

ROYAUME DE BELGIQUE

AVIS 49.882/2
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 à l'Avenant et échange de lettres, faits à Bruxelles le 16 juillet 2009, à la Convention entre le Royaume de Belgique et le Grand-Duché de Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, et le Protocole final y relatif, signés à Luxembourg le 17 septembre 1970, tels que modifiés par l'Avenant, signé à Bruxelles le 11 décembre 2002 », 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 du projet

1. En date du 17 septembre 1970 a été signée à Luxembourg une Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume de Belgique en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune.

En fonction de son contenu, cette Convention mettait uniquement en jeu des compétences de l'État fédéral qui y a porté assentiment par une loi du 14 décembre 1972.

Le 16 juillet 2009 un avenant a été fait à Bruxelles entre les mêmes parties, qui modifie la Convention précitée laquelle avait déjà été préalablement modifiée par un avenant fait à Bruxelles le 11 décembre 2002. En concluant cet avenant, l'État fédéral est parti du présupposé qu'il n'engageait à nouveau que ses propres compétences car, selon lui, l'avenant portait uniquement sur des impôts pour lesquels il était exclusivement compétent.

Un avant-projet de loi d'assentiment à cet avenant du 16 juillet 2009 a été soumis à l'avis du Conseil d'État qui a estimé que l'avenant 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 cet avenant 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.

¹ Avis 47.964/1, donné le 25 mars 2010 (*Doc. parl.*, Sénat, 2010-2011, n° 5-972/1, pp. 28-38).

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'État fédéral, les Communautés et les Régions relatif aux modalités de conclusion des traités mixtes se serait rallié à ce point de vue ².

2. Dès lors que le contenu de l'avenant concerné, à l'exception de ses articles II et III, est destiné à s'intégrer à la Convention préventive de double imposition qu'il 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 avenant du 16 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 à l'avenant fait à Bruxelles le 16 juillet 2009, mais à la Convention signée à Luxembourg le 17 septembre 1970 telle que modifiée par l'avenant fait à Bruxelles le 11 décembre 2002 et par l'avenant fait à Bruxelles le 16 juillet 2009.

En outre, comme l'avenant du 16 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 à l'avenant du 16 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 le Grand-Duché de Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, et le protocole final y relatif, signés à Luxembourg le 17 septembre 1970, tels que modifiés par l'Avenant fait à Luxembourg le 11 décembre 2002 et par l'Avenant fait à Bruxelles le 16 juillet 2009 ;

2° l'Avenant, fait à Bruxelles le 16 juillet 2009, à la Convention entre le Royaume de Belgique et le Grand-Duché de Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, et le

² Dans l'avis 49.631/1, donné le 23 juin 2011 sur un avant-projet de décret de la Communauté germanophone portant assentiment à l'avenant 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.

Protocole final y relatif, signés à Luxembourg le 17 septembre 1970, tels que modifiés par l'Avenant fait à Bruxelles le 11 décembre 2002».

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

3. Comme l'avenant du 16 juillet 2009 est rédigé en langue française et néerlandaise sans qu'une version ne fasse foi, et qu'il en va de même pour la Convention qui est modifiée et pour l'avenant du 11 décembre 2002, il conviendra de joindre à l'avant-projet qui sera déposé sur le bureau du Parlement la version française de la Convention initiale et de ses deux avenants.

4. Le nouvel article 26, paragraphe 1^{er}, de la Convention de double imposition (article I de l'avenant) énonce ce qui suit :

« 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 et 2 ».

L'article 1^{er} de la Convention en définit le champ d'application personnel, à savoir « les personnes qui sont des résidents d'un Etat contractant ou de chacun des deux Etats », alors que l'article 2, paragraphe 1^{er}, détermine les impôts auxquels la Convention s'applique. Il s'agit des « impôts sur le revenu et sur la fortune perçus pour le compte de chacun des États contractants, de ses subdivisions politiques et de 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, y compris les précomptes, les centimes additionnels auxdits impôts et précomptes ainsi que les taxes additionnelles à l'impôt des personnes physiques » (article 2, paragraphe 3).

La nouvelle réglementation relative à l'échange de renseignements avec le Grand-Duché de Luxembourg 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'en a pas besoin à ses propres fins fiscales » (nouvel article 26, 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 du Grand-Duché de Luxembourg.

Il se déduit de l'article 3, § 1^{er}, 7°, de la Convention qu'en Belgique l'« autorité compétente » vise « l'autorité compétente suivant sa législation nationale ». Vu qu'il s'agit d'un traité mixte, la compétence visée n'est pas exclusivement attribuée à l'autorité fédérale mais il peut aussi s'agir 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 du Grand-Duché de Luxembourg sachent à qui elles doivent adresser une demande de renseignements et que l'Etat 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 institutionnelles³.

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 matière⁴.

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'Etat 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