KONINKRIJK BELGIË

ADVIES 48.089/1
VAN 29 APRIL 2010

VAN DE AFDELING WETGEVING
VAN DE RAAD VAN STATE

De RAAD VAN STATE, afdeling Wetgeving, eerste kamer, op 6 april 2010 door de Minister van Buitenlandse Zaken verzocht hem, binnen een termijn van dertig dagen, van advies te dienen over een voorontwerp van wet "houdende instemming met het Protocol, gedaan te Parijs op 24 juni 2009, tot wijziging van de Overeenkomst tussen de Regering van het Koninkrijk België en de Regering van het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar vermogenswinsten, ondertekend te Brussel op 1 juni 1987, en houdende aanpassing van de Belgische belastingwetgeving aan sommige bepalingen van voornoemd Protocol", heeft het volgende advies gegeven:

ROYAUME DE BELGIQUE

AVIS 48.089/1
DU 29 AVRIL 2010

DE LA SECTION DE LÉGISLATION
DU CONSEIL D'ÉTAT

Le CONSEIL D'ÉTAT, section de législation, première chambre, saisi par le Ministre des Affaires étrangères, le 6 avril 2010, d'une demande d'avis, dans un délai de trente jours, sur un avant-projet de loi "portant assentiment au Protocole, fait à Paris le 24 juin 2009, modifiant la Convention entre le Gouvernement du Royaume de Belgique et le Gouvernement du Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur les gains en capital, signée à Bruxelles le 1er juin 1987, et adaptant la législation fiscale belge à certaines dispositions dudit Protocole", a donné l'avis suivant:

STREKKING VAN HET VOORONTWERP

Het om advies voorgelegde voorontwerp strekt ertoe instemming te verlenen met een protocol tot wijziging van tal van bepalingen van het dubbelbelastingverdrag met het Verenigd Koninkrijk [(1)] (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 nieuwe verdragsbepalingen (artikelen 3 en 4).

De nieuwe bepalingen breiden onder meer de mogelijkheden tot uitwisseling van inlichtingen in belastingzaken uit. Op basis van de nieuwe regeling zal die uitwisseling voortaan bijvoorbeeld ook betrekking kunnen hebben op gegevens die berusten bij een bank (zie het nieuwe artikel 26, paragraaf 5, van het verdrag, alsook artikel 3 van het wetsontwerp).

ALGEMENE OPMERKINGEN

1. Het nieuwe artikel 26, paragraaf 1, van het dubbelbelastingverdrag luidt:

> (vertaling) "De bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende Staten wisselen de inlichtingen uit waarvan kan worden verwacht dat ze relevant zullen zijn voor de uitvoering van de bepalingen van deze Overeenkomst of voor de toepassing of de tenuitvoerlegging van de nationale wetgeving met betrekking tot belastingen van elke soort en benaming die worden geheven door of ten behoeve van de overeenkomstsluitende Staten, voor zover de belastingheffing waarin die nationale wetgeving voorziet niet in strijd is met de Overeenkomst. De uitwisseling van inlichtingen wordt niet beperkt door de artikelen 1 en 2".

Artikel 1 van het verdrag omschrijft het personeel toepassingsgebied, namelijk "personen die inwoner zijn van een overeenkomstsluitende Staat of van beide overeenkomstsluitende Staten", terwijl artikel 2 de belastingen bepaalt waarop het verdrag van toepassing is. Het gaat om "belastingen naar het inkomen en naar

---

(1) Overeenkomst tussen de Regering van het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland en de Regering van het Koninkrijk België tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting naar het inkomen en naar vermogenswinsten, ondertekend te Brussel op 1 juni 1987, goedgekeurd bij wet van 27 september 1989.

vermogenswinsten die, ongeacht de wijze van heffing, worden geheven ten behoeve van een overeenkomstsluitende Staat of van de staatkundige onderdelen of plaatselijke gemeenschappen daarvan" (paragraaf 1 van het artikel). De bestaande belastingen waarop het verdrag in België van toepassing is, zijn de personenbelasting, de vennootschapsbelasting, de rechtspersonenbelasting en de belasting van niet-inwoners, telkens "met inbegrip van de voorheffingen en de opdeciemen op die belastingen en voorheffingen" (paragraaf 3, onderdeel b, van het artikel).

De nieuwe regeling inzake de uitwisseling van inlichtingen met het Verenigd Koninkrijk (artikel XVIII van het Protocol) is evenwel algemeen en is dus niet beperkt tot de personen bedoeld in artikel 1 van het verdrag en tot de belastingen vermeld in artikel 2 van het verdrag.

2. Het gewijzigde verdragsartikel 26 inzake uitwisseling van inlichtingen 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 van het artikel.

De verdragsbepaling vormt dus ook de rechtsgrond om het verzoeken om inlichtingen aan de bevoegde autoriteiten van het Verenigd Koninkrijk en het verzamelen van inlichtingen aldaar ten behoeve van Belgische belastingdoeleinden.

3.1. Anders dan in artikel 2, paragraaf 1, van het verdrag waar wordt verwezen naar "belastingen (...) die (...) worden geheven ten behoeve van een overeenkomstsluitende Staat of de staatkundige onderdelen of plaatselijke gemeenschappen daarvan" (in de authentieke Engelse versie: "taxes (...) imposed on behalf of a Contracting State or of its political subdivisions or local authorities"), is in artikel 26, paragraaf 1, van het verdrag sprake van "belastingen (...) geheven door of ten behoeve van de overeenkomstsluitende Staten" (Engelse tekst: "taxes (...) imposed

by or on behalf of the Contracting States"), zonder dat melding wordt gemaakt van de staatkundige onderdelen of plaatselijke gemeenschappen.

3.2. In de memorie van toelichting wordt in verband met het nieuwe artikel 26, paragraaf 1, van het verdrag het volgende gesteld:

> "Paragraaf 1 maakt het mogelijk om inlichtingen uit te wisselen voor de toepassing van de nationale wetgeving met betrekking tot belastingen van elke soort of benaming die worden geheven door of ten behoeve van de overeenkomstsluitende Staten. De inlichtingen voor de toepassing van de nationale wetgeving met betrekking tot belastingen die voor eigen rekening worden geheven door de staatkundige onderdelen of de plaatselijke gemeenschappen worden dus niet uitgewisseld. Deze uitwisseling is niet in tegenspraak met de beginselen van de OESO (zie paragraaf 10.1 van de Commentaar bij artikel 26 van het OESO-model)" [(2)].

Aldus blijkt de bedoeling om de regeling voor het uitwisselen van inlichtingen slechts van toepassing te maken voor zover de federale overheid instaat voor de "dienst van de belasting", in de betekenis zoals dat begrip onder meer voorkomt in artikel 5, §§ 3 en 4, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten, voor de organisatie van de verdeling - onder de federale overheid en de gewesten - van de bevoegdheden ter zake, wat betreft de gewestelijke belastingen waarvan sprake is in artikel 3 van diezelfde bijzondere wet.

Daaruit vloeit het volgende voort :

- het begrip "heffing" in het nieuwe artikel 26 van het verdrag 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 nieuwe artikel 26 van het verdrag 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

---

(2) Memorie van toelichting, punt C, artikel XVIII.

de heffingsbevoegdheid van de overheid, noch van de vraag welke overheid bevoegd is om de aanslagvoet ervan, de heffingsgrondslag en de desbetreffende vrijstellingen [3] te wijzigen of van de vraag ten behoeve van welk bestuursniveau die belasting geheven wordt.

3.3. Men mag echter niet uit het oog verliezen dat, zoals ook in de memorie van toelichting op verschillende plaatsen wordt bevestigd [4], het Protocol ertoe strekt om in het voornoemde verdrag tussen België en het Verenigd Koninkrijk een dispositief in te voegen dat "grotendeels overeenstemt met de internationale standaard inzake de uitwisseling van bankgegevens" [5], meer bepaald de informatie-uitwisselingsbepaling uit het OESO-modelverdrag 2008.

Artikel 26, paragraaf 1, van dat modelverdrag bepaalt echter :

> "Les autorités compétentes des États contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des États contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elles prévoient n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par les articles 1 et 2" [6].

De woorden "belastingen van elke soort en benaming, die worden geheven ten behoeve van de verdragsluitende Staten" in deze internationaalrechtelijke tekst maken geen onderscheid naargelang de belasting in de federale en de gedecentraliseerde Staten door deze of gene overheid in hun interne organisatie het voorwerp is van een dienst. De woorden "geheven ten behoeve van" betekenen kennelijk dat het belastingen betreft die gelden binnen de betrokken Staten en dat ze niet de beperkte draagwijdte vertonen die in de memorie van toelichting bij het Protocol eraan wordt gegeven, waarin wordt gesteld dat de werkingssfeer van

---

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

(4) Memorie van toelichting, punten A en C, artikel XVIII.

(5) *Ibid.*, punt C, artikel XVIII.

(6) Zie: www.oecd.org/dataoecd/43/56/42219427.pdf.

artikel 26 beperkt moet worden op basis van de enkele heffingsverrichtingen en tot de wetgeving waarbij deze worden geregeld.

3.4. Vergeleken met artikel 26, paragraaf 1, van het OESO-modelverdrag zijn in de tekst van artikel 26, paragraaf 1, van het voornoemde verdrag tussen België en het Verenigd Koninkrijk de woorden "door of" (in de authentieke Engelse versie: "by or") ingevoegd tussen de woorden "belastingen van elke soort en benaming die worden geheven" en de woorden "ten behoeve van de overeenkomstsluitende Staten", zoals volgt uit artikel XVIII van het Protocol.

Zoals blijkt uit de memorie van toelichting, blijken de stellers van de tekst beschouwd te hebben dat het begrip "overeenkomstsluitende Staten" niet aldus begrepen mag worden dat het ook de staatkundige onderdelen of plaatselijke publiekrechtelijke lichamen daarvan inhoudt, maar ze integendeel uitsluit, net zoals in België wat de verdeling van bevoegdheden betreft een onderscheid wordt gemaakt tussen de federale overheid, de gemeenschappen en de gewesten [(7)], zulks teneinde te pogen om in het kader van de vaststelling van de werkingssfeer van het nieuwe artikel 26 van het verdrag eveneens een onderscheid te maken tussen de belastingen waarvan de dienst verzorgd wordt door de federale overheid en die waarvan de dienst verzorgd wordt door de deelentiteiten [(8)].

De ondertekenaars van het Protocol hebben dit laatste voornemen aldus niet omgezet in het dispositief zelf van artikel 26.

Op basis daarvan kan de tekst immers in ieder geval op twee manieren worden gelezen:

---

(7) Voorbeelden : de artikelen 1, 1*/*, en 26, § 1, 1*/*, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof; de artikelen 3, § 3, en 85*bis* van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973.

(8) Het begrip "verdragsluitende Staten" in het OESO-modelverdrag slaat in werkelijkheid op het geheel van de entiteiten die een belasting kunnen heffen, daaronder begrepen de staatkundige onderdelen of plaatselijke publiekrechtelijke lichamen daarvan, maar niet, zoals de stellers van de tekst van het Protocol lijken te hebben bedoeld, de federale of centrale overheid, die zich onderscheidt van de aldaar bestaande staatkundige onderdelen of plaatselijke publiekrechtelijke lichamen daarvan.

a) volgens een eerste lezing moet het woord "geheven" (in de Engelse versie: "imposed") worden begrepen in de ruime betekenis van het OESO-modelverdrag, waarbij de belastingen bedoeld worden die binnen de drie categorieën van instellingen (verdragsluitende Staten, hun staatkundige onderdelen en hun plaatselijke publiekrechtelijke lichamen) gelden, ongeacht of ze deze belastingen "te hunnen behoeve" zelf heffen of laten heffen door een ander beleidsniveau (*in casu* de federale overheid); dit lijkt niet de bedoeling te zijn geweest, gelet op het feit dat in de memorie van toelichting de klemtoon wordt gelegd op de vaststelling van de werkingssfeer van artikel 26 naargelang van de dienst van de desbetreffende belastingen;

b) volgens een tweede lezing moet het woord "geheven" in beperkte zin worden begrepen, doordat het alleen slaat op de dienst van de beschouwde belastingen, teneinde duidelijk aan te geven dat zodra een belasting in de enge zin wordt geheven "door" een beleidsniveau (bijvoorbeeld het federale niveau), ze onder de toepassing van het Protocol valt, ongeacht of ze eventueel wordt geheven "ten behoeve van" een ander beleidsniveau (bijvoorbeeld een gewest); gelet op de uitleg verstrekt in de memorie van toelichting zijn de woorden "ten behoeve van" (in de Engelse versie: "on behalf of") in deze zin te verstaan, maar de stellers van de tekst blijken uit het oog te hebben verloren dat als gevolg van de heffing, zelfs in de enge zin, "ten behoeve van de overeenkomstsluitende Staten", alle belastingen, daaronder begrepen de gewestelijke belastingen waarvan de dienst vooralsnog door de federale overheid wordt verzorgd, binnen de werkingssfeer van het Protocol komen te vallen.

Ondanks de aanwijzingen in tegengestelde zin in de memorie van toelichting [(9)], laat het zich aanzien dat de tekst van het nieuwe artikel 26, paragraaf 1, van het voormelde Verdrag tussen België en het Verenigd Koninkrijk, zoals hij voortvloeit uit artikel XVIII van het Protocol, niet anders kan worden geïnterpreteerd dan dat daarin alle in België geheven belastingen vervat zijn, ongeacht of ze "ten behoeve van" de federale overheid of, in voorkomend geval, andere beleidsniveaus worden geheven. Ook de door de deelentiteiten te hunnen behoeve geheven belastingen zijn daarin vervat.

---

(9) Zie *supra*, punt 3.1.

In feite had het toevoegen van de woorden "door of" ten aanzien van de tekst van dat artikel 26 geen enkel nut, daar de woorden "die worden geheven" en "ten behoeve van" een ruime betekenis hebben [(10)].

3.5. In het nieuwe artikel 26, paragraaf 1 (artikel XVIII van het Protocol) zou het eenvoudiger geweest zijn uit te gaan van de tekst van artikel 26 van het OESO-modelverdrag, zonder de woorden "door of" toe te voegen en door het werkwoord "heffen" te gebruiken in de ruime zin zoals in de laatstgenoemde tekst en niet onder verwijzing naar het bijzondere stelsel van dienst van de belastingen die een beleidsniveau verstrekt ten voordele van een ander.

De memorie van toelichting en de artikelsgewijze bespreking zullen hoe dan ook grondig moeten worden herzien om de juiste inhoud van de tekst van het Protocol beter weer te geven.

Ook zou indien mogelijk de tekst van dit protocol verduidelijkt moeten worden in het licht van de voorgaande opmerkingen. In het bijzonder met betrekking tot fiscale aangelegenheden dienen de geldende regelingen zo te worden geredigeerd dat redactionele onduidelijkheden worden beperkt en ernstige interpretatieproblemen worden voorkomen.

3.6. Er dient er op gelet te worden dat tot de "belastingen van elke soort en benaming", waarvan sprake is in het nieuwe artikel 26, paragraaf 1, ook de belastingen behoren die worden geheven door de gemeenschappen en gewesten op basis van de fiscale autonomie, hun verleend bij artikel 170, § 2, van de Grondwet [(11)] en dat deze entiteiten zelf zorgen voor de dienst van de laatstgenoemde belastingen.

---

(10) *Ibid.*

(11) Weliswaar is de effectiviteit van het bestaan van belastingen geheven door de Vlaamse en Franse Gemeenschap laag wegens de cumulatieve toepassing van de decreten van die publiekrechtelijke lichamen op het tweetalige gebied Brussel-Hoofdstad en het ontbreken van een subnationaliteit bepaaldelijk op dat grondgebied, maar de mogelijkheid dat deze gemeenschappen belastingen heffen op basis van hun belastingautonomie is niet uitgesloten. Deze moeilijkheden rijzen hoe dan ook niet voor de Duitstalige Gemeenschap.

4. Uit het voorgaande blijkt dat, aangezien de dienst van de gemeenschaps- en gewestbelastingen geraakt wordt door het voorliggende Protocol [(12)], dat protocol als een gemengd verdrag moet worden aangemerkt.

Het sluiten van dergelijke verdragen is geregeld in het voormelde samenwerkingsakkoord van 8 maart 1994 [(13)]. Volgens dat samenwerkingsakkoord dienen in dat geval de gemeenschappen en de gewesten via de Interministeriële Conferentie voor het Buitenlands Beleid te worden betrokken [(14)] alsook het verdrag mede te ondertekenen [(15)], wat blijkbaar niet is gebeurd. Een ander gevolg van het

---

(12) Het gaat niet enkel om het nieuwe artikel 26 (zie *supra*, punt 3.6), vermits uit het nieuwe artikel 2, paragraaf 1, van het verdrag volgt dat de regels ervan ook gelden voor belastingen geheven ten behoeve van de staatkundige onderdelen en uit artikel 2, paragraaf 3, onderdeel b, volgt dat bijvoorbeeld ook de onroerende voorheffing, een gewestbelasting, onder het verdrag valt ook al staat de federale overheid niet meer in voor de dienst ervan wat het Vlaamse Gewest betreft.

(13) En in een tweede samenwerkingsakkoord van dezelfde datum, namelijk het samenwerkingsakkoord van 8 maart 1994 tussen de federale overheid, de Gemeenschappen en de Gewesten en het Verenigd College van de Gemeenschappelijke Gemeenschapscommissie over de nadere regelen voor het sluiten van gemengde verdragen.

(14) Zie de artikelen 1 tot 7 van 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. Dat geldt ook voor het Verenigd College van de Gemeenschappelijke Gemeenschapscommissie, op grond van artikel 63 van de bijzondere wet van 12 januari 1989 met betrekking tot de Brusselse instellingen en artikel 1 van het samenwerkingsakkoord van 8 maart 1994 tussen de federale overheid, de Gemeenschappen en de Gewesten en het Verenigd College van de Gemeenschappelijke Gemeenschapscommissie over de nadere regelen voor het sluiten van gemengde verdragen, en voor de Franse Gemeenschapscommissie, op grond van de respectievelijke artikelen 4, eerste lid, 1/, van decreet II van 19 juli 1993 van de Franse Gemeenschap tot toekenning van de uitoefening van sommige bevoegdheden van de Franse Gemeenschap aan het Waalse Gewest en de Franse Gemeenschapscommissie, van decreet II van 22 juli 1993 van het Waalse Gewest betreffende de overheveling van sommige bevoegdheden van de Franse Gemeenschap naar het Waalse Gewest en de Franse Gemeenschapscommissie en van decreet III van het Brusselse Hoofdstedelijk Gewest van 22 juli 1993 tot toekenning van de uitoefening van sommige bevoegdheden van de Franse Gemeenschap aan het Waalse Gewest en de Franse Gemeenschapscommissie.

(15) Zie artikel 8 van 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. Dat geldt ook voor de Franse Gemeenschapscommissie, op grond van de artikelen vermeld in voetnoot 14.

gemengd karakter is dat de gemeenschaps- en gewestparlementen alsnog zullen moeten instemmen met het verdrag [16].

5. Mocht het Protocol 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 procedureregel 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.

Enerzijds 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".

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

---

(16) Zie artikel 16 van de bijzondere wet van 8 augustus 1980, van toepassing voor alle gefedereerde collectiviteiten, en de artikelen 9 tot 11 van 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. Dat geldt eveneens voor het Verenigd College van de Gemeenschappelijke Gemeenschapscommissie, op grond van artikel 2 van het samenwerkingsakkoord van 8 maart 1994 tussen de federale overheid, de Gemeenschappen en de Gewesten en het Verenigd College van de Gemeenschappelijke Gemeenschapscommissie over de nadere regelen voor het sluiten van gemengde verdragen, en voor de Franse Gemeenschapscommissie, op grond van de artikelen vermeld in voetnoot 14.

> 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 gewesten [(17)] 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)" [(18)].

Gelet op hetgeen voorafgaat, kan de wijziging van de huidige regeling inzake de uitwisseling van inlichtingen met het Verenigd Koninkrijk, die verband houdt met de vaststelling van de belastinggrondslag en de controle, beschouwd worden als de wijziging van een administratieve procedureregel 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

---

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

(18) 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).

bevoegdheid afhankelijk wordt gesteld van een procedure van voorafgaand overleg met de gewesten.

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.

Uit die bepaling vloeit voort dat over de voorgestelde wijziging van het dubbelbelastingverdrag overleg dient te worden gepleegd met de gewesten [(19)]. 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.

---

(19) 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 verminderingen 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 [20]. 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 instemmingswet [21] 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" [22].

---

[20] 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.

[21] 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".

[22] *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 dubbelbelastingverdragen 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 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" [23].

6.3. Voor strafbepalingen [24] geldt het legaliteitsbeginsel, zodat een strafbaar feit duidelijk in de wet moet worden bepaald [25].

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 dubbelbelastingverdrag of van artikel 3 van het wetsontwerp. Indien op vraag van de bevoegde autoriteit van het Verenigd Koninkrijk inlichtingen worden ingewonnen in de rekeningen, boeken en documenten van bankinstellingen, wisselkantoren en krediet- en spaarinstellingen, gebeurt dit op grond van de regeling opgenomen in het dubbelbelastingverdrag en artikel 3 van het wetsontwerp en niet met toepassing van de artikelen 322 tot 324 van

---

[23] Dit antwoord heeft betrekking op een ander voorontwerp van wet 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.

[24] 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).

[25] 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.

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 artikel 26, paragraaf 5, van het verdrag. 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 [(26)].

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.

BIJZONDERE OPMERKINGEN

Protocol

Artikel XVIII

De Nederlandse versie en de Franse versie van het protocol - het gaat om vertalingen vermits de authentieke tekst in het Engels is gesteld - bevatten een aantal taalkundige onvolkomenheden.

In het nieuwe artikel 26, paragraaf 5, van het verdrag is in de Nederlandse tekst sprake van "een persoon die werkzaam is in de hoedanigheid van (...) een zaakwaarnemer", wat in de Franse tekst wordt weergegeven met de woorden "une personne agissant en tant [que] (...) fiduciaire". Beide taalversies lijken daarmee niet helemaal gelijk te lopen.

Nog in dezelfde bepaling wordt in de Nederlandse vertaling de enigszins bevreemdende omschrijving "eigendomsbelangen in een persoon" gebruikt. De Franse tekstversie ("droits de propriété d'une personne") is in elk geval duidelijker.

---

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

PORTÉE DE L'AVANT-PROJET

L'avant-projet soumis pour avis vise à porter assentiment à un protocole modifiant bon nombre de dispositions de la Convention de double imposition avec le Royaume-Uni [(1)] (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 nouvelles dispositions conventionnelles (articles 3 et 4).

Les nouvelles dispositions étendent, notamment, les possibilités d'échange de renseignements en matière fiscale. En vertu des nouvelles dispositions, cet échange pourra désormais également porter, par exemple, sur des données détenues par une banque (voir le nouvel article 26, paragraphe 5, de la convention, ainsi que l'article 3 du projet de loi).

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

1. Le nouvel article 26, paragraphe 1, de la convention de double imposition s'énonce comme suit:

> (traduction) "Les autorités compétentes des États contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus par ou pour le compte des États contractants dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par les articles 1er et 2".

L'article 1 de la convention définit le champ d'application personnel, à savoir les "personnes qui sont des résidents d'un État contractant ou des deux États contractants", tandis que l'article 2 détermine les impôts auxquels s'applique la convention. Il s'agit des "impôts sur le revenu et sur les gains en capital perçus pour le compte d'un État contractant, de ses subdivisions politiques ou de ses collectivités locales, quel que soit le système de perception" (paragraphe 1 de l'article). Les impôts actuels auxquels s'applique la convention en Belgique sont l'impôt des personnes

---

(1) Convention entre le Gouvernement du Royaume de Belgique et le Gouvernement du Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur les gains en capital, signée à Bruxelles le 1er juin 1987, approuvée par la loi du 27 septembre 1989.

physiques, l'impôt des sociétés, l'impôt des personnes morales et l'impôt des non-résidents, chaque fois "y compris les précomptes et les additionnels auxdits impôts et précomptes" (paragraphe 3, b, de l'article).

Le nouveau régime en matière d'échange de renseignements avec le Royaume-Uni (article XVIII du protocole) est toutefois général et n'est donc pas limité aux personnes visées à l'article 1 de la convention et aux impôts mentionnés à l'article 2 de celle-ci.

2. L'article 26 modifié de la convention relatif à l'échange de renseignements 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.

La disposition conventionnelle constitue donc aussi le fondement juridique de la demande de renseignements aux autorités compétentes du Royaume-Uni et de la collecte d'informations dans ce pays à des fins fiscales belges.

3.1. Contrairement à l'article 2, paragraphe 1, de la convention qui fait mention des "impôts (...) perçus pour le compte d'un État contractant, de ses subdivisions politiques ou de ses collectivités locales" (dans la version anglaise qui fait foi: "taxes (...) imposed on behalf of a Contracting State or of its political subdivisions or local authorities"), l'article 26, paragraphe 1, de la convention fait état des "impôts (...) perçus par ou pour le compte des États contractants" (texte anglais: "taxes (...) imposed by or on behalf of the Contracting States"), sans mentionner les subdivisions politiques ou les collectivités locales.

3.2. À propos du nouvel article 26, paragraphe 1, de la convention, l'exposé des motifs indique ce qui suit:

> "Le paragraphe 1 permet d'échanger des renseignements pour l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus par ou pour le compte des États contractants. Les renseignements pour l'application de la législation interne relative aux impôts perçus par les subdivisions politiques ou les collectivités locales pour leur propre compte ne sont donc pas échangés. Cette exclusion n'est pas contraire aux principes de l'OCDE (voir paragraphe 10 .1 des Commentaires sur l'article 26 du Modèle OCDE)" [(2)].

Ainsi, il apparaît que l'intention n'est d'appliquer le régime en matière d'échange de renseignements que si l'autorité fédérale assure le "service des impôts", au sens où cette notion est utilisée, notamment, à l'article 5, §§ 3 et 4, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, 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:

- la notion de "perception", dans le nouvel article 26 de la convention, correspond, d'une manière générale, aux opérations qualifiées de "service des impôts" en droit interne;

- le critère de rattachement d'un impôt à l'autorité fédérale ou à celle des entités fédérées, pour la détermination du champ d'application du nouvel article 26 de la convention, 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 [(3)] ni même de celle du niveau de pouvoir au profit duquel cet impôt est prélevé.

---

(2) Exposé des motifs, point C, article XVIII.

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

3.3. Il importe toutefois d'avoir présent à l'esprit le fait que, comme le confirme également à plusieurs reprises l'exposé des motifs [4], le protocole tend à intégrer dans la convention précitée entre la Belgique et le Royaume-Uni, un dispositif "largement conforme au standard international d'échange de renseignements bancaires" [5], plus particulièrement la disposition relative à l'échange de renseignements du Modèle OCDE de 2008.

Or, en vertu de l'article 26, paragraphe 1, de ce Modèle,

> "Les autorités compétentes des États contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des États contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elles prévoient n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par les articles 1 et 2" [6].

Lorsque, dans ce texte de source internationale, il est question d'"impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des États contractants", il n'est pas fait de distinction selon que l'impôt, dans les États fédéraux et décentralisés, fait l'objet d'un service par telle ou telle autorité dans leur organisation interne. Les mots "perçus pour le compte" signifient manifestement qu'il s'agit des impôts en vigueur au sein des États concernés et qu'ils ne revêtent pas le sens restreint, tendant à limiter le champ d'application de l'article 26 en fonction des seules opérations de perception et aux législations qui les règlent, que leur donne l'exposé des motifs dans le protocole.

3.4. Par rapport à l'article 26, paragraphe 1, du Modèle OCDE, les mots "par ou" (traduction française; dans la version anglaise qui fait foi: "by or") ont été insérés entre les mots "impôts de toute nature ou dénomination perçus" et "pour le compte des États contractants" dans le texte de l'article 26, paragraphe 1, de la convention précitée entre la Belgique et le Royaume-Uni, tel qu'il résulte de l'article XVIII du protocole.

Ainsi qu'il résulte de l'exposé des motifs, les rédacteurs du texte semblent avoir considéré que la notion d'"États contractants" devait se comprendre non comme incluant aussi leurs subdivisions politiques ou leurs collectivités locales mais

---

(4) Exposé des motifs, points A et C, article XVIII.

(5) *Ibid.*, point C, article XVIII.

(6) Voir: www.oecd.org/dataoecd/43/56/42219427.pdf.

au contraire comme les excluant, de la même manière qu'en Belgique l'on distingue, pour la répartition des compétences, entre l'autorité fédérale, les Communautés et les Régions [(7)], et ce afin de tenter d'établir également une distinction, pour la détermination du champ d'application du nouvel article 26 du protocole, entre les impôts dont le service est assuré par l'autorité fédérale et ceux dont le service est assuré par les entités fédérées [(8)].

Les signataires du protocole n'ont donc pas traduit cette dernière intention dans le dispositif même de l'article 26.

En effet, deux lectures du texte peuvent, en tout cas, en être déduites:

a) selon une première lecture, le mot "perçus" (dans la version anglaise: "imposed") doit être compris dans le sens large du Modèle OCDE, à savoir celui qui renvoie aux impôts en vigueur au sein des trois catégories d'institutions (États contractants, leurs subdivisions politiques et leurs collectivités locales), peu importe qu'ils les perçoivent eux-mêmes ou qu'ils le fassent percevoir, "pour leur compte", par un autre niveau de pouvoir (l'autorité fédérale en l'occurrence); telle ne semble pas avoir été l'intention poursuivie, compte tenu de l'accent mis dans l'exposé des motifs sur la détermination du champ d'application de l'article 26 en fonction du service des impôts considérés;

---

(7) Exemples: articles 1er, 1/, et 26, § 1er, 1/, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle; articles 3, § 3, et 85*bis* des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973.

(8) En réalité, lorsque, dans le Modèle OCDE, il est question des "États contractants", cette notion vise l'ensemble des entités susceptibles de lever un impôt, en ce compris leurs subdivisions politiques ou leurs collectivités locales, et non, comme semblent l'avoir conçu les rédacteurs du texte du protocole, comme l'autorité fédérale ou centrale se distinguant des subdivisions politiques et des collectivités locales qui y coexistent.

b) selon une deuxième lecture, le terme "perçus" doit être compris au sens restreint, dès lors qu'il se rapporte au seul service des impôts considérés, afin de bien faire apparaître que, dès le moment où un impôt est perçu, au sens restreint, "par" un niveau de pouvoir (par exemple l'autorité fédérale), il est visé par le protocole, peu importe qu'il soit éventuellement perçu "pour le compte" d'un autre niveau de pouvoir (par exemple une région); compte tenu des explications contenues dans l'exposé des motifs, c'est en ce sens que les mots "pour le compte" (dans la version anglaise: "on behalf of") ont été compris mais les rédacteurs du texte semblent avoir perdu de vue que cette perception, même au sens restreint, "pour le compte des États contractants" faisait entrer tous les impôts, en ce compris les impôts régionaux dont le service est encore assuré par l'autorité fédérale, dans le champ d'application du protocole.

Malgré les indications en sens contraire constatées dans l'exposé des motifs [(9)], il paraît impossible d'interpréter le texte de l'article 26, paragraphe 1, nouveau, de la convention précitée entre la Belgique et le Royaume-Uni, tel qu'il résulte de l'article XVIII du protocole, autrement que comme incluant l'ensemble des impôts perçus en Belgique, peu importe qu'ils le soient "pour le compte" de l'autorité fédérale ou pour celui, le cas échéant, d'autres niveaux de pouvoir. Ils incluent aussi les impôts perçus par les entités fédérées, pour leur propre compte.

En réalité, l'ajout des mots "par ou" par rapport au texte de cet article 26 n'avait aucune utilité, les mots "perçus" et "pour le compte" ayant un sens large [(10)].

3.5. Il eût été plus simple, à l'article 26, paragraphe 1, nouveau (article XVIII du protocole) de s'inspirer du texte de l'article 26 du Modèle OCDE, sans ajout des mots "par ou" et en utilisant le verbe "percevoir" dans le sens large qu'utilise ce dernier texte et non en référence au système particulier de service des impôts assuré par un niveau de pouvoir au profit d'un autre.

---

(9) Voir le point 3.1, ci-avant.

(10) *Ibid.*

Quoi qu'il en soit, l'exposé des motifs et le commentaire des articles devront être fondamentalement revus pour mieux refléter la teneur exacte du texte du protocole.

Il conviendrait aussi, si possible, que ce dernier soit clarifié à la lumière des observations qui précèdent. En matière fiscale tout particulièrement, il importe que les dispositifs en vigueur soient rédigés de manière à réduire les ambiguïtés rédactionnelles et à éviter les difficultés majeures d'interprétation.

3.6. Il convient d'être attentif au fait que, parmi les "impôts de toute nature ou dénomination" dont il est question à l'article 26, paragraphe 1, nouveau, figurent également ceux levés par les Communautés et les Régions sur la base de leur autonomie fiscale conférée par l'article 170, § 2, de la Constitution [(11)] et que le service de ces derniers est assuré par ces entités elles-mêmes.

4. Il ressort de ce qui précède que puisque le service des impôts communautaires et régionaux est concerné par le protocole à l'examen [(12)], celui-ci doit recevoir la qualification de traité mixte.

---

(11) Il est vrai que l'effectivité de l'existence d'impôts levés par les Communautés flamande et française est faible en raison de l'application cumulative des décrets de ces collectivités sur le territoire bilingue de Bruxelles-Capitale et de l'absence de sous-nationalité notamment sur ce territoire mais la possibilité de voir ces communautés lever des impôts sur la base de leur autonomie fiscale n'est pas inexistante. Ces difficultés ne se posent pas, en toute hypothèse, pour la Communauté germanophone.

(12) Il ne s'agit pas seulement du nouvel article 26 (voir ci-dessus, point 3.6), dès lors qu'il résulte du nouvel article 2, paragraphe 1, de la convention que les règles de celle-ci s'appliquent également aux impôts perçus pour le compte des subdivisions politiques et de l'article 2, paragraphe 3, b, que, par exemple, le précompte immobilier, un impôt régional, relève également de la convention, même si l'autorité fédérale n'en assure plus le service en ce qui concerne la Région flamande.

La conclusion de pareils traités est réglée dans l'accord de coopération du 8 mars 1994 précité [13]. Selon cet accord de coopération, les Communautés et les Régions doivent dans ce cas être associées à l'acte dans le cadre de la Conférence interministérielle de la Politique étrangère [14] et à la signature du traité [15], ce qui n'a apparemment pas eu lieu. Le caractère mixte implique également que les parlements communautaires et régionaux devront encore donner leur assentiment au traité [16].

---

(13) Et dans un second accord de coopération de la même date, à savoir dans l'accord de coopération du 8 mars 1994 entre l'État fédéral, les Communautés, les Régions et le Collège réuni de la Commission communautaire commune relatif aux modalités de conclusion des traités mixtes.

(14) Voir les articles 1er à 7 de 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. Il en va de même pour le Collège réuni de la Commission communautaire commune en vertu de l'article 63 de la loi spéciale du 12 janvier 1989 relative aux institutions bruxelloises et de l'article 1er de l'accord de coopération du 8 mars 1994 entre l'État fédéral, les Communautés, les Régions et le Collège réuni de la Commission communautaire commune relatif aux modalités de conclusion des traités mixtes et pour la Communauté française en vertu des articles 4, alinéa 1er, respectivement du décret II de la Communauté française du 19 juillet 1993 attribuant l'exercice de certaines compétences de la Communauté française à la Région wallonne et à la Commission communautaire française, du décret II de la Région wallonne du 22 juillet 1993 attribuant l'exercice de certaines compétences de la Communauté française à la Région wallonne et à la Commission communautaire française et du décret III de la Région de Bruxelles-Capitale du 22 juillet 1993 attribuant l'exercice de certaines compétences de la Communauté française à la Région wallonne et à la Commission Communautaire française.

(15) Voir l'article 8 de 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. Il en va de même pour la Commission communautaire commune en vertu des articles mentionnés dans la note 14.

(16) Voir l'article 16 de la loi spéciale du 8 août 1980, applicable à toutes les collectivités fédérées, et les articles 9 à 11 de 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. Il en va de même pour le Collège réuni de la Commission communautaire commune en vertu de l'article 2 de l'accord de coopération du 8 mars 1994 entre l'État fédéral, les Communautés, les Régions et le Collège réuni de la Commission communautaire commune relatif aux modalités de conclusion des traités mixtes et pour la Commission communautaire française en vertu des articles mentionnés dans la note 14.

.../...

5. Si, en ce qui concerne les impôts régionaux, le protocole 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 spéciales 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".

D'autre part, l'article 5, § 3, alinéa 1er, 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 1er, 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 [(17)], 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)" [(18)].

Compte tenu de ce qui précède, la modification du régime actuel en matière d'échange de renseignements avec le Royaume-Uni, relatif à la fixation de la base d'imposition et au contrôle, peut être considérée 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.

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 1er, 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.

---

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

(18) 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).

Il résulte de cette disposition qu'une concertation avec les régions doit avoir lieu au sujet de la modification proposée de la convention de double imposition [(19)]. 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 même.

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, § 1er, alinéa 1er, des lois sur le Conseil d'État, de soumettre les dispositions modifiées à la section de législation pour un nouvel examen.

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 la double imposition avec les États-Unis d'Amérique [(20)]. 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".

---

(19) 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, 295); avis 47.385/1 du 9 novembre 2009 sur un avant-projet de "loi-programme" (*Doc. parl.*, Chambre, DOC 52 2278/001, 228-230).

(20) 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.

En vertu de l'article 8 de la loi d'assentiment [(21)] à cette convention préventive de la 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" [(22)].

6.2. Il a été demandé au délégué pourquoi ni les conventions préventives de la double imposition ou les accords en matière d'échange de renseignements actuellement soumis pour avis au Conseil d'État, section de législation, 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

---

(21) 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".

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

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 CIR1992. Les pénalités prévues par les articles 445 et 449 en cas de contravention au CIR1992 sont, dès lors, applicables.

Si le Conseil d'État 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 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" [(23)].

---

(23) Cette réponse à trait à un autre avant-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 peut tout autant porter sur le présent projet.

6.3. S'agissant des dispositions pénales [(24)], le principe de la légalité s'applique de sorte qu'il appartient à la loi de définir clairement l'infraction [(25)].

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.

Par conséquent, les articles 445 à 459 du CIR 92 ne s'appliquent pas d'eux-mêmes aux infractions aux dispositions de la convention préventive de la double imposition ou de l'article 3 du projet de loi. Si à la demande de l'autorité compétente du Royaume-Uni, 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 dispositif inscrit à la convention préventive de la double imposition et à l'article 3 du projet et pas en application des articles 322 à 324 du CIR 92. 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'article 26, paragraphe 5, de la convention. 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 [(26)].

---

(24) 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).

(25) *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.

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

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.

OBSERVATIONS PARTICULIÈRES

Protocole

Article XVIII

Les versions française et néerlandaise du protocole - il s'agit de traductions puisque le texte faisant foi est rédigé en anglais - comportent un certain nombre d'imperfections sur le plan de la langue.

Dans le texte français du nouvel article 26, paragraphe 5, de la convention, il est question d'"une personne agissant en tant [que] (...) fiduciaire", ce que le texte néerlandais exprime par les mots "een persoon die werkzaam is in de hoedanigheid van (...) een zaakwaarnemer". Les deux versions ne paraissent pas concorder parfaitement.

Toujours dans la même disposition, le texte néerlandais emploie le libellé quelque peu déconcertant de "eigendomsbelangen in een persoon". La version française du texte ("droits de propriété d'une personne") est en toute hypothèse plus claire.

De kamer was samengesteld uit		La chambre était composée de
de Heren Messieurs	M. VAN DAMME,	kamervoorzitter, président de chambre,
	J. BAERT, W. VAN VAERENBERGH,	staatsraden, conseillers d'État,
	M. RIGAUX,	assessor van de afdeling wetgeving, assesseur de la section de législation,
Mevrouw Madame	A. BECKERS,	griffier, greffier.

Het verslag werd uitgebracht door Mevr. A. SOMERS, adjunct-auditeur.

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

Le rapport a été présenté par Mme A. SOMERS, auditeur adjoint.

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

DE GRIFFIER - LE GREFFIER,

A. BECKERS

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT,

M. VAN DAMME