.

(14) Ce qui est contraire à l'article 3, paragraphe 1, phrase introductive, de l'Accord: "... perçus par ou pour le compte des Parties".

(15) Accord de coopération du 8 mars 1994 entre l'État fédéral, les communautés et les régions relatif aux modalités de conclusion des traités mixtes.

(16) Exposé des motifs, point D, 3, sous-titre "Traité mixte".

3.4. En effet, parmi les impôts "perçus" (dans le sens large qui est celui des Modèles OCDE ¹⁷) en Belgique et visés par l'article 3 de l'Accord, figurent également un impôt régional, à savoir le précompte immobilier, ainsi qu'il a été exposé plus haut, sous le n/ 1. Il importe peu à cet égard que ce précompte soit "perçu" (dans le sens étroit de "prélevé") par les régions ou qu'il le soit pour leur compte par l'autorité fédérale puisqu'ainsi que le confirme l'article 3, paragraphe 3, de l'Accord, cet impôt entre dans le champ d'application de ce dernier, même si son entrée en vigueur à leur endroit est différée, selon le même texte, à "la date à laquelle la Belgique notifiera à Andorre par la voie diplomatique son consentement à [son] application".

3.5. Il ressort de ce qui précède que, puisque le service d'impôts régionaux est concerné, fût-ce moyennant une entrée en vigueur différée, par l'Accord à l'examen, celui-ci doit recevoir la qualification de traité mixte.

La conclusion de tels traités est réglée dans l'accord de coopération du 8 mars 1994 entre l'État fédéral, les communautés et les régions relatif aux modalités de conclusion des traités mixtes. Cet accord de coopération prévoit que dans ce cas, les régions doivent être associées au traité dans le cadre de la Conférence interministérielle des affaires étrangères¹⁸ ainsi qu'à sa signature ¹⁹, ce qui n'a apparemment pas été le cas. Il résulte également du caractère mixte que les parlements régionaux devront encore donner leur assentiment au traité ²⁰.

(17) Tant dans le modèle de convention que dans le modèle d'accord de l'OCDE, la notion de "percevoir" vise plutôt les compétences en matière d'imposition des parties (les articles 6 à 22 du modèle de convention de l'OCDE portent sur la répartition des compétences en matière d'imposition) que les procédures d'établissement et de recouvrement (*cf.* les articles 25 à 27 du modèle de convention de l'OCDE). Tout comme le modèle de convention de l'OCDE, le modèle d'accord de l'OCDE mentionne "perçus" (en anglais: "imposed") à l'article 2 (impôts visés) et à l'article 26 (échange de renseignements). La plupart des conventions conclues par la Belgique précisent que les précomptes sont inclus dans les quatre impôts sur le revenu belges.

(18) Voir les articles 1^{er} à 7 de l'accord de coopération du 8 mars 1994.

(19) Voir l'article 8 de l'accord de coopération du 8 mars 1994.

(20) Voir l'article 16 de la loi spéciale du 8 août 1980.

4. S'agissant de la relation entre les paragraphes 1 et 3 de l'article 3 de l'Accord, deux interprétations du paragraphe 3 sont possibles:

a) selon la première, les impôts qu'il mentionne (notamment "les impôts perçus en Belgique par les subdivisions politiques et les collectivités locales ou pour le compte de ces subdivisions ou collectivités") sont uniquement ceux qui peuvent également recevoir la qualification de l'un des impôts mentionnés au paragraphe 1, b), en ce compris le précompte immobilier, comme il a été exposé plus haut;

b) selon la seconde, outre les impôts mentionnés au paragraphe 1, b), de l'Accord, la Belgique peut étendre le champ d'application de l'Accord à toutes sortes d'autres impôts, pourvu qu'ils soient perçus par les subdivisions politiques et les collectivités locales ou pour leur compte.

À ce propos, le fonctionnaire délégué a déclaré ce qui suit:

"Artikel 3, paragraaf 3 heeft betrekking op alle belastingen die worden geheven door of ten behoeve de gewesten, gemeenschappen en andere lokale autoriteiten. Deze vallen niet onder het toepassingsgebied van het Akkoord (zie onder meer uitleg artikel 3, paragraaf 1, b) voor wat betreft de onroerende voorheffing). Paragraaf 3 voorziet echter wel in de mogelijkheid om het toepassingsgebied van het akkoord uit te breiden tot deze belastingen (zie Mvt - onderdeel D. 3 Artikel 3 - p. 9-10).

Indien in de toekomst een federale belasting (die in de huidige stand van zaken onder het toepassingsgebied van het Akkoord valt) een gewestbelasting zou worden, valt deze niet langer onder het toepassingsgebied van het Akkoord aangezien deze belasting niet wordt geheven door of ten behoeve van de federale staat. Opnieuw zal paragraaf 3 wel de mogelijkheid bieden om deze belasting onder het toepassingsgebied te laten vallen, doch van enig automatisme is in dit opzicht zeker geen sprake (cf. Mvt waar uitdrukkelijk is vermeld dat artikel 3 paragraaf 3 is opgenomen is om, op verzoek van een gewest, het akkoord uit te breiden tot één of meerdere gewestbelastingen)".

À cet égard, le texte de l'Accord manque de clarté. En tout cas, il ne ressort pas de l'article 3, paragraphe 3 que cette possibilité d'extension doit être interprétée au sens large, comme le fait le délégué. Cette interprétation large ne paraît d'ailleurs pas conforme à l'économie générale de l'Accord, qui est conçu comme une convention relative à un certain nombre d'impôts bien définis (article 3, paragraphe 1) et - moyennant un accord à ce sujet entre les deux parties - à des "impôts de nature identique ou analogue qui seraient établis après la date de signature [de l']Accord et qui s'[y] ajouteraient ou [...] les remplaceraient" (idem, paragraphe 2), et dans lequel

.../...

un dispositif permettant de modifier unilatéralement l'objet de l'Accord ne s'intègre pas directement à sa place ²¹.

Si, à l'inverse de ce que soutient le délégué, l'article 3, paragraphe 3, de l'Accord permet d'élargir le régime de sorte que l'Accord puisse s'appliquer à partir d'une date déterminée aux impôts visés, il ne permet pas d'en restreindre le champ d'application, par exemple parce que l'État fédéral n'assure plus le service d'un impôt régional.

5. Si l'Accord en ce qui concerne les impôts régionaux, n'avait dû porter que sur les impôts dont l'autorité fédérale assure toujours le service, il aurait fallu tenir compte de l'observation suivante.

L'État fédéral est resté compétent pour modifier une règle de procédure administrative relative à un impôt régional au sens de l'article 3 de la loi spéciale du 16 janvier 1989, tant que la région concernée n'en assure pas elle-même le service.

C'est la conclusion qui peut être tirée de deux dispositions de cette loi spéciale.

D'une part, l'article 5, § 4, dispose que:

"Les régions sont compétentes pour fixer les règles de procédure administratives concernant les impôts visés à l'article 3 à compter de l'année budgétaire à partir de laquelle elles assurent le service des impôts".

⁽²¹⁾ La mention au paragraphe 3 de l'article 3 selon laquelle l'accord, en ce qui concerne les impôts visés, "ne sera applicable" qu'à partir d'une notification, semble plutôt indiquer qu'il s'agit d'un régime d'entrée en vigueur et qu'il inclut les impôts visés.

D'autre part, l'article 5, § 3, alinéa 1^{er}, dispose que:

"À moins que la région n'en décide autrement, l'État assure gratuitement dans le respect des règles de procédure qu'il fixe, le service des impôts visés à l'article 3, alinéa 1^{er}, 1/ à 8/ et 10/ à 12/, pour le compte de la région et en concertation avec celle-ci. À partir de la deuxième année budgétaire suivant la date de notification du gouvernement de région au gouvernement fédéral de la décision d'assurer elle-même le service des impôts concernés, la région concernée assure le service de ces impôts. [...]"

Il résulte d'une lecture combinée de ces deux dispositions que l'État fédéral est compétent pour modifier les règles de procédure administratives relatives à ces taxes régionales dont il assure encore le service au sens de l'article 5, § 3, de la loi spéciale précitée du 16 janvier 1989.

D'après les travaux préparatoires qui ont précédé l'adoption de la loi spéciale du 13 juillet 2001 portant refinancement des Communautés et extension des compétences fiscales des régions ²², le service de l'impôt vise

"... le processus de l'établissement de la base imposable, le calcul de l'impôt, le contrôle de la base imposable et de l'impôt, ainsi que le contentieux y afférent (tant administratif que judiciaire), la perception et le recouvrement de l'impôt (en ce compris les frais et intérêts)" ²³.

Compte tenu de ce qui précède, l'Accord en matière d'échange de renseignements avec Andorre relatif à la fixation de l'assiette de l'impôt et au contrôle, peut être considéré comme la modification d'une règle de procédure administrative relative aux impôts régionaux concernés, modification qui relève de la compétence de l'État fédéral aussi longtemps que celui-ci continue à assurer le service de l'impôt.

⁽²²⁾ Voir *Doc. parl.*, Chambre, DOC 50 1183/7, p. 160.

⁽²³⁾ Il s'agit non seulement des règles de procédure, mais également des sanctions applicables aux infractions commises envers ces règles (Cour constitutionnelle, n/ 72/2005, 20 avril 2005, B.13.2).

S'il ressort des considérations qui précèdent que l'État fédéral peut modifier, à l'égard des régions pour le compte desquelles il assure toujours le service de l'impôt régional, les règles de procédure administratives concernant cet impôt, force est toutefois de constater que l'exercice de cette compétence est soumis à une procédure de concertation préalable avec les régions.

L'article 5, § 3, alinéa 1^{er}, précité, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 dispose qu'à moins que la région concernée n'en décide autrement, l'État fédéral assure, dans le respect des règles de procédure qu'il fixe, le service des impôts mentionnés pour le compte de la région concernée et "en concertation" avec celle-ci.

Compte tenu du fait que le seul impôt concerné est le précompte immobilier et que l'autorité fédérale n'exerce le service de cet impôt que pour les Régions wallonne et de Bruxelles-Capitale, il résulte de cette disposition qu'une concertation avec ces deux régions doit avoir lieu au sujet de l'Accord ²⁴. En effet, il faut considérer que l'obligation de concertation s'applique non seulement à l'exercice correct du "service des impôts", mais également à la réglementation relative à ce service, dès lors que celle-ci peut avoir une incidence directe sur la perception correcte des impôts et sur le volume des recettes fiscales mêmes.

Dès lors, il faudra encore accomplir cette formalité. Si le texte soumis au Conseil d'État devait encore subir des modifications à la suite de cette concertation, il y aurait lieu, conformément à la prescription de l'article 3, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État, de soumettre les dispositions modifiées à la section de législation pour un nouvel examen.

(24) Voir, dans le même sens, l'avis 36.078/VR/2 du 9 décembre 2003 sur une proposition de loi "modifiant l'article 257 du Code des impôts sur les revenus 1992 afin de rendre automatique les réductions au précompte immobilier" (*Doc. parl.*, Chambre, DOC 51 0332/002); avis 37.099/1/2/3/4 des 6 et 7 mai 2004 sur un avant-projet de "loi-programme" (*Doc. parl.*, Chambre, DOC 51 1138/001, p. 295); avis 47.385/1 du 9 novembre 2009 sur un avant-projet de "loi-programme" (*Doc. parl.*, Chambre, DOC 52 2278/001, pp. 228-230).

6. La question se pose de savoir si en cas de refus de collaborer à des investigations, le nouveau dispositif en matière d'échange de renseignements peut conduire à une répression administrative ou pénale et à une exécution forcée.

6.1. Par comparaison, il est fait référence à l'article 25, paragraphe 7, de la convention préventive de double imposition avec les États-Unis d'Amérique²⁵. Ce paragraphe s'énonce comme suit:

(traduction) "Les pénalités prévues par la législation interne de l'État requis à l'encontre d'une personne qui omet de fournir des renseignements pertinents pour l'application de sa législation fiscale interne s'appliquent comme si l'obligation de fournir des renseignements prévue aux paragraphes 5 et 6 était une obligation prévue par la législation fiscale interne de l'État requis".

En vertu de l'article 8 de la loi d'assentiment²⁶ à cette convention préventive de double imposition, les sanctions prévues par les articles 445 à 459 du CIR 92 sont applicables à celui qui contrevient à une obligation qui lui incombe en vertu des dispositions de l'article 25, paragraphes 5 et 6, de la convention et des articles 5 et 7 de la loi.

L'exposé des motifs du projet de loi d'assentiment commente l'article 25, paragraphe 7, comme suit:

"Il résulte du paragraphe 7 que les sanctions prévues par la législation belge lorsqu'une personne ne fournit pas les renseignements qui lui sont demandés, sont applicables aux renseignements bancaires et aux renseignements demandés conformément à l'article 25 et afférents à une période imposable pour laquelle les délais d'investigations sont dépassés. Pour autant que de besoin, l'article 8 de la loi d'approbation de la Convention prévoit expressément que les articles 445 à 459 du Code des Impôts sur les revenus 1992 sont applicables à chaque fois que l'administration fiscale belge agit, dans le cadre de l'article 25 de la Convention, pour le compte des autorités fiscales américaines"²⁷.

(25) Convention entre le Gouvernement du Royaume de Belgique et le Gouvernement des États-Unis d'Amérique tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, signée à Bruxelles le 27 novembre 2006, approuvée par la loi du 3 juin 2007.

(26) Loi du 3 juin 2007 "portant assentiment à la Convention entre le Gouvernement du Royaume de Belgique et le Gouvernement des États-Unis d'Amérique tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu (ci-après «la Convention»), signée à Bruxelles le 27 novembre 2006".

(27) *Doc. parl. Sénat*, 3-2344/1, pp. 44-45.

6.2. Il a été demandé au délégué pourquoi ni les conventions préventives de double imposition actuellement soumises pour avis au Conseil d'État, section de législation, ou les accords en matière d'échange de renseignements, ni les avant-projets de lois d'assentiment qui s'y rapportent ne régissent l'exécution forcée. La réponse s'énonce comme suit:

"Le paragraphe 7 a été inclus dans l'article 25 (Échange de renseignements et Assistance administrative) de la Convention fiscale avec les États-Unis à la demande des autorités fiscales américaines. C'était la première fois que, dans une convention fiscale, la Belgique acceptait de fournir des renseignements bancaires en matière d'impôts sur les revenus. Or, les autorités fiscales américaines avaient des doutes quant à la pleine collaboration des banques belges et de l'administration fiscale belge lorsqu'il s'agirait de leur fournir les renseignements bancaires demandés. Afin de garantir le plus largement possible une bonne collaboration, la Belgique a, dès lors, accepté d'introduire les dispositions du paragraphe 7 dans l'article 25. La Belgique a d'autant plus volontiers accepté la demande américaine que les États-Unis se sont réservé le droit, dans la Convention, de retirer l'exemption prévue par le paragraphe 3 de l'article 10 (Dividendes) pour les dividendes payés par une société résidente des États-Unis à une société résidente de Belgique au cas où la Belgique ne remplirait pas ses obligations en matière d'échange de renseignements de manière satisfaisante.

L'inclusion des dispositions du paragraphe 7 dans une convention fiscale et/ou dans la loi d'assentiment à une convention fiscale ne semble, toutefois, pas nécessaire. En effet, avec l'Australie, conformément à la seconde phrase du paragraphe 5 de l'article 26 et conformément à l'article 3 de la loi d'assentiment, il est dérogé à l'article 318 du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992) qui limite indirectement le droit de recueillir des renseignements auprès des banques sur la base des articles 322 à 324 du CIR 1992 relatifs aux obligations des tiers. L'article 318 n'étant plus applicable, les dispositions des articles 322 à 324 s'appliquent pleinement lorsqu'il s'agit d'obtenir auprès des banques des renseignements demandés par les autorités fiscales australiennes conformément à l'article 26.

Lorsqu'une personne refuse de fournir un renseignement demandé par l'administration fiscale belge dans le cadre des articles 322 à 324 pour le compte de l'administration fiscale australienne, ce contribuable contrevient ce faisant à une disposition du CIR 1992. Les pénalités prévues par les articles 445 et 449 en cas de contravention au CIR 1992 sont, dès lors, applicables.

Si le Conseil d'État estimait, toutefois, qu'il serait nécessaire de déroger expressément aux articles 445 à 449 du CIR 1992, l'article 5 suivant pourrait être ajouté à la loi d'assentiment: «Les sanctions prévues par les articles 445 à 459 du Code des impôts sur les revenus 1992 sont applicables à une personne qui contrevient à une obligation de fournir des renseignements qui sont demandés dans le cadre de l'article 26 de la Convention, tel qu'amendé par le Second Protocole, par l'autorité compétente australienne désignée conformément à la Convention.»

.../...

Par ailleurs, d'une manière générale, l'expérience montre que les personnes soumises à l'obligation de fournir des renseignements en matière fiscales, suite à la demande des autorités fiscales étrangères, s'exécutent avec diligence et bonne volonté"²⁸.

6.3. S'agissant des dispositions pénales²⁹, le principe de la légalité s'applique de sorte qu'il appartient à la loi de définir clairement l'infraction³⁰.

Les articles 445 et 449 du CIR 92 ont trait aux infractions aux dispositions du "présent Code", ainsi que "des arrêtés pris pour leur exécution". Les articles 450 et 455 à 459 CIR 92 renvoient chacun à certaines des infractions visées aux articles 449 à 456 alors que les articles 451, 452 et 453 CIR 92 prévoient des peines et font référence à cet effet aux cas d'enquête autorisés par les articles 322, 325 et 374 ou à la violation du secret professionnel, tel qu'il est défini à l'article 337.

(28) Cette réponse concerne un autre projet de loi à propos duquel un avis a été demandé (loi "portant assentiment au second protocole, fait à Paris le 24 juin 2009, modifiant la Convention entre le Royaume de Belgique et l'Australie tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, signée à Canberra le 13 octobre 1977, telle que modifiée par le protocole signé à Canberra le 20 mars 1984, et adaptant la législation fiscale belge à certaines dispositions dudit second Protocole"), mais elle peut tout autant s'appliquer au projet à l'examen.

(29) Les amendes administratives prévues par l'article 445 CIR 92 présentent également un caractère pénal (Cour constitutionnelle, n/ 91/2008, 18 juin 2008, B.8.1).

(30) Cf. les articles 12, alinéa 2, et 14 de la Constitution et l'article 7 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales. Dans l'arrêt *Kokkinakis* contre la Grèce du 25 mai 1993, la Cour européenne des droits de l'homme a jugé que l'article 7 consacre aussi, de manière plus générale, le principe de la légalité des délits et des peines et celui qui commande de ne pas appliquer la loi pénale de manière extensive au détriment de l'accusé, notamment par analogie.

Par conséquent, les articles 445 à 459 du CIR 92 ne s'appliquent pas d'eux-mêmes aux infractions aux dispositions de l'Accord ou de l'article 3 du projet de loi. Si à la demande de l'autorité compétente andorrane, des renseignements sont recueillis dans les comptes, livres et documents des établissements de banque, de change, de crédit et d'épargne, cette collecte intervient sur le fondement du régime figurant à l'article 3 du projet de loi et pas en application des articles 322 à 324 du CIR. En effet, l'article 3 précité prévoit la possibilité de recueillir des renseignements indépendamment des limitations figurant à l'article 318 CIR 92, et cette faculté ne s'accompagne d'aucune condition particulière si ce n'est qu'il doit s'agir de renseignements dans le cadre de l'Accord. Vu la finalité des compétences que les articles 322 à 324 du CIR 92 accordent à l'administration fiscale, le terme 'contribuable' à l'article 322 CIR 92 doit par ailleurs s'entendre au sens de personnes à considérer comme contribuables en vertu du CIR 92 ³¹.

Vu ce qui précède et compte tenu de l'intention, telle qu'elle ressort des explications du délégué, on complétera le projet par un mécanisme de sanctions.

7. À la fin de l'accord, à la suite de l'article 12, il est prévu que les textes français, néerlandais et catalans font également foi, étant entendu que le texte en langue française prévaut en cas de divergence entre les textes. Le texte catalan de l'accord n'a pas été joint au projet de loi qui a été soumis au Conseil d'État, section de législation. Dès lors que tous les textes font également foi, il est préférable de soumettre également le texte catalan aux membres des chambres législatives.

⁽³¹⁾ Comp. Anvers, 14 mars 2006, *TFR* 2006, p. 671, note M. MAUS.

EXAMEN DU TEXTEAccord

Le texte néerlandais de l'article 5, paragraphe 4, a), de l'Accord fait état de "personen die werkzaam zijn in de hoedanigheid van (...) een zaakwaarnemer", tandis que le texte français utilise la formulation "toute personne agissant en qualité (...) de fiduciaire". Il semble que les deux versions linguistiques ne concordent pas parfaitement. On pourrait remédier à cette lacune linguistique en donnant des précisions supplémentaires dans l'exposé des motifs.

De kamer was samengesteld uit

La chambre était composée de

de Heren
Messieurs

M. VAN DAMME,

kamervoorzitter, voorzitter,
président de chambre, président,

Y. KREINS,
P. LIENARDY,

kamervoorzitters,
présidents de chambre,

J. BAERT,
P. VANDERNOOT,
W. VAN VAERENBERGH,

staatsraden
conseillers d'État,

Mevrouw
Madame

A. WEYEMBERGH,

assessoren van de afdeling Wetgeving,
assesseurs de la section de législation,

de Heer
Monsieur

L. DENYS,

Mevrouwen
Mesdames

B. VIGNERON,
G. VERBERCKMOES,

griffiers,
greffiers.

De verslagen werden uitgebracht door de
Mevrouwen W. VOGEL, eerste auditeur, en
A. SOMERS, adjunct-auditeur.

De overeenstemming tussen de Nederlandse
en de Franse tekst werd nagezien onder toezicht
van de Heer J. BAERT.

Les rapports ont été présenté par
Mesdames W. VOGEL, premier auditeur et
A. SOMERS, auditeur adjoint.

La concordance entre la version néerlandaise
et la version française a été vérifiée sous le
contrôle de Monsieur J. BAERT.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

G. VERBERCKMOES

M. VAN DAMME