



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 58.735/3
van 26 januari 2016

avis 58.735/3
du 26 janvier 2016

over

sur

een voorontwerp van wet
‘houdende instemming met het
Protocol, gedaan te Brussel op
1 april 2014, tot wijziging van de
Overeenkomst tussen de Regering
van het Koninkrijk België en de
Regering van Canada tot het
vermijden van dubbele belasting en
tot het voorkomen van het ontgaan
van belasting inzake belastingen
naar het inkomen en naar het
vermogen, gedaan te Ottawa op
23 mei 2002’

un avant-projet de loi ‘portant
assentiment au Protocole, fait à
Bruxelles le 1^{er} avril 2014,
amendant la Convention entre le
Gouvernement du Royaume de
Belgique et le Gouvernement du
Canada en vue d’éviter les doubles
impositions et de prévenir
l’évasion fiscale en matière
d’impôts sur le revenu et sur la
fortune, faite à Ottawa le
23 mai 2002’

Op 21 december 2015 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Buitenlandse Zaken verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een voorontwerp van wet ‘houdende instemming met het Protocol, gedaan te Brussel op 1 april 2014, tot wijziging van de overeenkomst tussen de Regering van het Koninkrijk België en de Regering van Canada tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, gedaan te Ottawa op 23 mei 2002’.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 12 januari 2016. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Greet VERBERCKMOES, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Frédéric VANNESTE, auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Jo BAERT, kamervoorzitter.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 26 januari 2016.

*

Le 21 décembre 2015, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Affaires étrangères à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur un avant-projet de loi ‘portant assentiment au Protocole, fait à Bruxelles le 1^{er} avril 2014, amendant la Convention entre le Gouvernement du Royaume de Belgique et le Gouvernement du Canada en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, faite à Ottawa le 23 mai 2002’.

L'avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 12 janvier 2016. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Greet VERBERCKMOES, greffier.

Le rapport a été présenté par Frédéric VANNESTE, auditeur.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Jo BAERT, président de chambre.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 26 janvier 2016.

*

1. 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

2. Het om advies voorgelegde voorontwerp van wet strekt ertoe instemming te verlenen met het protocol, ondertekend te Brussel op 1 april 2014,² tot wijziging van het dubbelbelastingverdrag met Canada (hierna: het verdrag).³

De nieuwe bepalingen breiden 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).

ALGEMENE OPMERKINGEN

3.1. Artikel 26, paragraaf 1, van het verdrag, zoals te vervangen bij artikel I van het protocol, bepaalt het doel en de werkingssfeer ervan. Die paragraaf luidt:

“De bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende Staten wisselen de inlichtingen uit die naar verwachting 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 personele 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 het vermogen die, ongeacht de wijze van heffing, worden geheven ten behoeve van elk van de overeenkomstsluitende Staten” (paragraaf 1 van het artikel). De bestaande belastingen waarop het verdrag in België van

¹ Aangezien het om een voorontwerp van wet gaat, wordt onder “rechtsgrond” de conformiteit met hogere rechtsnormen verstaan.

² Protocol ‘tot wijziging van de Overeenkomst tussen de Regering van het Koninkrijk België en de Regering van Canada tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, gedaan te Ottawa op 23 mei 2002’, gedaan te Brussel op 1 april 2014.

³ Overeenkomst ‘tussen de Regering van het Koninkrijk België en de Regering van Canada tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen’, gedaan te Ottawa op 23 mei 2002.

toepassing is, zijn de personenbelasting, de vennootschapsbelasting, de rechtspersonenbelasting, de belasting van niet-inwoners en de aanvullende crisisbijdrage, telkens “met inbegrip van de voorheffingen, de opcentiemen op die belastingen en voorheffingen, alsmede de aanvullende belastingen op de personenbelasting” (paragraaf 3 van het artikel).

De nieuwe regeling inzake de uitwisseling van inlichtingen met Canada 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 “zelfs al heeft die andere Staat 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*).

3.2. In de memorie van toelichting staat het volgende te lezen:

“Rekening houdend met het voorbehoud van Canada aangaande artikel 2 van het OESO-model⁴, slaat de nieuwe paragraaf 1 op ‘de belastingen van elke soort of benaming die door of ten behoeve van de overeenkomstsluitende Staten worden geheven.’ Die formulering wijkt af van die van het OESO-model dat verwijst naar ‘belastingen van elke soort of benaming die worden geheven ten behoeve van de overeenkomstsluitende Staten of van de staatkundige onderdelen of plaatselijke gemeenschappen daarvan’.

Deze formulering en de houding van Canada ten aanzien van de toepassing van de Overeenkomst met betrekking tot de gewestbelastingen (zie het voorbehoud bij artikel 2 van het OESO-model) hebben ertoe geleid dat de Canadese autoriteiten de werkingssfeer van de Overeenkomst, met inbegrip van het artikel inzake de uitwisseling van inlichtingen ‘de facto’ beperken tot de federale belastingen.

In dat opzicht behoorde het sluiten van het Protocol tot de uitsluitende bevoegdheid van de Belgische Federale Staat. De gefedereerde entiteiten werden dus niet bij de onderhandelingen betrokken. Evenzo werd dit Protocol enkel door een vertegenwoordiger van de regering van de Federale Staat ondertekend.”

In lijn daarmee heeft 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’, op 16 februari 2010 geoordeeld dat het protocol een exclusief federaal karakter heeft.⁵

3.3. De Raad van State kan zich niet aansluiten bij deze analyse met betrekking tot de werkingssfeer van het protocol en, bij wijze van gevolg, met betrekking tot de vaststelling dat het onderzochte protocol een niet-gemengd verdrag betreft.

3.3.1. Men mag immers niet uit het oog verliezen dat in het basisverdrag, gesloten in 2002, de belastingen geheven ten behoeve van de staatkundige onderdelen of plaatselijke gemeenschappen ervan niet expliciet worden uitgesloten en het toepassingsgebied evenmin

⁴ Voetnoot in de memorie: Canada behoudt zich het recht voor om de belastingen van de staatkundige onderdelen en plaatselijke gemeenschappen van de overeenkomstsluitende Staten niet op te nemen onder de werkingssfeer van de overeenkomsten tot het vermijden van dubbele belasting die het sluit.

⁵ 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 14 juni 2012 is bevestigd.

expliciet wordt beperkt tot het federale niveau.⁶ Uit artikel 2, paragraaf 1, van het verdrag blijkt immers dat de overeenkomst van toepassing is “op belastingen naar het inkomen en naar het vermogen die, ongeacht de wijze van heffing, worden geheven ten behoeve van elk van de overeenkomstsluitende Staten”,⁷ terwijl vanuit volkenrechtelijk oogpunt België in beginsel als geheel⁸ – met inbegrip van de staatkundige onderdelen of plaatselijke gemeenschappen – gebonden is door de verdragen die het sluit.⁹

Ook het nieuwe artikel 26 van het verdrag bevat geen expliciete uitsluiting in die zin. Het gegeven dat Canada bij de OESO-modelovereenkomst¹⁰, die overigens slechts de status van aanbeveling heeft, een voorbehoud zoals aangegeven in de memorie van toelichting zou hebben geformuleerd, betekent niet dat Canada geacht moet worden zich in alle gevallen op dat voorbehoud te beroepen. Het gaat immers om een loutere mogelijkheid, zodat een beperking in die zin niet kan worden verondersteld, maar expliciet uit het verdrag moet blijken.

3.3.2. Dat het protocol slechts betrekking heeft op de Belgische federale overheid, zoals in de memorie van toelichting vooropgesteld wordt, zou in dit geval moeten blijken uit het gegeven dat nauw is aangesloten bij de tekst van artikel 26 van het OESO-modelverdrag en dat de in paragraaf 1 van die modelbepaling voorkomende verwijzing naar de staatkundige onderdelen of plaatselijke gemeenschappen is weggelaten.¹¹ Dat kan niet worden beschouwd als een voldoende rechtszekere regeling: opdat de nieuwe tekst van artikel 26 van het verdrag in

⁶ In de memorie van toelichting wordt vooropgesteld dat de Canadese autoriteiten de werkingssfeer van het verdrag “*de facto*” beperken tot de federale belastingen.

⁷ In advies 47.935/VR is vastgesteld dat in omschrijvingen zoals “belastingen van elke soort en benaming, die worden geheven ten behoeve van de verdragsluitende Staten” die zijn opgenomen in een internationaalrechtelijke tekst, op zich genomen geen onderscheid wordt gemaakt 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 (adv.RvS 47.935/VR van 20 april 2010 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 19 augustus 2011 ‘houdende instemming met het Protocol, gedaan te Berlijn op 23 juni 2009, tot wijziging van het Verdrag tussen het Koninkrijk België en het Koninkrijk der Nederlanden tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, met Protocol I en II, ondertekend te Luxemburg op 5 juni 2001, en houdende aanpassing van de Belgische belastingwetgeving aan sommige bepalingen van eerstgenoemd Protocol’, *Parl.St.* Senaat 2010-11, nr. 5-963/1, 31). In hetzelfde advies wordt vastgesteld dat het voornemen dat het begrip “verdragsluitende Staten” niet aldus begrepen mag worden dat het ook “de staatkundige onderdelen of plaatselijk publiekrechtelijke lichamen daarvan” inhoudt, maar ze integendeel uitsluit, niet in het dispositief zelf van het onderzochte protocol was omgezet (*ibid.*, 31-32).

⁸ Vgl. bv. met artikel 29 van het verdrag van Wenen van 23 mei 1969 ‘inzake het verdragenrecht’ waarin wordt bepaald dat een verdrag elke partij ten opzichte van haar gehele grondgebied bindt, “tenzij een andere bedoeling uit het verdrag blijkt of op een andere wijze is komen vast te staan”.

⁹ De opsomming in artikel 2, paragraaf 3, van het verdrag, van de bestaande belastingen waarop de overeenkomst van toepassing is, verwijst overigens ook naar de voorheffingen inzake de personenbelasting, inbegrepen derhalve de onroerende voorheffing, zijnde een gewestelijke belasting voor de dienst waarvan de gewesten zelf kunnen instaan als zij dit wensen.

¹⁰ Voor dit model, zie: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf>.

¹¹ Artikel 26, paragraaf 1, van de OESO-modelovereenkomst (versie 2014) luidt (cursivering toegevoegd): “The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is foreseeably relevant for carrying out the provisions of this Convention or to the administration or enforcement of the domestic laws concerning taxes of every kind and description imposed *on behalf of the Contracting States, or of their political subdivisions or local authorities*, insofar as the taxation thereunder is not contrary to the Convention. The exchange of information is not restricted by Articles 1 and 2.”

overeenstemming zou kunnen worden geacht met het rechtszekerheidsbeginsel, zou de beoogde beperking van de draagwijdte ervan expliciet erin moeten worden opgenomen.¹²

3.3.3. Doch zelfs indien in het nieuwe artikel 26 van het verdrag expliciet wordt vermeld dat de regeling niet van toepassing is op belastingen die in België door een staatkundig onderdeel of een plaatselijke gemeenschap van België worden geheven, moet worden besloten dat het om een gemengd verdrag gaat. Het huidige artikel 26 van het verdrag heeft immers een gemengd karakter: het gaat om de uitwisseling van inlichtingen “met betrekking tot alle belastingen die ten behoeve van de overeenkomstsluitende Staten worden geheven” (artikel 26, paragraaf 1, van het verdrag, zoals het thans geldt). Indien deze regeling met een gemengd karakter wordt vervangen door een regeling met een niet-gemengd karakter, heeft de wijzigingsbepaling zelf noodzakelijk een gemengd karakter. De regeling inzake de uitwisseling van inlichtingen zal in die hypothese immers niet meer van toepassing zijn voor de belastingen waarvoor de gemeenschappen of de gewesten instaan voor de dienst van de belasting. Het ongedaan maken van de thans geldende regeling door middel van de vervanging van artikel 26 heeft rechtsgevolgen ten aanzien van de gemeenschappen en de gewesten waarvoor de instemming door hun respectieve parlementen vereist is.

3.3.4. Uit het voorgaande blijkt dat, aangezien de dienst van de gemeenschaps- en gewestbelastingen geraakt wordt door het voorliggende protocol, dat protocol als een gemengd verdrag moet worden aangemerkt.

3.4. Daar komt nog bij dat het invoegen van het nieuwe artikel 26 ook een overleg met de betrokken gewesten vereist zoals bedoeld in artikel 5, § 3, eerste lid, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 ‘betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten’. Immers, doordat in de nieuwe tekst van artikel 26 van het verdrag niet enkel melding wordt gemaakt van belastingen die worden geheven *ten behoeve van* België (of Canada), doch ook van belastingen die worden geheven *door* België (of Canada), zal de nieuwe regeling ook van toepassing zijn indien de federale overheid blijft instaan voor de dienst van de gewestbelastingen bedoeld in genoemd artikel 5, § 3, eerste lid, die binnen het toepassingsgebied van het verdrag vallen.¹³ Dit is het geval voor de onroerende voorheffing waarvoor de federale overheid nog instaat voor de dienst van deze belasting (nl. voor het Waalse Gewest en het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest).

¹² Vergelijk met de akkoorden met Belize (akkoord tussen het Koninkrijk België en Belize ‘inzake de uitwisseling van inlichtingen met betrekking tot belastingaangelegenheden’, gedaan te Brussel op 7 december 2009 en te Belmopan op 29 december 2009) en Monaco (akkoord tussen het Koninkrijk België en het Prinsdom Monaco ‘inzake de uitwisseling van inlichtingen met betrekking tot belastingaangelegenheden’, gedaan te Brussel op 15 juli 2009) waarin een uitsluiting in die zin wel is opgenomen. In beide gevallen gaat het om artikel 3, paragraaf 3, van het betrokken akkoord, dat luidt: “Het Akkoord is niet van toepassing op belastingen die in België door een staatkundig onderdeel of een plaatselijke gemeenschap van België worden geheven.”

¹³ Het “heffen” van belastingen is in de enge zin te begrijpen, namelijk als het instaan voor de dienst van de belasting (zie in die zin adv.RvS 47.935/VR van 20 april 2010 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 19 augustus 2011 ‘houdende instemming met het Protocol, gedaan te Berlijn op 23 juni 2009, tot wijziging van het Verdrag tussen het Koninkrijk België en het Koninkrijk der Nederlanden tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, met Protocol I en II, ondertekend te Luxemburg op 5 juni 2001, en houdende aanpassing van de Belgische belastingwetgeving aan sommige bepalingen van eerstgenoemd Protocol’, *Parl.St.* Senaat 2010-11, nr. 5-963/1, 30 en 32).

In dat verband kan ook worden herhaald wat daaromtrent is opgemerkt in advies 47.935/VR van 20 april 2010, dat handelde over instemming met een protocol tot wijziging van het dubbelbelastingverdrag met Nederland:

“De federale Staat is bevoegd gebleven om een administratieve procedureregels 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 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 gewesten¹⁴ 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)’¹⁵.

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

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

¹⁴ Voetnoot uit het geciteerde advies: Zie Parl. St., Kamer, DOC 50-1183/7, 160.

¹⁵ Voetnoot uit het geciteerde advies: Het gaat niet alleen om de procedureregels, doch ook om de sancties op de overtreding van die regels (Grondwettelijk Hof, nr. 72/2005, 20 april 2005, B.13.2).

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

Uit die bepaling vloeit voort dat over de voorgestelde wijziging van het dubbelbelastingverdrag overleg dient te worden gepleegd met de gewesten¹⁶. 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.¹⁷

Met het Waalse Gewest en het Brusselse Hoofdstedelijk Gewest, die niet zelf instaan voor de dienst van de belasting wat de onroerende voorheffing betreft, zal derhalve overlegd moeten worden.¹⁸

4.1. Gelet op het in opmerking 3.3 geformuleerde besluit, moet het protocol als een gemengd verdrag worden behandeld.

4.2. Ingevolge de artikelen 3 en 4 van het voormelde samenwerkingsakkoord van 8 maart 1994, evenals onderdeel 4 van de toelichting erbij – toelichting die ingevolge artikel 20 van het samenwerkingsakkoord er integraal deel van uitmaakt – stelt de ICBB op voorstel van de WGV, het al dan niet gemengde karakter van een verdrag vast. Dit moet in een zo vroeg mogelijke fase gebeuren, namelijk voorafgaand aan de onderhandelingen en de ondertekening, en *a fortiori* minstens voorafgaand aan de parlementaire goedkeuring van het betrokken verdrag.

4.3. Uit de met betrekking tot het voorgelegde protocol gevolgde handelwijze lijkt te moeten worden afgeleid dat men ervan uitgegaan is dat de federale overheid voorafgaand, op een eenzijdige wijze het betrokken verdrag als al dan niet gemengd vermag te kwalificeren en gelet

¹⁶ Voetnoot uit het geciteerde advies: 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).

¹⁷ Adv.RvS 47.935/VR van 20 april 2010, *Parl. St.* Senaat 2010-11, nr. 5-963/1, 35-36.

¹⁸ De bespreking in de Werkgroep Gemengde Verdragen, bevestigd door de ICBB, kan niet als dit overleg worden beschouwd, vermits die bespreking betrekking had op het bepalen van het al of niet gemengde karakter van het verdrag (zie artikel 4 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’).

op die kwalificatie vermag te bepalen of een verdrag al dan niet dient te worden voorgelegd aan de Werkgroep Gemengde Verdragen en de ICBB.¹⁹

Met die interpretatie wordt evenwel eraan voorbijgegaan dat de tussenkomst van de Werkgroep Gemengde Verdragen en de ICBB juist tot doel heeft om in onderling overleg het al dan niet gemengde karakter van een verdrag vast te stellen. Het uitgangspunt daarbij is een “zo ruim mogelijk[e]”²⁰ wederzijdse informatieplicht, waarbij op basis van “nauwe en permanente coördinatie”²¹ door de ICBB op voorstel van de Werkgroep Gemengde Verdragen dat karakter van het verdrag wordt vastgesteld.²² Het zonder meer toekennen van een voorafgaand beslissingsrecht in hoofde van de federale overheid zou inhouden dat deze overheid eenzijdig het overleg- en samenwerkingsmechanisme waarin het samenwerkingsakkoord voorziet, kan omzeilen of uithollen, wat op gespannen voet zou staan met de basisbeginselen betreffende de organisatie van het beleid inzake de buitenlandse betrekkingen.²³ Een dergelijke interpretatie doet immers afbreuk aan de bevoegdheden van de gemeenschappen en de gewesten op internationaal vlak en kan ook een negatieve weerslag hebben op de coherentie van het Belgische buitenlandse beleid, in het licht waarvan de informatie- en overlegregelingen op het vlak van het buitenlands beleid mede moeten worden gezien.²⁴ Deze mechanismen moeten er immers voor zorgen dat in het raam van verdragsonderhandelingen intern overlegde Belgische posities worden ingenomen door voldoende gemandateerde Belgische delegaties.²⁵

Gelet op wat hiervoor is opgemerkt, zou enkel kunnen worden aangenomen dat de federale overheid vrijgesteld is van de plicht tot het voorleggen van het betrokken verdrag aan de Werkgroep Gemengde Verdragen en de ICBB wanneer er klaarblijkelijk geen twijfel kan bestaan over het niet-gemengde karakter van het door de federale overheid te sluiten verdrag. Dat is in dit geval evenwel niet zo.

4.4. In het licht hiervan dient de federale overheid in overleg te treden met de deelstaten overeenkomstig de bij de artikelen 3 en 4 van het samenwerkingsakkoord voorgeschreven procedure voor de Werkgroep Gemengde Verdragen en de ICBB teneinde erover duidelijkheid te verkrijgen of de gemeenschappen en de gewesten bereid zijn om zich het verdrag alsnog eigen te maken door het ter instemming van de bevoegde parlementen voor te leggen.

¹⁹ Voor die zienswijze kan steun worden gezocht in artikel 1, eerste lid, van het samenwerkingsakkoord, dat luidt: “Zodra de federale Regering het inzicht heeft bilaterale of multilaterale onderhandelingen met het oog op het opstellen van een verdrag, *dat niet uitsluitend betrekking heeft op de aangelegenheden waarvoor de Gemeenschappen, de Gewesten of de Federale Staat door of krachtens de Grondwet bevoegd zijn*, wordt de Interministeriële Conferentie van het Buitenlands Beleid hiervan onverwijld in kennis gesteld.” Ook in onderdeel 4, vijfde alinea, eerste streepje, van de toelichting bij het samenwerkingsakkoord wordt hiervan gewag gemaakt.

²⁰ Onderdeel 4, vierde alinea, van de toelichting (“Het is duidelijk dat de informatiefase zo ruim mogelijk moet worden gezien”).

²¹ Onderdeel 2, tweede alinea, van de toelichting bij het samenwerkingsakkoord.

²² Artikel 4 van het samenwerkingsakkoord.

²³ Zie voor een globaal overzicht J. VELAERS, “‘In foro interno et in foro externo’: de internationale bevoegdheden van gemeenschappen en gewesten”, in F. JUDO en G. GEUDENS (eds.), *Internationale betrekkingen en federalisme*, Brussel, De Boeck en Larcier, 2006, 3-38.

²⁴ Zie in dit verband *Parl.St.* Senaat BZ 1991-92, nr. 100-16/1°, 2 en nr. 100-16/2°, 5.

²⁵ Zie artikel 4 van het samenwerkingsakkoord.

Zonder die instemming zal niet kunnen worden overgegaan tot de ratificatie van het verdrag.²⁶ In afwachting van de stellingname van de gemeenschappen en de gewesten zou in dit stadium beter worden afgezien van de instemming door de Kamer van volksvertegenwoordigers met het thans onderzochte verdrag.

5. Vermits ook de gemeenschappen en de gewesten betrokken zijn bij de toepassing van de regeling, rijst bovendien de vraag wie in België uitvoering zal moeten geven aan een verzoek om inlichtingen uitgaande van een bevoegde autoriteit van Canada.

Uit artikel 3, paragraaf 1, f), (i), van het verdrag volgt dat in België onder “bevoegde autoriteit” wordt verstaan “de Minister van Financiën of de bevoegde vertegenwoordiger van de minister”. 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 Canada weten tot wie een verzoek om inlichtingen moet worden gericht en de federale overheid, de gemeenschappen en de gewesten onderling kunnen uitmaken op welke wijze gevolg wordt gegeven aan een concreet verzoek. Daarover werd blijkbaar reeds op 16 september 2015 in de schoot van het Overlegcomité een samenwerkingsakkoord in de zin van artikel 92*bis* van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 ‘tot hervorming der instellingen’ gesloten.²⁷

*

²⁶ Artikel 12 van het samenwerkingsakkoord bepaalt in die zin het volgende: “Zodra de instemming in alle betrokken parlementaire assemblees werd bekomen zal de Minister van Buitenlandse Zaken de bekrachtigings- of toetredingsoorkonde van België opmaken en voorleggen aan de ondertekening van de Koning. Ook de kennisgevingen over de beëindiging van de interne procedures worden door de Minister van Buitenlandse Zaken opgesteld en ter bestemming geleid.”

²⁷ Aan de Raad van State, afdeling Wetgeving, is een niet-gedateerd en niet-ondertekend exemplaar van de tekst ervan bezorgd, getiteld “Samenwerkingsakkoord tussen de Federale Staat, het Vlaamse Gewest, het Waalse Gewest, het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest, de Vlaamse Gemeenschap en de Duitstalige Gemeenschap in het kader van de richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG en in het kader van de gemengde bilaterale en multilaterale verdragen tussen het Koninkrijk België en een andere Staat of andere Staten die voorzien in een administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen”. Onder meer gelet op het gegeven dat de bij het akkoord betrokken partijen gezamenlijk instaan voor de financiering van de personeels- en werkingskosten van het centraal verbindingsbureau (artikel 19 van het akkoord), kan het samenwerkingsakkoord eerst gevolg hebben nadat de parlementen van de verschillende betrokken partijen ermee hebben ingestemd bij wetgevende akte.

1. 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 juridique¹ et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DE L'AVANT-PROJET

2. L'avant-projet de loi soumis pour avis a pour objet de porter assentiment au protocole, signé à Bruxelles le 1^{er} avril 2014², modifiant la convention préventive de double imposition avec le Canada (ci-après : la convention)³.

Les nouvelles dispositions étendent les possibilités d'échange de renseignements en matière fiscale. En vertu du nouveau régime, cet échange pourra désormais également concerner, par exemple, des renseignements détenus par une banque (voir le nouvel article 26, paragraphe 5, de la convention).

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

3.1. L'article 26, paragraphe 1, de la Convention, tel qu'il doit être remplacé par l'article 1, en précise l'objectif et le champ d'application. Ce paragraphe s'énonce comme suit :

« Les autorités compétentes des États contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application des 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 les États contractants ou pour leur compte, 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 ».

L'article 1^{er} 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 la fortune perçus pour le compte de chacun des États contractants, 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 physiques, l'impôt des sociétés, l'impôt des personnes morales, l'impôt des non-résidents et la contribution complémentaire de crise, « y compris [dans chaque cas] les précomptes, les centimes additionnels à ces impôts et précomptes, ainsi que les taxes additionnelles à l'impôt des personnes physiques » (paragraphe 3 de l'article).

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

² Protocole 'amendant Convention entre le Gouvernement du Royaume de Belgique et le Gouvernement du Canada en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, faite à Ottawa le 23 mai 2002', fait à Bruxelles le 1^{er} avril 2014.

³ Convention 'entre le Gouvernement du Royaume de Belgique et le Gouvernement du Canada en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune', faite à Ottawa le 23 mai 2002.

Le nouveau régime en matière d'échange de renseignements avec le Canada 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 renseignements peuvent également être demandés « même [si cet autre État] n'en a pas besoin à ses propres fins fiscales » (nouvel article 26, paragraphe 4, de la convention). L'État à qui les renseignements sont demandés doit utiliser « les pouvoirs dont il dispose pour obtenir les renseignements demandés » (*idem*).

3.2. L'exposé des motifs indique ce qui suit :

« Par ailleurs, compte tenu de la réserve du Canada sur l'article 2 du Modèle OCDE ⁴, le nouveau paragraphe 1^{er} couvre les 'impôts de toute nature ou dénomination perçus par les États contractants ou pour leur compte'. Cette formulation diffère de celle du Modèle OCDE, qui fait référence aux 'impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des États contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales'.

Cette formulation et l'attitude du Canada vis-à-vis de l'application de la Convention aux impôts régionaux (voir la réserve à l'article 2 du Modèle OCDE) impliquent que les autorités canadiennes limitent 'de facto' le champ d'application de la Convention, y compris celui de l'article concernant l'échange de renseignements, aux impôts fédéraux.

Dans cette optique, la conclusion du Protocole relevait de la compétence exclusive de l'État fédéral belge. Les entités fédérées n'ont donc pas été impliquées dans les négociations. De même, le Protocole n'a été signé que par un représentant du Gouvernement de l'État fédéral ».

Dans le même sens, 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' a estimé le 16 février 2010, que le protocole a un caractère exclusivement fédéral ⁵.

3.3. Le Conseil d'État ne peut pas faire sienne cette analyse en ce qui concerne le champ d'application du protocole et, par voie de conséquence, quant à la constatation que le protocole examiné concerne un traité non mixte.

3.3.1. Il ne faut en effet pas perdre de vue que, dans la convention de base, conclue en 2002, les impôts perçus pour le compte des subdivisions politiques ou des collectivités locales n'en sont pas explicitement exclus et que le champ d'application n'est pas davantage explicitement limité au niveau fédéral ⁶. Il ressort en effet de l'article 2, paragraphe 1, de la convention qu'elle s'applique « aux impôts sur le revenu et sur la fortune perçus pour le compte

⁴ Note infrapaginale de l'exposé des motifs : Le Canada se réserve le droit de ne pas inclure les impôts des subdivisions politiques et des collectivités locales des États contractants dans le champ d'application des conventions préventives de la double imposition qu'il conclut.

⁵ Des courriers du 14 juin 2012 ont confirmé que la Conférence interministérielle de la Politique étrangère (CIPE) a approuvé le rapport du groupe de travail traités mixtes dans le cadre d'une procédure écrite.

⁶ L'exposé des motifs indique que les autorités canadiennes limitent « de facto » le champ d'application de la convention aux impôts fédéraux.

de chacun des États contractants, quel que soit le système de perception »⁷, tandis qu'au regard du droit international public, la Belgique en principe dans son ensemble – y compris les subdivisions politiques ou les collectivités locales – est liée⁸ par les traités qu'elle conclut⁹.

Le nouvel article 26 de la convention ne comporte pas non plus d'exclusion explicite en ce sens. Le fait que, comme l'indique l'exposé des motifs, le Canada aurait formulé une réserve à propos du modèle de convention de l'OCDE¹⁰ qui, au demeurant, n'a qu'une valeur de recommandation, ne signifie pas qu'il faut considérer que le Canada invoque systématiquement cette réserve. Il s'agit en effet d'une simple faculté, de sorte qu'une limitation en ce sens ne peut pas être présumée, mais doit résulter explicitement de la convention.

3.3.2. La circonstance que, comme l'indique l'exposé des motifs, le protocole ne concernerait que l'autorité fédérale belge, devrait en l'occurrence résulter du fait que l'on s'est inspiré étroitement du texte de l'article 26 du modèle de convention de l'OCDE et que la référence aux subdivisions politiques ou collectivités locales qui figure au paragraphe 1 de cette disposition du modèle a été omise¹¹. On ne peut pas considérer que ce dispositif présente une sécurité juridique suffisante : pour que le nouveau texte de l'article 26 de la convention puisse être réputé conforme au principe de sécurité juridique, la limitation visée de sa portée devrait y être explicitement inscrite¹².

⁷ L'avis 47.935/VR constate que des expressions telles que « impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des États contractants », figurant dans un texte de source internationale, ne font pas de distinction en soi 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 (avis C.E. 47.935/VR du 20 avril 2010 sur un avant-projet devenu la loi du 19 août 2011 'portant assentiment au Protocole, fait à Berlin le 23 juin 2009, modifiant la Convention entre le Royaume de Belgique et le Royaume des Pays-Bas tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, et les Protocoles I et II, signés à Luxembourg le 5 juin 2001, et adaptant la législation fiscale belge à certaines dispositions dudit Protocole', *Doc. parl.*, Sénat, 2010-11, n° 5-963/1, p. 31). Le même avis constate que l'intention de ne pas comprendre la notion d'« États contractants » comme incluant également « leurs subdivisions politiques » et « leurs collectivités locales » mais au contraire comme s'en séparant, n'a pas été traduite dans le dispositif même du protocole examiné (*ibid.*, pp. 31-32).

⁸ Comparer par exemple avec l'article 29 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 'sur le droit des traités', qui dispose qu'un traité lie chacune des parties à l'égard de l'ensemble de son territoire, « à moins qu'une intention différente ne ressorte du traité ou ne soit par ailleurs établie ».

⁹ À l'article 2, paragraphe 3, de la convention, l'énumération des impôts actuels auxquels la convention s'applique, vise au demeurant également les précomptes en matière d'impôt des personnes physiques, y compris par conséquent le précompte immobilier, qui est un impôt régional dont les régions peuvent elles-mêmes assurer le service si elles le souhaitent.

¹⁰ Pour ce modèle, voir : <http://www.oecd.org/fr/ctp/conventions/47213777.pdf>

¹¹ L'article 26, paragraphe 1, du modèle de convention de l'OCDE (version 2014) dispose (italiques ajoutés) : « 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'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par les articles 1 et 2 ».

¹² Comparer avec les accords conclus avec le Belize (Accord entre le Royaume de Belgique et le Belize 'en vue de l'échange de renseignements en matière fiscale', fait à Bruxelles le 7 décembre 2009 et à Belmopan le 29 décembre 2009) et avec Monaco (Accord entre le Royaume de Belgique et la Principauté de Monaco 'en vue de l'échange de renseignements en matière fiscale', fait à Bruxelles le 15 juillet 2009), qui prévoient effectivement une exclusion en ce sens. Dans les deux cas, il s'agit de l'article 3, paragraphe 3, de l'accord concerné, qui dispose : « Le présent Accord ne s'applique pas aux impôts perçus en Belgique par ses subdivisions politiques ou collectivités locales ».

3.3.3. Cependant, même si le nouvel article 26 de la convention mentionnait explicitement que le dispositif ne s'applique pas aux impôts qui sont perçus en Belgique par une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, il faudrait conclure qu'il s'agit d'un traité mixte. L'article 26 actuel de la convention a en effet un caractère mixte : il s'agit de l'échange de renseignements « [relatifs] à tous les impôts perçus pour le compte des États contractants » (article 26, paragraphe 1, de la convention actuellement en vigueur). Si ce dispositif qui a un caractère mixte est remplacé par un dispositif qui a un caractère non mixte, la disposition modificative elle-même a nécessairement un caractère mixte. Dans cette hypothèse, le dispositif en matière d'échange de renseignements ne s'appliquera en effet plus aux impôts dont les communautés et les régions assurent le service. La suppression du dispositif actuellement en vigueur par le remplacement de l'article 26 a des effets juridiques à l'égard des communautés et des régions, pour lesquels l'assentiment de leurs parlements respectifs est requis.

3.3.4. Il résulte de ce qui précède que, dès lors que le protocole à l'examen affecte le service des impôts des communautés et des régions, ce protocole doit être qualifié de traité mixte.

3.4. À cela s'ajoute que l'insertion du nouvel article 26 requiert également une concertation avec les régions concernées, comme le prévoit l'article 5, § 3, alinéa 1^{er}, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 'relative au financement des Communautés et des Régions'. En effet, le nouveau texte de l'article 26 de la convention ne faisant pas uniquement mention d'impôts qui sont perçus *pour le compte* de la Belgique (ou du Canada), mais aussi d'impôts qui sont perçus *par* la Belgique (ou par le Canada), le nouveau dispositif s'appliquera également si l'autorité fédérale continue à assurer le service des impôts régionaux visé à l'article 5, § 3, alinéa 1^{er}, précité, qui relèvent du champ d'application de la convention¹³. Tel est le cas du précompte immobilier, qui est un impôt dont l'autorité fédérale assure encore le service (notamment pour la Région wallonne et pour la Région de Bruxelles-Capitale).

À cet égard, on peut également rappeler ce qui a été observé à ce sujet dans l'avis 47.935/VR du 20 avril 2010, qui concernait l'assentiment à un protocole modifiant la convention préventive de double imposition avec les Pays-Bas :

« 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'.

¹³ La « perception » des impôts doit être comprise au sens strict, à savoir le fait d'assurer le service de l'impôt (voir en ce sens l'avis du C.E. 47.935/VR du 20 avril 2010 sur un avant-projet devenu la loi du 19 août 2011 'portant assentiment au Protocole, fait à Berlin le 23 juin 2009, modifiant la Convention entre le Royaume de Belgique et le Royaume des Pays-Bas tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, et les Protocoles I et II, signés à Luxembourg le 5 juin 2001, et adaptant la législation fiscale belge à certaines dispositions dudit Protocole', *Doc. parl*, Sénat, 2010-11, n° 5-963/1, pp. 30 et 32).

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

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

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

D'après les travaux préparatoires qui ont précédé l'adoption de la loi spéciale du 13 juillet 2001 portant refinancement des communautés et extension des compétences fiscales des régions ¹⁴, 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)’ ¹⁵.

Compte tenu de ce qui précède, la modification du régime actuel en matière d'échange de renseignements avec les Pays-Bas, 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 1^{er}, précité, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 dispose qu'à moins que la région concernée n'en décide autrement, l'État fédéral assure, dans le respect des règles de procédure qu'il fixe, le service des impôts mentionnés pour le compte de la région concernée et ‘en concertation’ avec celle-ci.

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 ¹⁶. 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.

¹⁴ Note de l'avis cité : Voir *Doc. parl.*, Chambre, DOC 50 1183/7, 160.

¹⁵ Note de l'avis cité : 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).

¹⁶ Note de l'avis cité : 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).

Dès lors, il faudra encore accomplir cette formalité. Si le texte soumis au Conseil d'État devait encore subir des modifications à la suite de cette concertation, il y aurait lieu, conformément à la prescription de l'article 3, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État, de soumettre les dispositions modifiées à la section de législation pour un nouvel examen¹⁷ ».

Une concertation devra par conséquent avoir lieu avec la Région wallonne et avec la Région de Bruxelles-Capitale, qui n'assurent pas elles-mêmes le service de l'impôt en ce qui concerne le précompte immobilier¹⁸.

4.1. Vu la conclusion formulée dans l'observation 3.3, le protocole doit être considéré comme un traité mixte.

4.2. Selon les articles 3 et 4 de l'accord de coopération précité, et le point 4 de ses développements – développements qui, selon l'article 20 de ce même accord, en font partie intégrante – la CIPE, sur la proposition du GTTM, arrête le caractère mixte éventuel d'un traité. Ce caractère mixte doit être déterminé dès que possible, notamment avant les négociations et la signature, et *a fortiori* au moins préalablement à l'approbation du traité concerné par le parlement.

4.3. Il semble devoir se déduire de la méthode employée à l'égard du protocole à l'examen que l'on a considéré que l'autorité fédérale peut préalablement et unilatéralement qualifier la convention concernée de mixte ou de non mixte et, au regard de cette qualification, décider si elle doit ou non être soumise au groupe de travail traités mixtes et à la CIPE¹⁹.

Cette interprétation ne tient cependant pas compte du fait que l'objectif de l'intervention du groupe de travail traités mixtes et de la CIPE est précisément d'arrêter le caractère mixte ou non mixte d'un traité d'une manière concertée. En l'occurrence, le principe de base est qu'un devoir d'information réciproque « [compris] dans le sens le plus large »²⁰ doit permettre à la CIPE, sur la base d'une « coordination étroite et permanente »²¹ et sur la proposition du groupe de travail traités mixtes, d'arrêter ce caractère du traité²². Conférer un droit de décision préalable pur et simple à l'autorité fédérale signifierait que cette autorité pourrait unilatéralement contourner le mécanisme de concertation et de coopération prévu par

¹⁷ Avis C.E., 47.935/VR du 20 avril 2010, *Doc. parl.*, Sénat 2010-11, n° 5-963/1, pp. 35-36.

¹⁸ L'examen au sein du groupe de travail traités mixtes, confirmé par la CIPE, ne peut pas être considéré comme une telle concertation, dès lors que la discussion concernait la détermination du caractère mixte ou non mixte de la convention (voir l'article 4 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').

¹⁹ On peut trouver un argument en faveur de cette conception dans l'article 1^{er}, alinéa 1^{er}, de l'accord de coopération qui énonce : « Dès que le Gouvernement fédéral envisage d'entamer des négociations bilatérales ou multilatérales ou de participer à de telles négociations en vue de la rédaction d'un traité *n'ayant pas exclusivement trait aux domaines attribués par ou en vertu de la Constitution à la compétence des Communautés, des Régions ou de l'État fédéral*, il en informe aussitôt la Conférence interministérielle de la Politique étrangère ». Le point 4, alinéa 5, premier tiret, des développements de l'accord de coopération mentionne la même chose.

²⁰ Point 4, alinéa 4, des développements (« Il est évident que la phase d'information doit être comprise dans le sens le plus large »).

²¹ Point 2, alinéa 2, des développements de l'accord de coopération.

²² Article 4 de l'accord de coopération.

l'accord de coopération et le vider de sa substance, ce qui se heurterait aux principes fondamentaux relatifs à l'organisation de la politique en matière de relations extérieures²³. Pareille interprétation méconnaît en effet les compétences des communautés et des régions sur le plan international et peut également avoir une incidence négative sur la cohérence de la politique étrangère de la Belgique, au regard de laquelle les dispositifs d'information et de concertation en matière de politique étrangère doivent notamment être lus²⁴. Ces mécanismes doivent en effet garantir que, dans le cadre de négociations conventionnelles, les positions belges ayant fait l'objet d'une concertation interne soient arrêtées par des délégations belges suffisamment mandatées²⁵.

Eu égard à l'observation formulée ci-dessus, on ne pourrait admettre que l'autorité fédérale soit dispensée de l'obligation de soumettre la convention concernée au groupe de travail traités mixtes et à la CIPE que dans le cas où il n'y aurait manifestement aucun doute relativement au caractère non mixte de la convention devant être conclue par l'autorité fédérale. Tel n'est toutefois pas le cas en l'espèce.

4.4. À la lumière de ce qui précède, l'autorité fédérale est tenue de se concerter avec les entités fédérées, conformément à la procédure prescrite par les articles 3 et 4 de l'accord de coopération pour le groupe de travail traités mixtes et la CIPE, dans le but de clarifier si les communautés et les régions sont disposées à s'approprier encore la convention en la soumettant à l'assentiment des parlements compétents. Sans cet assentiment, il ne pourra être procédé à la ratification de la convention²⁶. Dans l'attente de la position des communautés et des régions, il vaudrait mieux renoncer, à ce stade, à ce que la Chambre des représentants porte son assentiment à la convention actuellement à l'examen.

5. Les communautés et les régions étant également concernées par l'application du dispositif, la question se pose en outre de savoir qui devra donner exécution en Belgique à une demande de renseignements émanant d'une autorité compétente du Canada.

Il ressort de l'article 3, paragraphe 1, f), (i), 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 exclusivement attribuée au ministre fédéral des Finances (ou à son représentant autorisé), mais peut aussi l'être à un ministre des Finances d'une entité fédérée.

²³ Voir pour un aperçu global, J. VELAERS, « *In foro interno et in foro externo*': de internationale bevoegdheden van gemeenschappen en gewesten », in F. JUDO et G. GEUDENS (éds.), *Internationale betrekkingen en federalisme*, Bruxelles, De Boeck et Larcier, 2006, 3-38.

²⁴ Voir à ce sujet *Doc. parl.*, Sénat, SE 1991-92, n° 100-16/1°, p. 2 et n° 100-16/2°, p. 5.

²⁵ Voir l'article 4 de l'accord de coopération.

²⁶ L'article 12 de l'accord de coopération dispose en ce sens ce qui suit : « Dès que toutes les Assemblées parlementaires concernées auront donné leur assentiment, le Ministre des Affaires étrangères fera établir l'instrument de ratification ou d'adhésion de la Belgique et le soumettra à la signature du Roi. C'est également le Ministre des Affaires étrangères qui fait établir et transmettre à qui il appartient les notifications relatives à l'accomplissement des formalités internes ».

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 Canada de savoir à qui il faut adresser une demande de renseignements et à l'autorité fédérale, aux communautés et aux régions, de déterminer de quelle manière il y a lieu de donner suite à une demande concrète. À ce sujet, un accord de coopération au sens de l'article 92*bis* de la loi spéciale 'de réformes institutionnelles' du 8 août 1980 a manifestement déjà été conclu le 16 septembre 2015 au sein du Comité de concertation ²⁷.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Greet VERBERCKMOES

Jo BAERT

²⁷ Un exemplaire non daté et non signé du texte de cet accord de coopération a été transmis au Conseil d'État, section de législation, intitulé « Accord de coopération entre l'État fédéral, la Région flamande, la Région wallonne, la Région de Bruxelles-Capitale, la Communauté flamande et la Communauté germanophone dans le cadre de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE et dans le cadre des traités mixtes bilatéraux et multilatéraux entre le Royaume de Belgique et un autre État ou d'autres États qui prévoient la coopération administrative dans le domaine fiscal ». Compte tenu notamment du fait que les parties concernées par l'accord assurent conjointement le financement des frais de personnel et de fonctionnement du bureau central de liaison (article 19 de l'accord), l'accord de coopération ne pourra produire ses effets qu'après que les parlements des différentes parties concernées y auront donné leur assentiment par un acte législatif.