

KONINKRIJK BELGIË

ADVIES 49.746/1
VAN 23 JUNI 2011

VAN DE AFDELING WETGEVING
VAN DE RAAD VAN STATE

DE RAAD VAN STATE, afdeling Wetgeving, eerste kamer, op 24 mei 2011 door de Minister van het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest, belast met Financiën, Begroting en Externe Betrekkingen, verzocht hem, binnen een termijn van dertig dagen, van advies te dienen over een voorontwerp van ordonnantie “houdende instemming met het Protocol tot wijziging van de Overeenkomst van 1 juni 1987 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, gedaan te Parijs op 24 juni 2009”, heeft het volgende advies gegeven:

Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond¹, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

* *

STREKKING VAN HET VOORONTWERP VAN ORDONNANTIE

Het om advies voorgelegde voorontwerp strekt ertoe instemming te verlenen met een protocol² tot wijziging van tal van bepalingen van het dubbelbelastingverdrag met het Verenigd Koninkrijk (zie artikel 2 van het ontwerp).

Daarenboven worden “[d]e administratieve en strafrechtelijke sancties waarin het intern fiscaal recht voorziet” van toepassing verklaard “op de persoon die de verplichtingen niet nakomt die voor hem voortkomen uit de onderzoeksmacht die aan de administratie is toegekend door artikel 26, paragraaf 5 van de Overeenkomst” (artikel 3).

ALGEMENE OPMERKINGEN

1. Op 1 juni 1987 is te Brussel een overeenkomst gesloten tussen het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland en het Koninkrijk België tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar vermogenswinsten. Gelet op haar inhoud had deze overeenkomst enkel betrekking op bevoegdheden van de federale Staat, die zijn instemming verleende bij wet van 27 september 1989.

Op 24 juni 2009 is te Parijs tussen dezelfde partijen een protocol gesloten dat de voormelde overeenkomst wijzigt. Daarbij is de federale Staat uitgegaan van de veronderstelling

¹ Aangezien het om een voorontwerp van ordonnantie gaat wordt onder rechtsgrond de conformiteit met hogere rechtsnormen verstaan.

² Protocol ‘amending the Convention between the Government of het United Kingdom of Great Britain and northern Ireland and the Government of the Kingdom of Belgium for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and capital gains, signed at Brussels on 1 juni 1987’, gedaan te Parijs op 24 juni 2009.

dat hij zich opnieuw enkel voor zichzelf engageerde vermits, volgens hem, het protocol enkel betrekking had op belastingen waarvoor hij exclusief bevoegd was.

Een voorontwerp van wet tot instemming met dit protocol is voor advies aan de Raad van State voorgelegd, die heeft geoordeeld dat het in werkelijkheid om een gemengd verdrag gaat aangezien de uitwisseling van inlichtingen die erdoor georganiseerd wordt betrekking heeft op het geheel van de belastingen die in België geheven worden.³

Daaruit heeft de Raad van State afgeleid dat het protocol de instemming behoeft van de gewesten en de gemeenschappen vermits deze over een fiscale autonomie beschikken die hen toelaat belastingen in te stellen die in het toepassingsgebied van het protocol vallen.

Uit de documenten gevoegd bij de adviesaanvraag blijkt dat de Werkgroep gemengde verdragen, ingesteld bij het samenwerkingsakkoord van 8 maart 1994 tussen de federale overheid, de gemeenschappen en de gewesten ‘over de nadere regelen voor het sluiten van gemengde verdragen’, zich op 26 oktober 2010 bij dit standpunt heeft aangesloten.⁴

2. Vermits de bepalingen die het voorwerp zijn van het betrokken protocol, met uitzondering van de artikelen XX en XXI ervan, bestemd zijn om te worden geïntegreerd in het dubbelbelastingverdrag, en deze bepalingen bovendien niet los van de andere bepalingen van het dubbelbelastingverdrag kunnen worden gelezen, heeft het geen zin enkel met het protocol in te stemmen.

Aangezien evenwel de oorspronkelijke overeenkomst, op zich genomen, geen gemengd verdrag is, zou het evenmin zin hebben in te stemmen met die overeenkomst in haar oorspronkelijke versie.

Bijgevolg is het aangewezen om instemming te verlenen met de “Overeenkomst ondertekend te Brussel op 1 juni 1987, zoals gewijzigd door het Protocol gedaan te Parijs op 24 juni 2009”.

Gelet evenwel op het gegeven dat het protocol ook autonome bepalingen bevat die niet in de overeenkomst worden geïntegreerd, zal, opdat die bepalingen gevolg zouden hebben, ook afzonderlijk instemming moeten worden verleend met het Protocol van 24 juni 2009.

³ Adv.RvS 48.089/1 van 29 april 2010, *Parl.St.* Senaat 2010-11, nr. 5-965/1, 46-56.

⁴ De Interministeriële Conferentie voor Buitenlands Beleid (ICBB) stemde via de schriftelijke procedure in met het verslag van de Werkgroep gemengde verdragen, wat bij brieven van 20 januari 2011 is bevestigd.

Artikel 2 van het ontwerp dient dan ook als volgt gesteld te worden:

“Volkomen gevolg zullen hebben:

1° 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, gewijzigd bij het Protocol, gedaan te Parijs op 24 juni 2009;

2° 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.”

Ook het opschrift van het ontwerp zal bijgevolg moeten worden aangepast.

3. Aangezien het protocol in de Engelse taal is gesteld, zal die versie aan het Brussels Hoofdstedelijk Parlement moeten worden voorgelegd. Opdat het Parlement met kennis van zaken zou kunnen beslissen, dient aan het ontwerp bovendien een Nederlandse en een Franse vertaling te worden toegevoegd van het om instemming voorgelegde protocol.

Wat de overeenkomst betreft die wordt gewijzigd, zal aan het Parlement de Nederlandse en de Franse versie ervan moeten worden voorgelegd.⁵

4. Het nieuwe artikel 26, paragraaf 1, van het dubbelbelastingverdrag (artikel XVIII van het protocol) 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

⁵ Wat het oorspronkelijke dubbelbelastingverdrag betreft, zijn de drie teksten (Nederlands, Frans, Engels) gelijkelijk authentiek.

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 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 opcentiemen op die belastingen en voorheffingen” (paragraaf 3 van het artikel).

De nieuwe regeling inzake de uitwisseling van inlichtingen met het Verenigd Koninkrijk 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*. Bovendien kunnen ook inlichtingen worden gevraagd aan een bevoegde autoriteit “zelfs al heeft [die autoriteit] die inlichtingen niet nodig voor zijn eigen belastingdoeleinden” (nieuw artikel 26, paragraaf 4, van het verdrag). De Staat aan wie de inlichtingen zijn gevraagd, dient gebruik te maken van “de middelen waarover hij beschikt om de gevraagde inlichtingen te verkrijgen” (idem).

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

Uit het nieuwe artikel 3, paragraaf 1, (j) van het verdrag (artikel II van het protocol) volgt dat in België onder “bevoegde autoriteit” wordt verstaan “de minister van Financiën of zijn bevoegde vertegenwoordiger”. Aangezien het om een gemengd verdrag gaat, is de bevoegdheid daarmee niet exclusief aan de federale minister van Financiën (of zijn bevoegde vertegenwoordiger) toegewezen, maar kan het ook om een deelstatelijke minister van Financiën gaan.

Daarom verdient het aanbeveling om op het intern-Belgische vlak te voorzien in een coördinatiemechanisme en -orgaan, zodat de bevoegde autoriteiten van het Verenigd Koninkrijk weten tot wie een verzoek om inlichtingen moet worden gericht en de federale Staat, de gemeenschappen en de gewesten onderling kunnen uitmaken op welke wijze gevolg wordt gegeven aan een concreet verzoek. De Raad van State beveelt dan ook aan daarover een samenwerkingsakkoord in de zin van artikel 92*bis* van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen te sluiten.⁶

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 3

1. Het nieuwe artikel 26 van het dubbelbelastingverdrag breidt de mogelijkheden tot uitwisseling van inlichtingen in belastingzaken uit. Op basis van die regeling zal die uitwisseling voortaan bijvoorbeeld ook betrekking kunnen hebben op gegevens die berusten bij een bank. Het nieuwe artikel 26, paragraaf 5, van het dubbelbelastingverdrag luidt immers:

(vertaling) “In geen geval mogen de bepalingen van paragraaf 3 van dit artikel aldus worden uitgelegd dat ze een overeenkomstsluitende Staat toestaan om het verstrekken van inlichtingen te weigeren enkel en alleen omdat de inlichtingen in het bezit zijn van een bank, een andere financiële instelling, een trust, een gevolmachtigde of een persoon die werkzaam is in de hoedanigheid van een vertegenwoordiger of een vertrouwenspersoon of omdat de inlichtingen betrekking hebben op eigendomsbelangen in een persoon. Teneinde zulke inlichtingen te verkrijgen heeft de belastingadministratie van de aangezochte overeenkomstsluitende Staat de bevoegdheid om te vragen inlichtingen bekend te maken en om een onderzoek en verhoren in te stellen, niettegenstaande andersluidende bepalingen in de binnenlandse belastingwetgeving van die Staat.”

Artikel 3 van het ontwerp voorziet in verband met de laatste zin van artikel 26, paragraaf 5, van het dubbelbelastingverdrag in de volgende sanctieregeling:

“De administratieve en strafrechtelijke sancties waarin het intern fiscaal recht voorziet in geval van niet-naleving van de verplichtingen die voor de overtreder voortvloeien uit de onderzoeksmacht die aan de administratie is toegekend door het intern fiscaal recht, zijn van toepassing op de persoon die de verplichtingen niet nakomt die voor

⁶ Vergelijk met artikel 1*bis* van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten, en het samenwerkingsakkoord van 7 december 2001 ‘tussen de Federale Staat en de Gewesten betreffende de uitwisseling van informatie in het kader van de uitoefening van hun fiscale bevoegdheden en betreffende de overlegprocedures inzake technische uitvoerbaarheid van door de Gewesten voorgenomen wijzigingen aan de gewestelijke belastingen en inzake de technische uitvoerbaarheid van de invoering door de Gewesten van algemene belastingverminderingen of -vermeerderingen van de verschuldigde personenbelasting’.

hem voortkomen uit de onderzoeksmacht die aan de administratie is toegekend door artikel 26, paragraaf 5 van de Overeenkomst, zoals gewijzigd door het Protocol.”

Bij artikel 3 van het ontwerp wordt in de memorie van toelichting geen uitleg gegeven.⁷ De gemachtigde verstrekke volgende toelichting:

“L’originalité de la réforme actuelle des Conventions préventives de la double imposition est de faire disparaître ou du moins d’atténuer fortement le régime du secret bancaire tel qu’il existait jusqu’à présent en Belgique. Les Etats ne pourront plus arguer de dispositions de droit interne, tel l’article 318 du CIR, pour refuser de communiquer les renseignements qui leur sont demandés. L’obligation de communiquer des renseignements pèse sur les contribuables mais également, et c’est nouveau, sur les banques. Le protocole ne prévoit cependant pas de sanction en cas de refus des banques de transmettre les renseignements demandés. L’article 3 du projet d’ordonnance d’assentiment comble cette lacune en prévoyant que les banques peuvent se voir sanctionnées si elles ne communiquent pas les renseignements qui leur sont demandés par l’administration fiscale. Antérieurement, seul le contribuable qui refusait de communiquer des renseignements pouvait être sanctionné. L’article 3 du projet d’ordonnance d’assentiment étend cette possibilité de sanction aux tiers détenteurs de renseignements, à savoir essentiellement les banques. Le refus de communiquer des renseignements est sanctionnable qu’il émane d’un contribuable ou d’une institution bancaire mais seule la possibilité de sanctionner une banque est nouvelle, il fallait donc expressément la mentionner dans le projet d’ordonnance d’assentiment.”

2. Voor strafbepalingen geldt het legaliteitsbeginsel, zodat een strafbaar feit duidelijk in de ordonnantie moet worden bepaald.⁸ Dit beginsel vereist dat de strafbaarstelling moet worden geformuleerd in bewoordingen op grond waarvan eenieder, op het ogenblik dat hij een gedrag aanneemt, kan uitmaken of dat gedrag al dan niet strafbaar is. Het beginsel vereist dat de wetgever in voldoende nauwkeurige, duidelijke en rechtszekerheid biedende bewoordingen bepaalt welke feiten strafbaar worden gesteld, zodat, enerzijds, diegene die een gedrag aanneemt, vooraf op afdoende wijze kan inschatten wat het gevolg van dat gedrag kan zijn, en, anderzijds, aan de rechter geen al te grote beoordelingsbevoegdheid wordt gelaten. Dit beginsel houdt niet enkel in dat de regelgever duidelijk moet aangeven welke gedragingen strafbaar zijn, maar ook

⁷ Kennelijk wil men met artikel 3 van het ontwerp tegemoetkomen aan de opmerking over het ontbreken van een sanctieregeling, die in advies 48.089/1 is gemaakt (*Parl.St.* Senaat 2010-11, nr. 5-965/1, 52 e.v.). De door de regering in het federale wetsontwerp aanvankelijk opgenomen begeleidende bepalingen (cf. de artikelen 3 tot 5 van het wetsontwerp, waarvan artikel 3 van dit ontwerp van ordonnantie nagenoeg letterlijk overeenstemt met artikel 5 van het federale wetsvoorstel: *Parl.St.* Senaat 2010-11, nr. 5-965/1, 24-25), zijn door de Senaat niet gehandhaafd (*Parl.St.* Kamer 2010-11, nr. 53-1578/001). Deze bepalingen werden niet langer nodig geacht, gelet op artikel 55 van de wet van 14 april 2011 houdende diverse bepalingen, dat artikel 322 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 heeft aangevuld.

⁸ 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* 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.

dat hij de straffen moet bepalen die kunnen worden opgelegd voor de overtreding van ieder van de aldus aangewezen gebods- of verbodsbepalingen.

Om tegemoet te komen aan het legaliteitsbeginsel dient in de ontworpen bepaling dan ook duidelijk tot uiting te worden gebracht welke gedragingen strafbaar zijn en wat de sanctie is. Op grond van artikel 26, paragraaf 5, in fine, van het dubbelbelastingverdrag en artikel 3 van het ontwerp lijkt het voor de betrokkenen duidelijk wat als strafbaar gedrag te beschouwen is, nl. weigeren om op vraag van de belastingadministratie inlichtingen bekend te maken die in het bezit zijn van een bank, een andere financiële instelling, een trust, een gevolmachtigde of een persoon die werkzaam is in de hoedanigheid van een vertegenwoordiger of een vertrouwenspersoon of die betrekking hebben op eigendomsbelangen in een persoon, en die naar verwachting relevant zullen zijn voor de uitvoering van de bepalingen van het dubbelbelastingverdrag of voor de toepassing of de tenuitvoerlegging van de belastingwetgeving van het Verenigd Koninkrijk.

3. Vraag is of ook voldoende duidelijk is, wat de mogelijke sancties zijn.

Het Brusselse Hoofdstedelijk Gewest heeft niet alleen fiscale autonomie en kan dus eigen belastingen instellen (artikel 170, § 2, van de Grondwet), doch het heeft ook bepaalde bevoegdheden met betrekking tot de gewestelijke belastingen in de zin van artikel 3 van voormelde bijzondere wet van 16 januari 1989 (zie de artikelen 4 en 5, §§ 3 en 4, van die bijzondere wet). Wat de gewestelijke belastingen betreft, is het kijk- en luistergeld afgeschaft in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest en zorgt de federale Staat nog steeds voor de dienst van de overige gewestelijke belastingen, met inachtneming van de door hem vastgestelde procedureregels. Het Brusselse Hoofdstedelijk Gewest heft echter verschillende autonome belastingen, waarvoor de procedure per belasting is geregeld.⁹

Aan de gemachtigde is daarom gevraagd wat de omschrijving “*De administratieve en strafrechtelijke sancties waarin het intern fiscaal recht voorziet in geval van niet-naleving van de verplichtingen die voor de overtreder voortvloeien uit de onderzoeksmacht die aan de administratie is toegekend door het intern fiscaal recht*” in artikel 3 van het ontwerp precies inhoudt. De gemachtigde antwoordde het volgende :

“Par ‘droit fiscal interne’, on entend le droit fiscal régional bruxellois soit essentiellement l’ordonnance du 23 juillet 1992 relative à la taxe régionale à charge des occupants d’immeubles bâtis et de titulaires de droits réels sur certains immeubles.”

⁹ A. TIBERGHEN e.a., *Handboek voor Fiscaal Recht 2010-2011*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2010, 1511-1513.

“En matière de communication de renseignements, c’est l’article 15 de l’ordonnance susmentionnée qui organise le régime des sanctions en cas de non coopération du redevable.”

De bedoelde bepaling van de ordonnantie van 23 juli 1992 ‘betreffende de gewestbelasting ten laste van bezetters van bebouwde eigendommen en houders van een zakelijk recht op sommige onroerende goederen’ luidt:

“Art. 15. De belastingplichtigen zijn ertoe gehouden om, mondeling of schriftelijk, op verzoek van de ambtenaren bedoeld in artikel 11, § 1, alle inlichtingen te verschaffen die hen worden gevraagd ten einde de precieze inning van de belasting te hunnen laste of ten laste van derden, te kunnen verifiëren.

Iedere weigering om inlichtingen te verschaffen en iedere verkeerde of onvolledige inlichting hebben een verhoging met 10% van de verschuldigde belasting tot gevolg.”

In artikel 3 van het ontwerp een verwijzing opnemen naar artikel 15 van de ordonnantie van 23 juli 1992, zoals door de gemachtigde wordt gesuggereerd, lijkt evenwel niet dienstig, nu moet worden vastgesteld dat dit artikel enkel betrekking heeft op “belastingplichtigen” en dus niet op derden, de erin bepaalde administratieve sanctie berekend wordt op basis van de – door de belastingplichtige – “verschuldigde belasting”, en enkel een administratieve sanctie is bepaald, doch geen strafrechtelijke.

Vermits de gemachtigde in hoofdzaak (“essentiellément”) naar de voormelde ordonnantie verwijst, is blijkbaar niet uitgesloten dat ook andere fiscale procedureregelingen kunnen worden toegepast. Het is echter niet meteen duidelijk om welke regelingen het zou gaan.

In het licht van het legaliteitsbeginsel inzake strafbepalingen is de ontworpen bepaling derhalve problematisch.

De conclusie uit hetgeen voorafgaat is dan ook dat artikel 3 van het ontwerp fundamenteel dient te worden herzien.

De kamer was samengesteld uit

de Heren	M. VAN DAMME,	kamervoorzitter,
	J. BAERT,	
	W. VAN VAERENBERGH,	staatsraden,
	M. TISON,	assessoren van de
	L. DENYS,	afdeling Wetgeving,
Mevrouw	G. VERBERCKMOES,	griffier.

Het verslag werd uitgebracht door Mevrouw A. SOMERS, auditeur.

DE GRIFFIER

DE VOORZITTER

G. VERBERCKMOES

M. VAN DAMME

ROYAUME BELGIQUE

AVIS 49.746/1
DU 23 JUIN 2011

DE LA SECTION DE LÉGISLATION
DU CONSEIL D'ÉTAT

LE CONSEIL D'ÉTAT, section de législation, première chambre, saisi par le Ministre du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale, chargé des Finances, du Budget et des Relations extérieures, le 24 mai 2011, d'une demande d'avis, dans un délai de trente jours, sur un projet d'ordonnance « portant assentiment au Protocole modifiant la Convention du 1^{er} juin 1987 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 le gains en capital, fait à Paris le 24 juin 2009 », a donné l'avis suivant:

En application de l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation a fait porter son examen essentiellement sur la compétence de l'auteur de l'acte, le fondement juridique ¹ et l'accomplissement des formalités prescrites.

*
* *

PORTÉE DE L'AVANT-PROJET D'ORDONNANCE

L'avant-projet soumis pour avis a pour objet de porter assentiment à un protocole ² modifiant de nombreuses dispositions de la convention de double imposition avec le Royaume-Uni (voir l'article 2 du projet).

Il rend en outre « [l]es sanctions administratives et pénales prévues par le droit fiscal interne » applicables à « celui qui contrevient aux obligations correspondant, dans son chef, aux pouvoirs d'investigation conférés à l'administration par l'article 26, paragraphe 5 de la Convention » (article 3).

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

1. Le 1^{er} juin 1987, à Bruxelles, le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord et le Royaume de Belgique ont conclu une convention 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. Vu sa substance, cette convention relevait des seules compétences de l'État fédéral, qui donna son assentiment par la loi du 27 septembre 1989.

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

² Protocol 'amending the Convention between the Government of the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland and the Government of the Kingdom of Belgium for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and capital gains, signed at Brussels on 1 June 1987'; fait à Paris le 24 juin 2009.

Le 24 juin 2009, à Paris, les mêmes parties ont conclu un protocole modifiant cette convention. À cette occasion, estimant que le protocole ne concernait que des impôts relevant de sa seule compétence, l'État fédéral a considéré qu'il était une nouvelle fois le seul à s'engager.

Un avant-projet de loi portant assentiment à ce protocole a été soumis pour avis au Conseil d'État, qui a jugé que, dès lors que l'échange des renseignements qu'il organise concerne l'ensemble des impôts perçus en Belgique, il s'agissait en réalité d'un traité mixte³.

Le Conseil d'État en a déduit que, puisque les régions et les communautés disposent d'une autonomie fiscale qui leur permet d'établir des impôts entrant dans le champ d'application du protocole, elles devaient y donner leur assentiment.

Il résulte des documents joints à la demande d'avis que le groupe de travail « traités mixtes », institué par 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 s'est rallié à ce point de vue le 26 octobre 2010⁴.

2. Dès lors qu'à l'exception des articles XX et XXI, les dispositions du protocole doivent être intégrées dans la convention de double imposition et qu'il n'est d'ailleurs pas possible de les lire indépendamment des autres dispositions de cette convention, donner assentiment au seul protocole n'a pas de sens.

La convention originale n'étant toutefois pas, en soi, un traité mixte, il ne se justifie pas davantage de donner assentiment à cette convention dans sa version originale.

Il est par conséquent préférable de donner assentiment à « la Convention signée à Bruxelles le 1^{er} juin 1987, modifiée par le Protocole fait à Paris le 24 juin 2009 ».

Toutefois, pour que les dispositions autonomes du Protocole du 24 juin 2009, qui ne sont pas intégrées dans la convention, puissent également produire leur effet, il faut que le Protocole fasse aussi l'objet d'un assentiment distinct.

³ Avis du C.E. 48.089/1 du 29 avril 2010, *Doc. parl.*, Sénat, 2010-2011, n° 5-965/1, 46-56.

⁴ Des courriers du 20 janvier 2011 confirment que la Conférence Interministérielle Politique étrangère (CIPE) a approuvé le rapport du groupe de travail traités mixtes dans le cadre d'une procédure écrite.

L'article 2 du projet doit par conséquent être rédigé comme suit :

« Sortiront leurs pleins et entiers effets :

1° 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 1^{er} juin 1987, modifiée par le Protocole, fait à Paris le 24 juin 2009;

2° le 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 1^{er} juin 1987. »

L'intitulé du projet devra aussi être adapté en conséquence.

3. Le protocole étant rédigé en langue anglaise, c'est cette version qui devra être soumise au Parlement de la Région de Bruxelles-Capitale. Pour que le Parlement puisse décider en connaissance de cause, il faudra joindre au projet une traduction en français et en néerlandais du protocole soumis à l'assentiment.

En ce qui concerne la convention, il faudra en soumettre les versions française et néerlandaise au Parlement ⁵.

4. Le nouvel article 26, paragraphe 1^{er}, de la convention de double imposition (article XVIII du protocole) dispose :

(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 1^{er} et 2 ». »

⁵ Les trois textes (français, néerlandais, anglais) de la convention de double imposition originale font également foi.

L'article 1^{er} de la convention fixe son champ d'application personnel en énonçant qu'elle s'applique « aux personnes qui sont des résidents d'un État contractant ou des deux États contractants », tandis que l'article 2 précise son champ d'application matériel. Il s'agit des « impôts 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^{er}, de l'article). Les impôts actuels auxquels la convention s'applique en Belgique sont l'impôt des personnes physiques, l'impôt des sociétés, l'impôt des personnes morales et l'impôt des non-résidents, « y compris [dans chaque cas] les précomptes et les additionnels auxdits impôts et précomptes » (paragraphe 3 de l'article).

Le nouveau régime en matière d'échange de renseignements avec le Royaume-Uni est toutefois général et *n'est donc pas limité aux personnes visées à l'article 1^{er} de la convention et aux impôts visés à l'article 2 de la convention*. En outre, des informations peuvent également être demandées à une autorité compétente « même [si cette autorité] [...] n'en a pas besoin à ses propres fins fiscales » (nouvel article 26, paragraphe 4, de la convention). L'État auquel les informations sont demandées doit utiliser « les pouvoirs dont il dispose pour obtenir les renseignements » (*idem*).

On peut dès lors se demander qui en Belgique devra donner exécution à une demande de renseignements émanant d'une autorité compétente du Royaume-Uni.

Il résulte de l'article 3, paragraphe 1^{er}, (j), nouveau, de la convention que, par « autorité compétente » on entend, en Belgique, « le ministre des Finances ou son représentant autorisé ». S'agissant d'un traité mixte, la compétence ne se trouve pas ainsi nécessairement attribuée au ministre des Finances fédéral (ou à son délégué autorisé), mais peut aussi l'être à un ministre des Finances d'une entité fédérée.

Il est par conséquent recommandé de prévoir un mécanisme et un organe de coordination internes propres à la Belgique, afin de permettre aux autorités compétentes du Royaume-Uni de savoir à qui il faut adresser une demande de renseignements et à l'État fédéral, aux communautés et aux régions, de déterminer de quelle manière il y a lieu de donner suite à une demande concrète. Le Conseil d'État préconise dès lors de conclure à ce sujet un accord de coopération au sens de l'article 92*bis* de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles ⁶.

⁶ Comparer avec l'article 1*bis* de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, et avec l'accord de coopération du 7 décembre 2001 « entre l'État fédéral et les Régions relatif à l'échange d'informations dans le cadre de l'exercice de leurs compétences fiscales et aux procédures de concertation concernant l'applicabilité technique des modifications aux impôts régionaux projetées par les Régions et l'applicabilité technique de l'instauration par les Régions de réductions ou d'augmentations générales de l'impôt des personnes physiques dû ».

EXAMEN DU TEXTE

Article 3

1. Le nouvel article 26 de la convention de double imposition étend les possibilités d'échange d'informations en matière fiscale. Ce régime permettra désormais, par exemple, que l'échange concerne également des données bancaires. Le nouvel article 26, paragraphe 5, de la convention de double imposition dispose en effet :

(traduction) « Les dispositions du paragraphe 3 du présent article ne peuvent en aucun cas être interprétées comme permettant à un État contractant de refuser de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci sont détenus par une banque, un autre établissement financier, un trust, un mandataire ou une personne agissant en tant qu'agent ou fiduciaire ou parce que ces renseignements se rattachent aux droits de propriété d'une personne. En vue d'obtenir ces renseignements, l'administration fiscale de l'État contractant requis a le pouvoir de demander la communication de renseignements et de procéder à des investigations et à des auditions nonobstant toute disposition contraire de sa législation fiscale interne ».

En ce qui concerne la dernière phrase de l'article 26, paragraphe 5, de la convention de double imposition, l'article 3 du projet prévoit :

« Les sanctions administratives et pénales prévues par le droit fiscal interne en cas de contravention aux obligations correspondant, dans le chef du contrevenant, aux pouvoirs d'investigation conférés à l'administration par le droit fiscal interne sont applicables à celui qui contrevient aux obligations correspondant, dans son chef, aux pouvoirs d'investigation conférés à l'administration par l'article 26, paragraphe 5 de la Convention, telle que modifiée par le Protocole. »

L'exposé des motifs n'explicite pas l'article 3 du projet ⁷. Le délégué a fourni les précisions suivantes :

« L'originalité de la réforme actuelle des Conventions préventives de la double imposition est de faire disparaître ou du moins d'atténuer fortement le régime du secret bancaire tel qu'il existait jusqu'à présent en Belgique. Les Etats ne pourront plus arguer de dispositions de droit interne, tel l'article 318 du CIR, pour refuser de communiquer les renseignements qui leur sont demandés. L'obligation de communiquer des renseignements pèse sur les contribuables mais également, et c'est nouveau, sur les

⁷ De toute évidence, l'article 3 du projet vise à donner suite à l'observation formulée dans l'avis 48.089/1, qui critiquait l'absence d'un mécanisme de sanctions (*Doc. parl.*, Sénat, 2010-2011, n° 5-965/1, 52 et s.). Le Sénat n'a pas conservé les mesures d'accompagnement que le gouvernement fédéral avait initialement intégrées dans le projet de loi fédéral (cf. les articles 3 à 5 du projet de loi, l'article 3 du présent projet d'ordonnance correspondant quasi littéralement à l'article 5 de la proposition de loi fédérale : *Doc. parl.*, Sénat, 2010-2011, n° 5-965/11, 24-25) (*Doc. parl.*, Chambre, 2010-2011, n° 53-1578/001). Ces dispositions n'ont plus été jugées nécessaires, eu égard à l'article 55 de la loi du 14 avril 2011 portant des dispositions diverses, qui a complété l'article 322 du Code des impôts sur les revenus 1992.

banques. Le protocole ne prévoit cependant pas de sanction en cas de refus des banques de transmettre les renseignements demandés. L'article 3 du projet d'ordonnance d'assentiment comble cette lacune en prévoyant que les banques peuvent se voir sanctionnées si elles ne communiquent pas les renseignements qui leur sont demandés par l'administration fiscale. Antérieurement, seul le contribuable qui refusait de communiquer des renseignements pouvait être sanctionné. L'article 3 du projet d'ordonnance d'assentiment étend cette possibilité de sanction aux tiers détenteurs de renseignements, à savoir essentiellement les banques. Le refus de communiquer des renseignements est sanctionnable qu'il émane d'un contribuable ou d'une institution bancaire mais seule la possibilité de sanctionner une banque est nouvelle, il fallait donc expressément la mentionner dans le projet d'ordonnance d'assentiment ».

2. Les dispositions pénales étant soumises au principe de légalité, il faut que l'ordonnance définisse clairement l'infraction⁸. Ce principe exige que l'incrimination soit formulée en des termes qui permettent à chacun de savoir, au moment où il adopte un comportement, si celui-ci est ou non punissable. Le législateur doit par conséquent définir en des termes suffisamment clairs, précis et prévisibles les faits qui sont érigés en infraction afin, d'une part, que celui qui adopte un comportement puisse évaluer préalablement, de manière satisfaisante, quelle peut être la conséquence pénale de ce comportement et afin, d'autre part, que ne soit pas laissé au juge un trop grand pouvoir d'appréciation. Ce principe implique non seulement que le législateur doit précisément circonscrire les comportements qui sont incriminés, mais également qu'il doit fixer les peines qui peuvent être infligées pour l'infraction à chacune des injonctions et interdictions ainsi désignées.

Pour se conformer au principe de légalité, la disposition en projet doit dès lors clairement indiquer quels sont les comportements érigés en infraction et quelle est la sanction. La fin de l'article 26, paragraphe 5, de la convention de double imposition et l'article 3 du projet semblent permettre aux intéressés de déterminer sans ambiguïté quel comportement doit être considéré comme punissable, à savoir le refus de donner suite à la demande de l'administration fiscale de communiquer des renseignements détenus par une banque, un autre établissement financier, un trust, un mandataire ou une personne agissant en tant qu'agent ou fiduciaire, ou qui se rattachent aux droits de propriété d'une personne et qui seront vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la convention de double imposition ou pour l'application ou l'administration de la législation fiscale du Royaume-Uni.

⁸ Cf. les articles 12, alinéa 2, et 14 de la Constitution et l'article 7 de la Convention européenne des droits de l'homme et des libertés fondamentales. Dans l'arrêt *Kokkinakis* du 25 mai 1993, la Cour européenne des droits de l'homme a jugé que l'article 7 consacre aussi, d'une manière plus générale, le principe selon lequel les délits et les peines doivent être clairement définis par la loi, ainsi que le principe selon lequel la loi pénale ne peut pas être appliquée de manière extensive au détriment de l'accusé, notamment par analogie.

3. La question se pose aussi de savoir s'il est possible de déterminer avec suffisamment de précision quelles sont les sanctions possibles.

Non seulement la Région de Bruxelles-Capitale dispose d'une autonomie fiscale qui lui permet d'établir ses propres impôts (article 170, § 2, de la Constitution), mais elle a également certaines compétences en ce qui concerne les impôts régionaux au sens de l'article 3 de la loi spéciale du 16 janvier 1989, précitée (voir les articles 4 et 5, §§ 3 et 4, de cette loi spéciale). En ce qui concerne les impôts régionaux, la redevance radio et télévision a été abrogée dans la Région de Bruxelles-Capitale et le gouvernement fédéral assure encore toujours le service des autres impôts régionaux dans le respect des règles qu'il fixe. La Région de Bruxelles-Capitale perçoit toutefois plusieurs impôts autonomes, pour lesquels il existe chaque fois une procédure propre⁹.

C'est pourquoi il a été demandé au délégué de préciser la portée de la proposition « *Les sanctions administratives et pénales prévues par le droit fiscal interne en cas de contravention aux obligations correspondant, dans le chef du contrevenant, aux pouvoirs d'investigation conférés à l'administration par le droit fiscal interne* », qui figure à l'article 3 du projet. Le délégué a répondu ce qui suit :

« Par 'droit fiscal interne', on entend le droit fiscal régional bruxellois soit essentiellement l'ordonnance du 23 juillet 1992 relative à la taxe régionale à charge des occupants d'immeubles bâtis et de titulaires de droits réels sur certains immeubles ».

« En matière de communication de renseignements, c'est l'article 15 de l'ordonnance susmentionnée qui organise le régime des sanctions en cas de non coopération du redevable ».

La disposition visée de l'ordonnance du 23 juillet 1992 'relative à la taxe régionale à charge des occupants d'immeubles bâtis et de titulaires de droits réels sur certains immeubles' énonce :

« Art. 15. Les redevables sont tenus de fournir verbalement ou par écrit, sur réquisition des fonctionnaires visés à l'article 11, § 1^{er}, tous renseignements qui leur sont réclamés aux fins de vérifier l'exacte perception de la taxe à leur charge ou à charge de tiers.

Tout refus de renseignement et toute communication de renseignements inexacts ou incomplets entraînent une majoration de la taxe de 10% du montant de la taxe due ».

⁹ A. TIBERGHEN e.a., *Manuel de droit fiscal 2010-2011*, Malines, Wolters Kluwers, 2010, 1511-1513.

Faire figurer, comme le suggère le délégué, une référence à l'article 15 de l'ordonnance juillet 1992 dans l'article 3 du projet ne semble toutefois pas approprié, puisqu'il faut constater que cet article 15 ne concerne que des « redevables » et donc pas des tiers, que la sanction administrative qui y est prévue est calculée sur la base de la « taxe due » - par le redevable - et qu'on n'y prévoit qu'une sanction administrative et pas de sanction pénale.

Le délégué évoquant « essentiellement » cette ordonnance, il n'est probablement pas exclu qu'on puisse également appliquer d'autres règles de procédure fiscale. On n'aperçoit toutefois pas d'emblée de quelles règles il pourrait s'agir.

La disposition en projet pose par conséquent un problème au regard du principe de la légalité des peines.

Il s'impose dès lors de conclure que l'article 3 du projet doit être fondamentalement revu.

La chambre était composée de

Messieurs	M. VAN DAMME,	président de chambre,
	J. BAERT,	
	W. VAN VAERENBERGH,	conseillers d'État,
	M. TISON,	
	L. DENYS,	assesseurs de la section de législation,
Madame	G. VERBERCKMOES,	greffier.

Le rapport a été présenté par Madame A. SOMERS, auditeur.

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

LE GREFFIER

LE PRÉSIDENT

G. VERBERCKMOES

M. VAN DAMME