

ROYAUME DE BELGIQUE

AVIS 49.880/2
DU 11 JUILLET 2011

DE LA SECTION DE LÉGISLATION
DU CONSEIL D'ÉTAT

Le CONSEIL D'ÉTAT, section de législation, deuxième chambre, saisi par le Ministre-Président du Gouvernement de la Communauté française, le 21 juin 2011, d'une demande d'avis, dans un délai de trente jours, sur un avant-projet de décret « portant assentiment au Protocole, fait à Bruxelles le 14 juillet 2009, modifiant la Convention entre le Royaume de Belgique et la République de Saint-Marin tendant à éviter la double imposition et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu, signée à Saint-Marin le 21 décembre 2005 », a donné l'avis suivant :

Comme la demande d'avis est introduite sur la base de l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, des lois coordonnées sur le Conseil d'État, tel qu'il est remplacé par la loi du 2 avril 2003, la section de législation limite son examen au fondement juridique de l'avant-projet, à la compétence de l'auteur de l'acte ainsi qu'à l'accomplissement des formalités préalables, conformément à l'article 84, § 3, des lois coordonnées précitées.

Sur ces trois points, l'avant-projet appelle les observations ci-après.

Examen de l'avant-projet

1. En date du 21 décembre 2005 a été signée à Saint-Marin une Convention entre la République de Saint-Marin et le Royaume de Belgique tendant à éviter la double imposition et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu.

En fonction de son contenu, cette Convention mettait uniquement en jeu des compétences de l'Etat fédéral qui y a porté assentiment par une loi du 3 juin 2007.

Le 14 juillet 2009 un protocole a été fait à Bruxelles entre les mêmes parties, qui modifie la Convention précitée.

Un avant-projet de loi d'assentiment à ce protocole a été soumis à l'avis du Conseil d'État qui a estimé que le protocole concerné était en réalité un traité mixte car l'échange de renseignements qu'il entendait organiser portait en réalité sur l'ensemble des impôts susceptibles d'être levés en Belgique ¹.

Le Conseil d'État en a conclu que ce protocole devait recevoir l'assentiment des régions et des communautés puisque ces entités disposent d'une autonomie fiscale qui leur permet d'établir des impôts entrant dans le champ d'application du protocole.

Il ressort des documents joints à la demande d'avis qu'en date du 26 octobre 2010 le groupe de travail « traités mixtes » institué par l'accord de coopération du 8 mars 1994 entre l'Etat fédéral, les Communautés et les Régions relatif aux modalités de conclusion des traités mixtes se serait rallié à ce point de vue ².

¹ Avis 48.020/1, donné le 13 avril 2010 (*Doc. parl.*, Sénat, 2010-2011, n° 5-968/1, pp. 26-36).

² Dans l'avis 49.624/1, donné le 23 juin 2011 sur un avant-projet de décret de la Communauté germanophone portant assentiment au protocole visé par le présent avis, le Conseil d'État a noté que la conférence interministérielle de la politique étrangère a ratifié via la procédure écrite le rapport du groupe de travail traités mixtes, ce qui a été confirmé par des courriers du 20 janvier 2011.

2. Dès lors que le contenu du protocole concerné, à l'exception de ses articles II et III, est destiné à s'intégrer à la Convention préventive de double imposition qu'elle modifie, et que de surcroît ce contenu ne peut se lire indépendamment des autres dispositions de la Convention initiale, il est dépourvu de sens de porter assentiment au seul protocole du 14 juillet 2009.

Cependant, comme la Convention initiale, considérée seule, ne constitue pas un traité mixte, il serait tout aussi dépourvu de sens de porter assentiment à la convention dans sa version initiale.

Par conséquent, il y a lieu de porter assentiment, non pas au protocole fait à Bruxelles le 14 juillet 2009, mais à la Convention signée à Saint-Marin le 21 décembre 2005 telle que modifiée par le protocole fait à Bruxelles le 14 juillet 2009.

En outre, comme le protocole du 14 juillet 2009 contient aussi des dispositions autonomes qui ne s'intègrent pas à la Convention initiale, il faudra aussi, pour leur donner effet, porter assentiment au protocole du 14 juillet 2009.

L'article unique sera donc rédigé comme suit :

« Sortiront leur plein et entier effet :

1° la Convention entre le Royaume de Belgique et la République de Saint-Marin tendant à éviter la double imposition et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu faite à Saint-Marin le 21 décembre 2005, modifiée par le Protocole fait à Bruxelles le 14 juillet 2009 ;

2° le Protocole, fait à Bruxelles le 14 juillet 2009, modifiant la Convention entre le Royaume de Belgique et la République de Saint-Marin tendant à éviter la double imposition et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu, fait à Bruxelles le 14 juillet 2009».

L'intitulé de l'avant-projet sera adapté en conséquence.

3. Comme le protocole est rédigé en langue anglaise, cette version devra être soumise au Parlement de la Communauté française. Afin que le Parlement puisse se déterminer en connaissance de cause, il conviendra de joindre à l'avant-projet une traduction en langue française du protocole soumis à l'assentiment.

En ce qui concerne la Convention qui est modifiée, la version anglaise, qui fait foi, doit être soumise au Parlement, accompagnée d'une traduction en français.

4. Le nouvel article 27, paragraphe 1, de la Convention de double imposition (article I du protocole) énonce ce qui suit :

« (traduction libre) Les autorités compétentes des Etats 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 Etats 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 et 2 ».

L'article 1 de la Convention en définit le champ d'application personnel, à savoir « les personnes qui sont des résidents d'un Etat contractant ou des deux États contractants », alors que l'article 2, paragraphe 1^{er}, détermine les impôts auxquels la Convention s'applique. Il s'agit des « impôts sur le revenu perçus pour le compte d'un Etat contractant, de ses subdivisions politiques ou administratives ou des ses collectivités locales, quel que soit le système de perception ». Les impôts existants auxquels la Convention s'applique en ce qui concerne la Belgique sont « l'impôt des personnes physiques, l'impôt des sociétés, l'impôt des personnes morales, l'impôt des non-résidents et la contribution complémentaire de crise, y compris les précomptes et les centimes additionnels auxdits impôts et précomptes » (article 2, paragraphe 3).

La nouvelle réglementation relative à l'échange de renseignements avec Saint-Marin est générale et n'est donc pas limitée aux personnes visées à l'article 1^{er} de la convention ni aux impôts mentionnés à l'article 2 de la Convention. En outre, des renseignements peuvent aussi être demandés à une autorité compétente « même si cette autorité n'a pas besoin de ces renseignements à ses propres fins fiscales » (nouvel article 27, paragraphe 4, de la Convention). L'État auquel les renseignements sont demandés doit utiliser les « pouvoirs dont il dispose pour obtenir les renseignements demandés » (*ibid*).

Eu égard à ce qui précède, la question se pose de savoir qui devra donner exécution en Belgique à une demande de renseignements émanant d'une autorité compétente de Saint-Marin.

Il se déduit de l'article 3, § 1^{er}, g), de la Convention qu'en Belgique l'« autorité compétente » vise « le Ministre des Finances ou son représentant autorisé ». Vu qu'il s'agit d'un traité mixte, la compétence visée n'est pas exclusivement attribuée au Ministre fédéral des Finances (ou à son représentant autorisé) mais il peut aussi s'agir du Ministre des Finances d'une entité fédérée.

Il est par conséquent recommandé sur le plan interne belge de prévoir un mécanisme et un organe de coordination afin que les autorités de Saint-Marin sachent à qui elles doivent adresser une demande de renseignements et que l'État fédéral, les communautés et les régions puissent déterminer entre eux comment donner suite à une demande concrète. Le Conseil d'Etat recommande à ce sujet de conclure un accord de coopération au sens de l'article 92*bis* de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles ³.

5. 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.

Il appartient à l'auteur du projet de se déterminer sur cette question et, en fonction de ses intentions, d'éventuellement compléter le décret d'assentiment par des dispositions normatives en la matière ⁴.

³ Comparez avec l'article 1^{er}*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 ».

⁴ Il est renvoyé sur ce point notamment aux observations 6 à 6.3 formulées dans l'avis 48.056/VR, donné le 27 avril 2010 sur un avant-projet de loi 'portant assentiment à l'Accord, fait à Bruxelles le 23 octobre 2009, entre le Gouvernement du Royaume de Belgique et le Gouvernement de la Principauté d'Andorre en vue de l'échange de renseignements en matière fiscale et adaptant la législation fiscale belge à certaines dispositions dudit Accord' (*Doc. parl.*, Sénat, 2010-2011, n° 5-969/1, pp. 37-47).

La chambre était composée de

Messieurs	Y. KREINS,	président de chambre,
	P. VANDERNOOT,	conseillers d'État,
Mesdames	M. BAGUET,	
	B. VIGNERON,	greffier.

Le rapport a été présenté par M. P. RONVAUX, auditeur.

LE GREFFIER

LE PRÉSIDENT

B. VIGNERON

Y. KREINS