RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

advies 59.951/VR/1/V
van 28 september 2016

over

een voorontwerp van wet ‘houdende instemming met de volgende internationale akten:
- het Akkoord tussen de Regering van het Koninkrijk België en de Regering van de Verenigde Staten van Amerika tot verbetering van de internationale naleving van de belastingvoorschriften en tot tenuitvoerlegging van 'FATCA', gedaan te Brussel op 23 april 2014;
- het Akkoord tussen de Regering van het Koninkrijk België en de Regering van de Verenigde Staten van Amerika, gedaan te Brussel op 29 en 30 september 2015, ter aanvulling van het Akkoord tussen de Regering van het Koninkrijk België en de Regering van de Verenigde Staten van Amerika tot verbetering van de internationale naleving van de belastingvoorschriften en tot tenuitvoerlegging van 'FATCA', ondertekend te Brussel op 23 april 2014’

CONSEIL D’ÉTAT
section de législation

avis 59.951/VR/1/V
du 28 septembre 2016

sur

un avant-projet de loi ‘portant assentiment aux actes internationaux suivants :

- l’Accord entre le Gouvernement du Royaume de Belgique et le Gouvernement des États-Unis d’Amérique en vue d’améliorer le respect des obligations fiscales internationales et de mettre en oeuvre la loi 'FATCA', fait à Bruxelles le 23 avril 2014;

- l’Accord entre le Gouvernement du Royaume de Belgique et le Gouvernement des États-Unis d’Amérique, fait à Bruxelles le 29 et 30 septembre 2015, complémentaire à l’Accord entre le Gouvernement du Royaume de Belgique et le Gouvernement des États-Unis d’Amérique en vue d’améliorer le respect des obligations fiscales internationales et de mettre en oeuvre la loi 'FATCA', signé à Bruxelles le 23 avril 2014’

‡LW-BAKQPDCCC-FJFBUQ‡

Op 27 juli 2016 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Buitenlandse Zaken verzocht binnen een termijn van dertig dagen, van rechtswege verlengd tot 12 september 2016(*) en nogmaals verlengd tot 27 september 2016(**), een advies te verstrekken over een voorontwerp van wet 'houdende instemming met de volgende internationale akten:
- het Akkoord tussen de Regering van het Koninkrijk België en de Regering van de Verenigde Staten van Amerika tot verbetering van de internationale naleving van de belastingvoorschriften en tot tenuitvoerlegging van 'FATCA', gedaan te Brussel op 23 april 2014;
- het Akkoord tussen de Regering van het Koninkrijk België en de Regering van de Verenigde Staten van Amerika, gedaan te Brussel op 29 en 30 september 2015, ter aanvulling van het Akkoord tussen de Regering van het Koninkrijk België en de Regering van de Verenigde Staten van Amerika tot verbetering van de internationale naleving van de belastingvoorschriften en tot tenuitvoerlegging van 'FATCA', ondertekend te Brussel op 23 april 2014'.

Het voorontwerp is, wat de bevoegdheid betreft, door de verenigde vakantiekamers onderzocht op 13 september 2016. De verenigde kamers waren samengesteld uit Pierre VANDERNOOT, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE, Luc DETROUX, Wanda VOGEL, Koen MUYLLE en Patricia DE SOMERE, staatsraden, Marc RIGAUX en Marianne DONY, assessoren, en Anne-Catherine VAN GEERSDAELE en Greet VERBERCKMOES, griffiers.

Het verslag is uitgebracht door Patrick RONVAUX, eerste auditeur, en Frédéric VANNESTE, auditeur.

Het voorontwerp is voor het overige door de eerste vakantiekamer onderzocht op 13 september 2016. De kamer was samengesteld uit Jeroen VAN NIEUWENHOVE, staatsraad, voorzitter, Koen MUYLLE en Patricia DE SOMERE, staatsraden, Marc RIGAUX, assessor, 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 Jeroen VAN NIEUWENHOVE, staatsraad.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 28 september 2016.

*

(*) Deze verlenging vloeit voort uit artikel 84, § 1, eerste lid, 2°, *in fine*, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, waarin wordt bepaald dat deze termijn van rechtswege wordt verlengd met vijftien dagen wanneer hij begint te lopen tussen 15 juli en 31 juli of wanneer hij verstrijkt tussen 15 juli en 15 augustus.

(**) Deze verlenging vloeit voort uit artikel 84, § 1, eerste lid, 2°, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, waarin wordt bepaald dat de termijn van dertig dagen verlengd wordt tot vijfenveertig dagen in het geval waarin het advies gegeven wordt door de verenigde kamers met toepassing van artikel 85*bis*.

‡LW-BAKQPDCCC-FJFBUQ‡

Le 27 juillet 2016, 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, prorogé de plein droit jusqu'au 12 septembre 2016(*) et encore prorogé jusqu'au 27 septembre 2016(**), sur un avant-projet de loi 'portant assentiment aux actes internationaux suivants :
- l'Accord entre le Gouvernement du Royaume de Belgique et le Gouvernement des États-Unis d'Amérique en vue d'améliorer le respect des obligations fiscales internationales et de mettre en oeuvre la loi 'FATCA', fait à Bruxelles le 23 avril 2014;
- l'Accord entre le Gouvernement du Royaume de Belgique et le Gouvernement des États-Unis d'Amérique, fait à Bruxelles le 29 et 30 septembre 2015, complémentaire à l'Accord entre le Gouvernement du Royaume de Belgique et le Gouvernement des États-Unis d'Amérique en vue d'améliorer le respect des obligations fiscales internationales et de mettre en oeuvre la loi 'FATCA', signé à Bruxelles le 23 avril 2014'.

L'avant-projet a été examiné par les chambres réunies des vacations le 13 septembre 2016 en ce qui concerne la question des compétences. Les chambres réunies étaient composées de Pierre VANDERNOOT, président de chambre, Jeroen VAN NIEUWENHOVE, Luc DETROUX, Wanda VOGEL, Koen MUYLLE et Patricia DE SOMERE, conseillers d'État, Marc RIGAUX et Marianne DONY, assesseurs, et Greet VERBERCKMOES et Anne-Catherine VAN GEERSDAELE, greffiers.

Le rapport a été présenté par Patrick RONVAUX, premier auditeur, et Frédéric VANNESTE, auditeur.

L'avant-projet a été examiné pour le reste par la première chambre des vacations le 13 septembre 2016. La chambre était composée de Jeroen VAN NIEUWENHOVE, conseiller d'État, président, Koen MUYLLE et Patricia DE SOMERE, conseillers d'État, Marc RIGAUX, assesseur, et Greet VERBERCKMOES, greffier.

Le rapport a été présent par Frédéric VANNESTE, auditeur.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Jeroen VAN NIEUWENHOVE, conseiller d'État.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 28 septembre 2016.

*

(*) Ce délai résulte de l'article 84, § 1er, alinéa 1er, 2°, *in fine*, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, qui précise que ce délai est prolongé de plein droit de quinze jours lorsqu'il prend cours du 15 juillet au 31 juillet ou lorsqu'il expire entre le 15 juillet et le 15 août.

(**) Cette prorogation résulte de l'article 84, § 1er, alinéa 1er, 2°, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, qui dispose que le délai de trente jours est prorogé à quarante-cinq jours dans le cas où l'avis est donné par les chambres réunies en application de l'article 85*bis*.

‡LW-BAKQPDCCC-FJFBUQ‡

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 rechtsgrond[1], alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET VOORONTWERP

2.1. Het voorontwerp van wet strekt tot de instemming met het zgn. "FATCA[2]-akkoord" tussen het Koninkrijk België en de Verenigde Staten van 23 april 2014 en met het aanvullend akkoord van 29 en 30 september 2015. Het FATCA-akkoord voorziet in de automatische uitwisseling van financiële gegevens met het oog op de wederzijdse bijstand in belastingzaken.

Het akkoord bepaalt de inlichtingen die moeten worden verkregen en uitgewisseld (artikel 2 van het akkoord) en regelt het tijdstip en de wijze voor de uitwisseling (artikel 3). Daaruit blijkt onder meer dat de uit te wisselen gegevens betrekking hebben op het jaar 2014 en de daaropvolgende jaren, alsook dat het akkoord wordt beëindigd op 30 september 2015 indien artikel 2 ervan tegen die datum niet in iedere partij van kracht is overeenkomstig de schriftelijke kennisgevingsregeling vervat in de paragrafen 8 en 9 van artikel 3.

De wijze waarop de bepalingen van de FATCA worden toegepast ten aanzien van rapporterende Belgische financiële instellingen, wordt geregeld (artikel 4). Het akkoord bevat nog bepalingen met betrekking tot de samenwerking met het oog op de naleving en de tenuitvoerlegging (artikel 5), de verbetering van de efficiëntie van de uitwisseling van inlichtingen en van de transparantie (artikel 6), de consistentie bij het toepassen van de FATCA op deelnemende rechtsgebieden (artikel 7) en overleg in geval van moeilijkheden bij de uitvoering van het akkoord, alsook wijzigingen die aan het akkoord kunnen worden aangebracht (artikel 8).

Het akkoord treedt in werking op de datum waarop België de Verenigde Staten ervan in kennis stelt dat België de procedures heeft voltooid die door zijn interne wetgeving zijn vereist voor de inwerkingtreding van het akkoord. De wijze van beëindiging van het akkoord wordt eveneens geregeld. Er wordt ten slotte nog bepaald dat de partijen bij het akkoord voor 31 december 2016 overleg plegen teneinde aan dit akkoord de wijzigingen aan te brengen die nodig zijn om aan te sluiten bij de voortgang omtrent de verbintenissen vervat in artikel 6 van het akkoord (artikel 10).

2.2. Het aanvullend akkoord van 29 en 30 september 2015, waarmee eveneens de instemming wordt beoogd, houdt in dat het FATCA-akkoord niet wordt beëindigd op

[1] Aangezien het om een voorontwerp van wet gaat, wordt onder "rechtsgrond" de overeenstemming met de hogere rechtsnormen verstaan.

[2] FATCA staat voor *Foreign Account Tax Compliance Act*, een wet die in 2010 in de Verenigde Staten is aangenomen en waarbij onder meer buitenlandse financiële instellingen ertoe worden verplicht om gegevens met betrekking tot banktegoeden van onderdanen van de Verenigde Staten mee te delen.

‡LW-BAKQPDCCC-FJFBUQ‡

30 september 2015, maar wel twaalf maanden na de inwerkingtreding ervan indien op die datum artikel 2 van het FATCA-akkoord niet voor elke partij uitwerking heeft overeenkomstig de schriftelijke kennisgevingsregeling vervat in de paragrafen 8 en 9 van dat artikel 3.

3. Bij de wet van 16 december 2015 'tot regeling van de mededeling van inlichtingen betreffende financiële rekeningen, door de Belgische financiële instellingen en de FOD Financiën, in het kader van een automatische uitwisseling van inlichtingen op internationaal niveau en voor belastingdoeleinden' werd reeds anticiperend voorzien in een regeling die de Belgische belastingadministratie sinds 10 januari 2016 in de mogelijkheid stelt om van de financiële instellingen de inlichtingen te verkrijgen die ze aan de belastingadministratie van de Verenigde Staten moet verstrekken.

BEVOEGDHEID

4. De Werkgroep gemengde verdragen kon op zijn vergadering van 26 mei 2016 geen overeenstemming bereiken omtrent het al dan niet gemengde karakter van het FATCA-akkoord. Een lid van de werkgroep argumenteerde dat het zou gaan om een gemengd verdrag

> "omdat het gaat over het instellen van de belasting van natuurlijke personen waarvoor de gewesten zekere bevoegdheden hebben. Bovendien zal de clausule van het akkoord die verbiedt dat de uitgewisselde informatie wordt gebruikt voor de instelling van een regionale belasting, België beletten om zijn internationale verplichtingen na te komen in de mate dat de uitgewisselde informatie zal dienen voor de instelling van de regionale personenbelasting".

De gemachtigde verklaarde in dat verband het volgende:

> "Het FATCA-akkoord is gesloten op grond van de Gezamenlijke Overeenkomst tussen de Raad van Europa en de OESO van 25 januari 1988 inzake wederzijdse administratieve bijstand in fiscale aangelegenheden. De Verenigde Staten hebben het Protocol van 2010 niet bekrachtigd. De multilaterale Overeenkomst is van toepassing op verscheidene categorieën van belastingen die geheven worden ten behoeve van de staatkundige onderdelen of plaatselijke gemeenschappen van een Partij (artikel 2, § 1, b) van de multilaterale Overeenkomst)).
>
> Op grond evenwel van artikel 30, § 1, van de multilaterale Overeenkomst kan elke Staat verklaren dat hij zich het recht voorbehoudt om geen enkele vorm van bijstand te verlenen voor de belastingen die onder een van de in artikel 2, § 1, b) opgesomde categorieën vallen. artikel 2, § 1, b). Het is met name in dat artikel 2, § 1, b) dat de belastingen samengebracht zijn die geheven worden ten behoeve van de staatkundige onderdelen of plaatselijke gemeenschappen. Conform dat artikel hebben de Verenigde Staten volgend voorbehoud opgenomen in hun akte van bekrachtiging: 'de Verenigde Staten zullen geen enkele vorm van bijstand verlenen met betrekking tot de belastingen van andere Partijen die zijn omschreven in artikel 2, paragraaf 1, leden b.i of b.iv van de Overeenkomst', met andere woorden, al de door de multilaterale Overeenkomst beoogde belastingen die geheven worden ten behoeve van de staatkundige onderdelen of plaatselijke gemeenschappen.
>
> Artikel [2], § 3 van de multilaterale Overeenkomst stelt dat, wanneer een Partij een voorbehoud heeft aangetekend zoals bedoeld in artikel 30, § 1, a), geen enkele andere

‡LW-BAKQPDCCC-FJFBUQ‡

Partij die van eerstgenoemde Partij inlichtingen verkrijgt die inlichtingen mag gebruiken voor een belasting die tot een categorie behoort waarvoor het voorbehoud geldt. Het FATCA-akkoord, dat gesloten is in het kader van de werkingssfeer van de multilaterale Overeenkomst zoals die resulteert uit de punten van voorbehoud die door de Verenigde Staten en België werden aangebracht, houdt dus voor de Gemeenschappen en de Gewesten geen enkel recht in voor de belastingen waarvan zij de dienst verzekeren. Het is de Belgische bevoegde autoriteit (de federale Minister van Financiën of zijn gemachtigde vertegenwoordiger) niet toegestaan om aan de Gemeenschappen en de Gewesten de inlichtingen aangaande de inwoners van België mede te delen die van de Amerikaanse bevoegde autoriteit werden ontvangen met het oog op de inning van de eigenlijke gemeenschaps- of gewestbelastingen, zoals bijvoorbeeld de successierechten. Het FATCA-akkoord heeft daarom uitsluitend betrekking op het bevoegdheidsterrein van de federale Staat."

5.1. De uitwisseling van financiële gegevens met het oog op de wederzijdse bijstand in belastingzaken houdt verband met de dienst van de belasting, met andere woorden met de activiteiten van de overheidsinstanties die instaan voor de inning van de belasting. De federale overheid is bijgevolg principieel bevoegd voor de instemming met het FATCA-akkoord en met het aanvullend akkoord wat betreft de belastingen waarvan ze de dienst waarneemt overeenkomstig de relevante bepalingen van de bijzondere wet van 16 januari 1989 'betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten'.

In het FATCA-akkoord wordt niet bepaald op welke Belgische belastingen de uitwisseling van financiële gegevens betrekking heeft. Die financiële gegevens kunnen door de federale overheidsdiensten echter enkel worden benut voor de belastingen waarvan de federale overheid de dienst waarneemt.

5.2. Daar komt nog bij dat het FATCA-akkoord moet worden begrepen tegen de achtergrond van het Verdrag 'inzake wederzijdse administratieve bijstand in fiscale aangelegenheden', gedaan te Straatsburg op 25 januari 1988, waarbij zowel België als de Verenigde Staten partij zijn. Zoals de gemachtigde reeds vermeldde, luidt een van de voorbehouden die de Verenigde Staten bij de ratificatie van het verdrag hebben geformuleerd als volgt:

"The United States will not provide any form of assistance in relation to the taxes of other parties described in subparagraphs b.i or b.iv of paragraph 1 of Article 2 of the Convention (taxes imposed by or on behalf of possessions, political subdivisions, or local authorities) (as permitted by paragraph 1.a of Article 30 of the Convention)."[3]

Artikel 2, eerste lid, b), van het voornoemde verdrag luidt als volgt:

"Artikel 2 - Belastingen waarop het Verdrag van toepassing is

1. Dit Verdrag is van toepassing op:

(…)

b) de volgende belastingen:

[3] Zie http://www.coe.int/en/web/conventions/search-on-treaties/-/conventions/treaty/127/declarations

‡LW-BAKQPDCCC-FJFBUQ‡

i. belastingen naar het inkomen, naar de winst, naar vermogenswinst of naar het nettovermogen die worden geheven ten behoeve van staatkundige onderdelen of plaatselijke gemeenschappen van een Partij,

ii. verplichte premies of bijdragen voor de sociale zekerheid, te betalen aan de centrale overheid of aan publiekrechtelijke instellingen voor sociale zekerheid, en

iii. andere categorieën belastingen, behalve douanerechten, die worden geheven ten behoeve van een Partij, te weten:

A. successie- en schenkingsrechten,

B. belastingen op onroerend goed,

C. algemene belastingen op goederen en diensten, zoals belastingen over de toegevoegde waarde of omzetbelasting,

D. specifieke belastingen op goederen en diensten, zoals accijnzen,

E. belastingen op het gebruik of het bezit van motorrijtuigen,

F. belastingen op het gebruik of het bezit van roerende goederen andere dan motorrijtuigen,

G. alle andere belastingen.

iv. belastingen in de hierboven onder (iii) genoemde categorieën die worden geheven ten behoeve van staatkundige onderdelen of plaatselijke gemeenschappen van een Partij."

Overigens luidt een van de door België geformuleerde voorbehouden bij het voornoemde verdrag als volgt:

"België behoudt zich het recht voor om geen enkele vorm van bijstand te verlenen voor belasti[n]gen van andere Partijen die horen in de volgende categorieën zoals vermeld in artikel 2, §1,(b):

- (ii): verplichte premies of bijdragen voor de sociale zekerheid, te betalen aan de centrale overheid of aan publiekrechtelijke instellingen voor sociale zekerheid;

- (iii), B: belastingen op onroerend goed;

- (iii), E: belastingen op het gebruik of het bezit van motorrijtuigen;

- (iii), F: belastingen op het gebruik of het bezit van roerende goederen andere dan motorrijtuigen;

- (iii), G: alle andere belastingen;

- (iv), B: belastingen op onroerend goed;

- (iv), C: algemene belastingen op goederen en diensten, zoals belastingen over de toegevoegde waarde of omzetbelasting;

- (iv), D: specifieke belastingen op goederen en diensten, zoals accijnzen;

- (iv), E: belastingen op het gebruik of het bezit van motorrijtuigen;

- (iv), F: belastingen op het gebruik of het bezit van roerende goederen andere dan motorrijtuigen;

- (iv), G: alle andere belastingen."

‡LW-BAKQPDCCC-FJFBUQ‡

De gewestelijke belastingen bedoeld in artikel 3 van de bijzondere wet van 16 januari 1989 vallen volledig onder de opsomming in artikel 2, eerste lid, b), iii, van het voornoemde verdrag. Aangezien ze niet alleen worden geheven ten behoeve van staatkundige onderdelen van België, namelijk de gewesten,[4] maar bovendien ook grotendeels door de gewesten worden bepaald,[5] ook al staat de federale overheid in voor de dienst van veel van die belastingen,[6] moeten de gewestelijke belastingen worden beschouwd als belastingen bedoeld in artikel 2, eerste lid, b), iv, van het voornoemde verdrag.

Daaruit volgt dat het aangehaalde voorbehoud van de Verenigde Staten effectief inhoudt dat de Verenigde Staten niet verplicht zijn om financiële gegevens te bezorgen die betrekking hebben op gewestbelastingen en dat België dergelijke gegevens dan ook niet kan verlangen op grond van het voornoemde verdrag en evenmin op grond van het FATCA-akkoord, dat betrekking heeft op de in het verdrag bedoelde belastingen.

5.3. De uitwisseling van financiële gegevens dient bij uitstek voor de betere inning van de personenbelasting. De vraag rijst dan ook of de aanvullende bevoegdheden van de gewesten inzake de personenbelasting (de "gewestelijke personenbelasting")[7] er niet toe leiden dat het FATCA-akkoord alsnog als een gemengd verdrag moet worden beschouwd. De betrokken gewestelijke bevoegdheden betreffen evenwel enkel het invoeren van opcentiemen, kortingen, belastingverminderingen, belastingvermeerderingen en belastingkredieten op de personenbelasting en niet de dienst van de personenbelasting, waarvoor de federale overheid nog steeds volledig instaat.[8]

De voorbehouden federale bevoegdheid inzake de dienst van de personenbelasting houdt in dat de federale overheid de nodige maatregelen moet nemen om die belasting effectief te innen, met inbegrip van de rechtmatige verwerving van financiële gegevens waaruit kan worden opgemaakt of die belasting effectief verschuldigd is voor bepaalde vermogensonderdelen. Het loutere gegeven dat een betere inning van die belasting ook een invloed heeft op de inkomsten die de gewesten verwerven uit de gewestelijke personenbelasting, heeft niet tot gevolg dat een regeling met betrekking tot de uitwisseling van financiële gegevens inzake de personenbelasting tot de bevoegdheid van de gewesten moet worden gerekend, aangezien niet wordt geraakt aan de aanvullende bevoegdheden van de gewesten en er ook geen rechtstreekse gevolgen zijn voor inkomsten die de gewesten uit die bevoegdheden putten.[9]

5.4. De conclusie is dan ook dat het FATCA-akkoord en het aanvullend akkoord, begrepen tegen de achtergrond van het Verdrag 'inzake wederzijdse administratieve bijstand in fiscale aangelegenheden', uitsluitend betrekking hebben op de bevoegdheden van de federale overheid en niet beschouwd moeten worden als gemengde verdragen.

---

[4] Zie artikel 5, § 1, van de bijzondere wet van 16 januari 1989.

[5] Zie artikel 4 van de bijzondere wet van 16 januari 1989.

[6] Zie artikel 5, § 3, van de bijzondere wet van 16 januari 1989.

[7] Zie de artikelen 5/1 tot 5/8 van de bijzondere wet van 16 januari 1989.

[8] Zie artikel 5/1, § 5, eerste lid, van de bijzondere wet van 16 januari 1989.

[9] Vgl. adv.RvS 58.321/1-2-3-4-VR van 28 oktober 2015 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de programmawet (I) van 26 december 2015, *Parl.St.* Kamer 2015-16, nr. 54-1479/1, 115-120.

‡LW-BAKQPDCCC-FJFBUQ‡

6. Het voorgaande neemt niet weg dat de federale overheid een internationaal engagement opneemt dat tot gevolg heeft dat financiële gegevens die ze ontvangt ter uitvoering van het FATCA-akkoord, niet gedeeld kan worden met andere overheden, zoals ook de gewesten. Dat vloeit voort uit artikel 3, paragraaf 7, van het akkoord, dat luidt als volgt:

> "Alle uitgewisselde inlichtingen zijn onderworpen aan de verplichtingen inzake vertrouwelijkheid en aan de andere beschermingsmaatregelen waarin het Verdrag voorziet, daaronder begrepen de bepalingen die het gebruik van de uitgewisselde inlichtingen beperken."

Dat de gewesten geen dergelijke financiële gegevens kunnen ontvangen, wordt met zoveel woorden door de gemachtigde bevestigd:

> "Indien Vlabel [in het kader] van een belasting waarvan het de dienst verzorgt, waaronder bijvoorbeeld het nazicht van een dossier erfbelastingen, informatie zou vragen aan de federale overheid inzake (roerende of onroerende) goederen die de erflater in de VS zou bezitten, dan kan de FOD Financiën inderdaad niet de informatie doorsturen die ze o.g.v. FATCA-regeling heeft ontvangen."

Indien artikel 3, paragraaf 7, van het FATCA-akkoord effectief zo moet worden begrepen dat de federale overheid geen financiële gegevens die ze heeft verkregen ter uitvoering van het akkoord, kan doorgeven aan de gewesten, mede gelet op het hiervoor geschetste voorbehoud van de Verenigde Staten bij het Verdrag 'inzake wederzijdse administratieve bijstand in fiscale aangelegenheden', zou dit in strijd zijn met artikel 1 van 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'.[10] Die laatste bepaling luidt immers als volgt:

> "De federale overheid en de gewesten verbinden er zich toe de informatie waarover zij beschikken en die dienstig is voor de vestiging, heffing, inning, controle of invordering van een federale of gewestbelasting, kosteloos en bij voorkeur op geïnformatiseerde wijze te verstrekken aan de betrokken belastingdiensten van de federale overheid of van de gewesten."

De Raad van State wijst er op dat een partij bij een samenwerkingsakkoord zich niet kan onttrekken aan de verplichtingen die uit dat akkoord voortvloeien,[11] ook niet door het sluiten van een internationaal verdrag.

[10] Dit is een verplicht samenwerkingsakkoord zoals bedoeld in artikel 92*bis*, § 3, e), van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 'tot hervorming der instellingen' en in artikel 1*bis* van de bijzondere wet van 16 januari 1989 'betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten'.

[11] Vgl. GwH 28 april 2016, nr. 2016/62, B.3.4.

‡LW-BAKQPDCCC-FJFBUQ‡

ALGEMENE OPMERKINGEN

7.1. Op verscheidene plaatsen in het FATCA-akkoord wordt bepaald dat de bevoegde autoriteiten van België en van de Verenigde Staten voor bepaalde aspecten een regeling overeenkomen, zoals het vastleggen van regels en procedures die nodig zijn voor de toepassing van bepalingen van het akkoord (artikel 3, paragraaf 6, van het FATCA-akkoord) of het uitwerken van passende maatregelen teneinde de naleving van het akkoord te waarborgen (artikel 8, paragraaf 1, van het FATCA-akkoord). Die bepalingen kunnen ertoe leiden dat België gebonden is zonder dat de Kamer van volksvertegenwoordigers haar instemming heeft kunnen betuigen.

Krachtens artikel 167, § 2, van de Grondwet dient evenwel ook met deze aanvullingen te worden ingestemd door de Kamer van volksvertegenwoordigers. Er bestaat evenwel geen beletsel tegen dat deze instemming, onder bepaalde voorwaarden, vooraf zou worden gegeven.[12] Wat dit laatste betreft, kan worden verwezen naar advies 37.954/AV-37.970/AV-37.977/AV-37.978/AV van 15 februari 2005,[13] waarin de Raad van State, afdeling Wetgeving, zitting houdend in algemene vergadering, het volgende heeft opgemerkt:

> "Zowel het Hof van Cassatie[14] als de afdeling Wetgeving van de Raad van State[15] aanvaarden dat onder bepaalde voorwaarden de wetgevende vergaderingen vooraf kunnen instemmen met een verdrag of met een wijziging van een verdrag. Opdat zulke voorafgaande instemming verenigbaar zou zijn met artikel 167, §§ 2 tot 4, van de Grondwet en met artikel 16 van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen, moet aan twee voorwaarden worden voldaan: met name is vereist dat de Wetgevende Kamers en desgevallend de Gemeenschaps- en Gewestparlementen de grenzen van de toekomstige wijzigingen kennen[16] en dat ze uitdrukkelijk aangeven dat ze met die wijzigingen instemmen."

In het licht hiervan rijst vooreerst de vraag of de grenzen van de aanvullingen die in het FATCA-akkoord in het vooruitzicht worden gesteld, wel voldoende duidelijk zijn afgebakend

---

[12] Zie over de problematiek van de parlementaire instemming met vereenvoudigde verdragswijzigingen: D. VAN EECKHOUTTE en T. LOOSE, "Wijziging zkt. Instemming. Het probleem van de parlementaire instemming met vereenvoudigde verdragswijzigingen", *TvW* 2007, 3-27 en L. VAN LOOY, "Parlementaire instemming met verdragswijzigingen: meer dan een verplicht nummer?", *TvW* 2010, 283-298.

[13] Advies over onder meer een voorontwerp dat geleid heeft tot het decreet van de Vlaamse Gemeenschap van 9 juni 2006 'houdende instemming met het Verdrag tot vaststelling van een Grondwet voor Europa en de Slotakte, ondertekend in Rome op 29 oktober 2004', *Parl.St.* Vl.Parl. 2004-05, nr. 358/1, (41) 64.

[14] *Voetnoot 35 uit het geciteerde advies*: Cass. 19 maart 1981, *Arr. Cass.* 1980-1981, 808; *JT* 1982, 565, en noot J. VERHOEVEN; Cass., 2 mei 2002, nr. C.99.0518.N.

[15] *Voetnoot 36 uit het geciteerde advies*: Zie o.m. advies nr. 33.510/3 van 28 mei 2002 over een voorontwerp dat ontstaan gegeven heeft aan de wet van 17 december 2002 houdende instemming met het Verdrag betreffende toegang tot informatie, inspraak bij besluitvorming en toegang tot de rechter inzake milieuaangelegenheden, en met de Bijlagen I en II, gedaan te Aarhus op 25 juni 1998 (*Parl. St.* Senaat, 2001-2002, nr. 2-1235/1, blz. 48); advies 35.792/2/V van 20 augustus 2003 over het voorontwerp dat ontstaan heeft gegeven aan het decreet van 27 november 2003 houdende instemming met het Verdrag inzake persistente organische verontreinigende stoffen, gesloten te Stockholm op 22 mei 2001, alsmede met de Bijlagen erbij (*Parl.St.*, W.G..R., 2003/2004, nr. 575/1, blz. 10); advies 36.170/1 van 11 december 2003 over het voorontwerp van wet houdende instemming met de Overeenkomst betreffende de sociale zekerheid tussen het Koninkrijk België en de Republiek Kroatië, ondertekend te Brussel op 31 oktober 2001 (*Parl. St.*, Senaat, 2004-2005, nr. 957/1).

[16] *Voetnoot 37 uit het geciteerde advies*: Zie inzonderheid de adviezen waarnaar in de vorige voetnoot wordt verwezen.

‡LW-BAKQPDCCC-FJFBUQ‡

opdat de Kamer van volksvertegenwoordigers ze kan kennen. Op zijn minst moeten die grenzen in de memorie van toelichting nader worden geschetst. Voorts moet het ontwerp van instemmingswet worden aangevuld met een uitdrukkelijke bepaling waarin een voorafgaande instemming wordt verleend met de aanvullingen die in het FATCA-akkoord in het vooruitzicht worden gesteld.

7.2. Het voorgaande neemt nochtans niet weg dat aldus regelingen kunnen worden aangenomen waarmee de Kamer van volksvertegenwoordigers het eventueel niet eens is. Om de Kamer van volksvertegenwoordigers de mogelijkheid te bieden om aan de federale regering duidelijk te maken dat zij het niet eens is met een bepaalde regeling, zou het ontwerp het best worden aangevuld met een bepaling waarin wordt voorzien in de verplichting voor de regering om elke goedgekeurde regeling binnen een bepaalde termijn aan de Kamer van volksvertegenwoordigers mee te delen.

7.3. De voorafgaande instemming met zulke regelingen houdt geen afwijking in van de verplichting, voortvloeiend uit artikel 190 van de Grondwet, om die wijzigingen bekend te maken in het Belgisch Staatsblad opdat ze in het interne recht ten volle uitwerking zouden kunnen hebben.

8. In het advies van de Inspectie van Financiën van 27 mei 2016 wordt opgemerkt "dat er geen wederkerigheid is tussen de Belgische verplichtingen en de verplichtingen die op de [Verenigde Staten] rusten". De vraag rijst bijvoorbeeld of dit wel strookt met de zogenaamde *Common Reporting Standard* die is opgesteld door de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO).[17] De gemachtigde antwoordde daarop het volgende:

> "De FATCA-overeenkomst beantwoordt (nog) niet volledig aan de CRS-standaard. Dat is ook de reden waarom de VS in het kader van de uitwisseling van informatie op grond van de CRS-standaard niet als 'participerende jurisdictie' worden beschouwd. Dit heeft onder meer tot gevolg dat een in de VS gevestigd investeringsvehikel, dat rekeningen aanhoudt in een CRS-jurisdictie, als een passieve Non Financial Entity (NFE) wordt beschouwd waarvoor een doorkijkbenadering geldt om de uiteindelijk gerechtigde te identificeren.
>
> Uit artikel 6 van de FATCA-overeenkomst blijkt verder een duidelijk engagement van de VS 'om de transparantie verder te verbeteren en de betrekkingen met België op het vlak van de uitwisseling van inlichtingen te versterken door te streven naar het aannemen van voorschriften en het bepleiten en ondersteunen van relevante wetgeving om tot voornoemd gelijkwaardig niveau van wederzijdse automatische uitwisseling van inlichtingen te komen'.
>
> Ten slotte is het geen postulaat dat de verplichtingen van de verdragsluitende inzake uitwisseling van inlichtingen volledig wederkerig moeten zijn. Zo ontving België op grond van een overeenkomst met Turks- en Caïcoseilanden, Anguilla, en Kaaimaneilanden informatie inzake spaartegoeden die inwoners van België aldaar aanhielden, dit terwijl de Turks- en Caïcoseilanden, Anguilla, en Kaaimaneilanden de Europese Spaarrichtlijn niet toepasten voor hun fiscale residenten die in België renteopbrengsten ontvingen. Een ander voorbeeld is artikel 8, § 1 van de Richtlijn 2011/16/EU van de Raad betreffende de administratieve samenwerking op het

[17] http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/common-reporting-standard

‡LW-BAKQPDCCC-FJFBUQ‡

gebied van de belastingen: 'De bevoegde autoriteit van elke lidstaat verstrekt de bevoegde autoriteit van elke andere lidstaat met betrekking tot belastingtijdvakken vanaf 01.01.2014 automatisch de inlichtingen waarover zij ten aanzien van ingezetenen van die andere lidstaat beschikt inzake de volgende specifieke inkomsten- en vermogenscategorieën, op te vatten in de zin van de nationale wetgeving van de lidstaat die de inlichtingen verstrekt.'"

De Raad van State kan zich bij deze zienswijze aansluiten. Dit neemt niet weg dat het aangewezen is, mede in het licht van het gelijkheidsbeginsel, om de wederkerigheid van de verbintenissen binnen afzienbare termijn te verbeteren.

9. Het FATCA-akkoord heeft reeds betrekking op de uitwisseling van financiële gegevens van 2014 (zie artikel 3 van het akkoord). Op de vraag wat de verantwoording is voor de feitelijke terugwerkende kracht die aan het akkoord wordt verleend, antwoordde de gemachtigde het volgende:

"De FATCA-overeenkomst werd ondertekend op 23 april 2014. De tekst is onmiddellijk publiek gemaakt zowel door het kabinet van de Minister van Financiën als door de FOD Financiën. De legistieke procedure heeft zijn tijd nodig gehad aangezien België had besloten om ook de (later goedgekeurde) CRS-standaard en de betreffende Europese richtlijn op te nemen in de Wet van 16 december 2015."

De onmiddellijke bekendmaking van de FATCA-overeenkomst volstaat niet om die terugwerkende kracht te verantwoorden. Wat betreft de wet van 16 december 2015 merkte de Raad van State in advies 57.809/2 over een voorontwerp dat tot die wet heeft geleid, overigens reeds het volgende op:

"Naar aanleiding van de vraag over de problematische terugwerking tot 1 juli 2014 van het wetsontwerp, waarin is voorzien in het tweede lid, eerste streepje, 'wat de inlichtingen betreft die bestemd zijn voor de Verenigde Staten', heeft de gemachtigde van de minister voorgesteld deze bepaling te vervangen door een bepaling luidens welke de wet wat de inlichtingen betreft die bestemd zijn voor de Verenigde Staten in werking treedt op de dag waarop ze in het Belgisch Staatsblad wordt bekendgemaakt.

De tekst van het voorontwerp alsook de bepalingen van de bijlagen die gewag maken van een toepasbaarheid op een eerdere datum dan de datum waarop de wet in het Belgisch Staatsblad bekendgemaakt wordt, zoals bijvoorbeeld punt B, 2, f), vi, van bijlage I of punt E, 1 van deel I van bijlage II, behoren dienovereenkomstig te worden herzien.

Bovendien lijkt het eerste lid overbodig, aangezien de bepaling kan worden beperkt tot het huidige tweede lid ervan, met dien verstande dat geschreven wordt dat de wet respectievelijk 'in werking treedt' (veeleer dan 'van toepassing is') 'de dag waarop ze in het Belgisch Staatsblad wordt bekendgemaakt (...)', 'op 1 januari 2016 (...)' en 'op een door de Koning te bepalen datum wat de inlichtingen betreft (…)'."[18]

Om dezelfde redenen als bij de wet van 16 december 2015, waarbij werd geanticipeerd op de afspraken in het FATCA-akkoord, is de feitelijke terugwerkende kracht in het FATCA-akkoord problematisch. Ook indien wordt aangenomen dat er geen formele terugwerkende kracht is, blijft het zo dat financiële gegevens van 2014 die volgens het toentertijd

[18] Adv.RvS 57.809/2 van 13 juli 2015, *Parl.St.* Kamer 2015-16, nr. 54-1448/1, 189-190.

‡LW-BAKQPDCCC-FJFBUQ‡

geldende recht niet met de Verenigde Staten konden worden uitgewisseld, volgens het FATCA-akkoord wel kunnen worden uitgewisseld en zelfs reeds werden uitgewisseld, gelet op hetgeen wordt bepaald in artikel 3 van het akkoord.

De stellers van het ontwerp moeten dan ook in de memorie van toelichting uiteenzetten welke uitzonderlijke omstandigheden of dwingende motieven van algemeen belang hiervoor een verantwoording bieden.

*

‡LW-BAKQPDCCC-FJFBUQ‡

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1er, 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

2.1. L'avant-projet de loi a pour objet de donner assentiment à l'accord dit FATCA [2] conclu le 23 avril 2014 entre le Royaume de Belgique et les États-Unis, ainsi qu'à l'accord complémentaire des 29 et 30 septembre 2015. L'accord FATCA prévoit l'échange automatique de renseignements financiers en vue de l'assistance mutuelle en matière fiscale.

L'accord détermine les renseignements qui doivent être obtenus et échangés (article 2 de l'accord) et règle le calendrier et les modalités de l'échange (article 3). Il en ressort notamment que les renseignements à échanger concernent l'année 2014 et les années suivantes, et que l'accord prend fin le 30 septembre 2015 si son article 2 n'est pas en vigueur à cette date pour chacune des parties, conformément aux règles de notification écrite contenues aux paragraphes 8 et 9 de l'article 3.

Les modalités d'application des dispositions de la FATCA aux institutions financières déclarantes belges sont fixées (article 4). L'accord contient en outre des dispositions relatives à la collaboration pour le respect et la mise en œuvre de celui-ci (article 5), à l'amélioration des échanges de renseignements et de la transparence (article 6), à la cohérence dans l'application de la FATCA aux juridictions partenaires (article 7) et aux consultations en cas de difficulté dans l'application de l'accord ainsi qu'aux modifications qui peuvent être apportées à celui-ci (article 8).

L'accord entre en vigueur à la date à laquelle la Belgique notifie aux États-Unis qu'elle a achevé ses procédures internes nécessaires à l'entrée en vigueur de l'accord. Il règle également les modalités de sa dénonciation. Enfin, il y est encore précisé que les parties contractantes engagent des consultations avant le 31 décembre 2016 afin d'apporter à cet accord les modifications nécessaires pour refléter les progrès accomplis concernant les engagements énoncés à l'article 6 de l'accord (article 10).

2.2. L'accord complémentaire des 29 et 30 septembre 2015, auquel il est également envisagé de donner assentiment, prévoit que l'accord FATCA ne prend pas fin le 30 septembre 2015, mais douze mois après son entrée en vigueur si, à cette date, l'article 2 de l'accord FATCA n'est pas en vigueur pour chacune des parties conformément aux règles de notification écrite énoncées aux paragraphes 8 et 9 de l'article 3.

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

[2] FATCA signifie *Foreign Account Tax Compliance Act*, une loi adoptée en 2010 aux États-Unis, obligeant notamment les institutions financières étrangères à transmettre des informations sur les avoirs bancaires des ressortissants des États-Unis.

‡LW-BAKQPDCCC-FJFBUQ‡

3. La loi du 16 décembre 2015 'réglant la communication des renseignements relatifs aux comptes financiers, par les institutions financières belges et le SPF Finances, dans le cadre d'un échange automatique de renseignements au niveau international et à des fins fiscales' a déjà mis en place anticipativement un dispositif qui permet depuis le 10 janvier 2016 à l'administration fiscale belge d'obtenir des institutions financières les informations qu'elles doivent fournir à l'administration fiscales des États-Unis.

COMPÉTENCE

4. Lors de sa réunion du 26 mai 2016, le groupe de travail 'traités mixtes' n'a pas pu s'accorder sur le caractère mixte ou non de l'accord FATCA. Un membre du groupe de travail a soutenu qu'il s'agirait d'un traité mixte

> « car il concerne l'établissement de l'impôt des personnes physiques qui est un impôt à l'égard duquel les régions disposent de certaines compétences. En outre, la clause de l'accord, interdisant que les informations échangées puissent servir à l'établissement d'un impôt régional, empêchera la Belgique de respecter ses engagements internationaux dans la mesure où les informations échangées serviront notamment à établir l'IPP régional ».

À cet égard, le délégué a déclaré ce qui suit :

> « Het FATCA-akkoord is gesloten op grond van de Gezamenlijke Overeenkomst tussen de Raad van Europa en de OESO van 25 januari 1988 inzake wederzijdse administratieve bijstand in fiscale aangelegenheden. De Verenigde Staten hebben het Protocol van 2010 niet bekrachtigd. De multilaterale Overeenkomst is van toepassing op verscheidene categorieën van belastingen die geheven worden ten behoeve van de staatkundige onderdelen of plaatselijke gemeenschappen van een Partij (artikel 2, § 1, b) van de multilaterale Overeenkomst)).
>
> Op grond evenwel van artikel 30, § 1, van de multilaterale Overeenkomst kan elke Staat verklaren dat hij zich het recht voorbehoudt om geen enkele vorm van bijstand te verlenen voor de belastingen die onder een van de in artikel 2, § 1, b) opgesomde categorieën vallen. artikel 2, § 1, b). Het is met name in dat artikel 2, § 1, b) dat de belastingen samengebracht zijn die geheven worden ten behoeve van de staatkundige onderdelen of plaatselijke gemeenschappen. Conform dat artikel hebben de Verenigde Staten volgend voorbehoud opgenomen in hun akte van bekrachtiging: 'de Verenigde Staten zullen geen enkele vorm van bijstand verlenen met betrekking tot de belastingen van andere Partijen die zijn omschreven in artikel 2, paragraaf 1, leden b.i of b.iv van de Overeenkomst', met andere woorden, al de door de multilaterale Overeenkomst beoogde belastingen die geheven worden ten behoeve van de staatkundige onderdelen of plaatselijke gemeenschappen.
>
> Artikel [2], § 3 van de multilaterale Overeenkomst stelt dat, wanneer een Partij een voorbehoud heeft aangetekend zoals bedoeld in artikel 30, § 1, a), geen enkele andere Partij die van eerstgenoemde Partij inlichtingen verkrijgt die inlichtingen mag gebruiken voor een belasting die tot een categorie behoort waarvoor het voorbehoud geldt. Het FATCA-akkoord, dat gesloten is in het kader van de werkingssfeer van de multilaterale Overeenkomst zoals die resulteert uit de punten van voorbehoud die door de Verenigde Staten en België werden aangebracht, houdt dus voor de Gemeenschappen en de Gewesten geen enkel recht in voor de belastingen waarvan zij de dienst verzekeren. Het is de Belgische bevoegde autoriteit (de federale Minister van Financiën of zijn gemachtigde

‡LW-BAKQPDCCC-FJFBUQ‡

vertegenwoordiger) niet toegestaan om aan de Gemeenschappen en de Gewesten de inlichtingen aangaande de inwoners van België mede te delen die van de Amerikaanse bevoegde autoriteit werden ontvangen met het oog op de inning van de eigenlijke gemeenschaps- of gewestbelastingen, zoals bijvoorbeeld de successierechten. Het FATCA-akkoord heeft daarom uitsluitend betrekking op het bevoegdheidsterrein van de federale Staat ».

5.1. L'échange de renseignements financiers dans le cadre de l'assistance mutuelle en matière fiscale est lié au service de l'impôt, c'est-à-dire aux activités des autorités publiques chargées de percevoir l'impôt. Par conséquent, l'autorité fédérale est en principe compétente pour porter assentiment à l'accord FATCA et à l'accord complémentaire en ce qui concerne les impôts dont elle assure le service conformément aux dispositions pertinentes de la loi spéciale du 16 janvier 1989 'relative au financement des Communautés et des Régions'.

L'accord FATCA ne précise pas quels impôts belges sont concernés par l'échange de renseignements financiers. Ces informations financières ne peuvent toutefois être utilisées par les services publics fédéraux que pour les impôts dont l'autorité fédérale assure le service.

5.2. Par ailleurs, l'accord FATCA doit être interprété à l'aune de la Convention 'concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale', faite à Strasbourg le 25 janvier 1988, à laquelle tant la Belgique que les États-Unis sont parties. Ainsi que l'a déjà indiqué le délégué, l'une des réserves émises par les États-Unis lors de la ratification de la convention est formulée comme suit :

> « Les États-Unis n'accorderont aucune forme d'assistance relative aux impôts des autres Parties décrits aux sous-paragraphes b.i ou b.iv du paragraphe 1 de l'article 2 de la Convention (impôts perçus par ou pour le compte de possessions, subdivisions politiques ou collectivités locales) (comme l'autorise le paragraphe 1.a de l'article 30 de la Convention) » [3].

L'article 2, paragraphe 1, b), de la convention précitée s'énonce comme suit :

« Article 2 - Impôts visés

1. La présente Convention s'applique :

(…)

b) aux impôts suivants :

i. impôts sur le revenu, les bénéfices ou les gains en capital ou l'actif net qui sont perçus pour le compte des subdivisions politiques ou des collectivités locales d'une Partie,

ii. cotisations de sécurité sociale obligatoires dues aux administrations publiques ou aux organismes de sécurité sociale de droit public, et

iii. impôts d'autres catégories, à l'exception des droits de douane, perçus pour le compte d'une Partie, à savoir :

A. impôts sur les successions ou les donations,

B. impôts sur la propriété immobilière,

[3] Voir http://www.coe.int/fr/web/conventions/search-on-treaties/-/conventions/treaty/127/declarations.

‡LW-BAKQPDCCC-FJFBUQ‡

C. impôts généraux sur les biens et services, tels que taxes sur la valeur ajoutée ou impôts sur les ventes,

D. impôts sur des biens et services déterminés, tels que droits d'accises,

E. impôts sur l'utilisation ou la propriété des véhicules à moteur,

F. impôts sur l'utilisation ou la propriété de biens mobiliers autres que les véhicules à moteur,

G. tout autre impôt ;

iv. impôts des catégories visées à l'alinéa iii ci-dessus, qui sont perçus pour le compte des subdivisions politiques ou des collectivités locales d'une Partie ».

Par ailleurs, l'une des réserves émises par la Belgique sur la convention précitée est formulée comme suit :

« La Belgique se réserve le droit de n'accorder aucune forme d'assistance pour les impôts des autres Parties entrant dans les catégories suivantes mentionnées à l'article 2, § 1.(b) :

- (ii) : cotisations de sécurité sociale obligatoires dues aux administrations publiques ou aux organismes de sécurité sociale de droit public ;

- (iii), B : impôts sur la propriété immobilière ;

- (iii), E : impôts sur l'utilisation ou la propriété des véhicules à moteur ;

- (iii), F : impôts sur l'utilisation ou la propriété de biens mobiliers autres que les véhicules à moteur ;

- (iii), G : tout autre impôt ;

- (iv), B : impôts sur la propriété immobilière ;

- (iv), C : impôts généraux sur les biens et services, tels que taxes sur la valeur ajoutée ou impôts sur les ventes ;

- (iv), D : impôts sur des biens et services déterminés, tels que droits d'accises ;

- (iv), E : impôts sur l'utilisation ou la propriété des véhicules à moteur ;

- (iv), F : impôts sur l'utilisation ou la propriété de biens mobiliers autres que les véhicules à moteur ;

- (iv), G : tout autre impôt ».

Les impôts régionaux visés à l'article 3 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relèvent totalement de l'énumération figurant à l'article 2, paragraphe 1, b), iii, de la convention précitée. Dès lors qu'ils sont non seulement perçus pour le compte des subdivisions politiques de la Belgique, à savoir les régions [4], mais qu'ils sont en outre largement établis par les régions [5], même si l'autorité fédérale assure le service de bon nombre de ces impôts [6], les impôts régionaux doivent être considérés comme des impôts au sens de l'article 2, paragraphe 1, b), iv, de la convention précitée.

[4] Voir l'article 5, § 1er, de la loi spéciale du 16 janvier 1989.

[5] Voir l'article 4 de la loi spéciale du 16 janvier 1989.

[6] Voir l'article 5, § 3, de la loi spéciale du 16 janvier 1989.

‡LW-BAKQPDCCC-FJFBUQ‡

Il s'ensuit que la réserve précitée des États-Unis implique effectivement que les États-Unis ne sont pas tenus de fournir des renseignements financiers relatifs aux impôts régionaux et que la Belgique ne peut pas non plus demander de tels renseignements sur la base de la convention précitée ni sur la base de l'accord FATCA, qui se rapporte aux impôts visés dans la convention.

5.3. L'échange de renseignements financiers doit servir par excellence à améliorer la perception de l'impôt des personnes physiques. La question se pose dès lors de savoir si compte tenu des compétences complémentaires des régions en matière d'impôt des personnes physiques (« l'impôt des personnes physiques régional ») [7], il ne faudrait pas néanmoins considérer l'accord FATCA comme un traité mixte. Les compétences régionales concernées ne portent toutefois que sur l'instauration de centimes additionnels, de diminutions, de réductions et d'augmentations d'impôts et de crédits d'impôts à l'impôt des personnes physiques, et non sur le service de l'impôt des personnes physiques, qui est encore entièrement assuré par l'autorité fédérale [8].

La compétence réservée à l'autorité fédérale en matière de service de l'impôt des personnes physiques implique que l'autorité fédérale doit prendre les mesures nécessaires pour percevoir effectivement cet impôt, ce qui comprend l'obtention régulière de renseignements financiers permettant de déterminer si cet impôt est effectivement dû pour certains éléments patrimoniaux. Le simple fait qu'une meilleure perception de cet impôt a également une incidence sur les recettes que les régions tirent de l'impôt des personnes physiques régional, n'a pas pour effet qu'un dispositif concernant l'échange de renseignements financiers en matière d'impôt des personnes physiques doive relever des compétences des régions, dès lors que les compétences complémentaires des régions ne s'en trouvent pas affectées et qu'il n'y a pas non plus d'incidences directes sur les recettes que les régions tirent de ces compétences [9].

5.4. En conclusion, l'accord FATCA et l'accord complémentaire, interprété à l'aune de la convention 'concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale', portent exclusivement sur les compétences de l'autorité fédérale et ne doivent pas être considérés comme des traités mixtes.

6. Il n'en demeure pas moins que l'autorité fédérale prend un engagement international dont il résulte que les renseignements financiers qu'elle reçoit en application de l'accord FATCA ne peuvent pas être partagés avec d'autres autorités, telles que les régions notamment. C'est ce qui ressort de l'article 3, paragraphe 7, de l'accord, libellé comme suit :

> « Tous les renseignements échangés sont soumis aux obligations de confidentialité et aux autres garanties prévues par la Convention, y compris les dispositions qui limitent l'utilisation des renseignements échangés ».

Le délégué a confirmé explicitement que les régions ne peuvent pas recevoir de tels renseignements financiers :

[7] Voir les articles 5/1 à 5/8 de la loi spéciale du 16 janvier 1989.

[8] Voir l'article 5/1, § 5, alinéa 1er, de la loi spéciale du 16 janvier 1989.

[9] Comp. avis C.E. 58.321/1-2-3-4-VR du 28 octobre 2015 sur un avant-projet devenu la loi-programme (I) du 26 décembre 2015, *Doc. parl.*, Chambre, 2015-16, n° 54-1479/1, pp. 115-120.

‡LW-BAKQPDCCC-FJFBUQ‡

> « Indien Vlabel [in het kader] van een belasting waarvan het de dienst verzorgt, waaronder bijvoorbeeld het nazicht van een dossier erfbelastingen, informatie zou vragen aan de federale overheid inzake (roerende of onroerende) goederen die de erflater in de VS zou bezitten, dan kan de FOD Financiën inderdaad niet de informatie doorsturen die ze o.g.v. FATCA-regeling heeft ontvangen ».

Si l'article 3, paragraphe 7, de l'accord FATCA doit effectivement être interprété en ce sens que l'autorité fédérale ne peut pas transmettre aux régions les renseignements financiers qu'elle a obtenus en application de l'accord, notamment eu égard à la réserve évoquée ci-dessus, formulée par les États-Unis dans la Convention 'concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale', cette disposition serait contraire à l'article 1er de 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' [10]. Cette dernière disposition s'énonce en effet comme suit :

> « L'autorité fédérale et les régions s'engagent à fournir gratuitement et de préférence de manière informatisée, aux administrations fiscales concernées de l'autorité fédérale ou des régions, les informations dont elles disposent et qui sont utiles pour l'établissement, le prélèvement, la perception, le contrôle ou le recouvrement d'un impôt fédéral ou régional ».

Le Conseil d'État souligne qu'une partie à un accord de coopération ne peut pas se soustraire aux obligations qui découlent de cet accord [11], pas même par la conclusion d'une convention internationale.

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

7.1. Plusieurs dispositions de l'accord FATCA prévoient que les autorités compétentes de la Belgique et des États-Unis concluront un accord pour certains aspects, tels que la fixation des règles et procédures nécessaires à l'application des dispositions de l'accord (article 3, paragraphe 6, de l'accord FATCA) ou l'élaboration des mesures appropriées pour garantir l'exécution de l'accord (article 8, paragraphe 1, de l'accord FATCA). Ces dispositions peuvent avoir pour effet de lier la Belgique sans que la Chambre des représentants ait pu donner son assentiment.

En vertu de l'article 167, § 2, de la Constitution, ces avenants doivent cependant également recevoir l'assentiment de la Chambre des représentants. Rien ne s'oppose toutefois à ce que, sous certaines conditions, cet assentiment soit donné anticipativement [12]. À cet égard, on

[10] Il s'agit d'un accord de coopération obligatoire au sens de l'article 92*bis*, § 3, e), de la loi spéciale 'de réformes institutionnelles' du 8 août 1980 et de l'article 1er*bis* de la loi spéciale du 16 janvier 1989 'relative au financement des Communautés et des Régions'.

[11] Comp. C.C., 28 avril 2016, n° 2016/62, B.3.4.

[12] Voir au sujet de la problématique de l'assentiment parlementaire à des modifications simplifiées d'un traité : D. VAN EECKHOUTTE et T. LOOSE, « Wijziging zkt. Instemming. Het probleem van de parlementaire instemming

‡LW-BAKQPDCCC-FJFBUQ‡

peut se reporter à l'avis 37.954/AG-37.970/AG-37.977/AG-37.978/AG du 15 février 2005 [13], dans lequel le Conseil d'État, section de législation, siégeant en assemblée générale, a observé ce qui suit :

> « Tant la Cour de cassation [14] que la section de législation du Conseil d'État [15] admettent que, dans certaines conditions, les Chambres législatives peuvent donner leur assentiment préalable à un traité ou à une modification à celui-ci. Pour qu'un tel assentiment préalable soit compatible avec l'article 167, §§ 2 à 4, de la Constitution et avec l'article 16 de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles, deux conditions doivent être réunies : il faut notamment que les Chambres législatives et, le cas échéant, les parlements des communautés et des régions connaissent les limites des futurs amendements [16] et qu'ils indiquent expressément qu'ils donnent leur assentiment à ces amendements ».

Compte tenu de ce qui précède, la question se pose tout d'abord de savoir si les limites des avenants envisagés dans l'accord FATCA sont définies avec suffisamment de clarté pour que la Chambre des représentants puisse les connaître. Ces limites doivent à tout le moins être précisées dans l'exposé des motifs. Par ailleurs, le projet de loi d'assentiment doit être complété par une disposition expresse donnant assentiment préalable aux avenants envisagés dans l'accord FATCA.

7.2. Il n'en demeure pas moins que des dispositions que la Chambre des représentants pourrait éventuellement désapprouver, peuvent ainsi être adoptées. Afin de permettre à la Chambre des représentants de signaler au gouvernement fédéral qu'elle n'approuve pas une règle déterminée, il serait préférable de compléter le projet par une disposition prévoyant l'obligation pour le gouvernement de notifier dans un délai déterminé à la Chambre des représentants toute règle qui a été approuvée.

7.3. L'assentiment préalable à de telles dispositions ne déroge pas à l'obligation, résultant de l'article 190 de la Constitution, de publier ces modifications au Moniteur belge, afin qu'elles puissent produire leurs pleins effets dans le droit interne.

---

met vereenvoudigde verdragswijzigingen », *TvW*, 2007, 3-27, et L. VAN LOOY, « Parlementaire instemming met verdragswijzigingen: meer dan een verplicht nummer ? », *TvW* 2010, 283-298.

[13] Avis portant notamment sur un avant-projet devenu le décret de la Communauté flamande du 9 juin 2006 'portant assentiment au traité établissant une Constitution pour l'Europe, et à l'Acte final, faits à Rome le 29 octobre 2004', *Doc. parl.*, Parl. fl., 2004-05, n° 358/1, (41) 64.

[14] *Note 35 de l'avis cité :* Cass., 19 mars 1981, *Pas.*, 1981, I, n° 417 ; *J.T.*, 1982, 565, et la note de J. VERHOEVEN; Cass., 2 mai 2002, n° C.99.0518.N.

[15] *Note 36 de l'avis cité* : Voir notamment l'avis n° 33.510/3 du 28 mai 2002 sur l'avant-projet devenu la loi du 17 décembre 2002 portant assentiment à la Convention sur l'accès à l'information, la participation du public au processus décisionnel et l'accès à la justice en matière d'environnement, et aux annexes I et II, faites à Aarhus le 25 juin 1998 (*Doc. parl.*, Sénat, 2001-2002, n° 2-1235/1, p. 48) ; l'avis n° 35.792/2/V du 20 août 2003 sur l'avant-projet devenu le décret du 27 novembre 2003 portant assentiment à la Convention sur les polluants organiques persistants, faite à Stockholm, le 22 mai 2001, ainsi qu'à ses annexes (*Doc. parl.*, C.R.W., 2003/2004, n° 575/1, p. 10) ; l'avis n° 36.170/1 du 11 décembre 2003 sur l'avant-projet de loi portant assentiment à la Convention sur la sécurité sociale entre le Royaume de Belgique et la République de Croatie, signée à Bruxelles le 31 octobre 2001 *(Doc. parl.*, Sénat, 2004-2005, n° 957/1).

[16] *Note 37 de l'avis cité :* Voir notamment les avis cités dans la note précédente.

‡LW-BAKQPDCCC-FJFBUQ‡

8. L'avis de l'Inspection des Finances du 27 mai 2016 observe qu'il n'y a pas de réciprocité entre les obligations belges et les obligations incombant aux États-Unis. La question se pose par exemple de savoir si cette absence de réciprocité est conforme à ce que l'on appelle le *Common Reporting Standard*, établi par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) [17]. Sur ce point, le délégué a répondu ce qui suit :

> « De FATCA-overeenkomst beantwoordt (nog) niet volledig aan de CRS-standaard. Dat is ook de reden waarom de VS in het kader van de uitwisseling van informatie op grond van de CRS-standaard niet als 'participerende jurisdictie' worden beschouwd. Dit heeft onder meer tot gevolg dat een in de VS gevestigd investeringsvehikel, dat rekeningen aanhoudt in een CRS-jurisdictie, als een passieve Non Financial Entity (NFE) wordt beschouwd waarvoor een doorkijkbenadering geldt om de uiteindelijk gerechtigde te identificeren.
>
> Uit artikel 6 van de FATCA-overeenkomst blijkt verder een duidelijk engagement van de VS 'om de transparantie verder te verbeteren en de betrekkingen met België op het vlak van de uitwisseling van inlichtingen te versterken door te streven naar het aannemen van voorschriften en het bepleiten en ondersteunen van relevante wetgeving om tot voornoemd gelijkwaardig niveau van wederzijdse automatische uitwisseling van inlichtingen te komen'.
>
> Ten slotte is het geen postulaat dat de verplichtingen van de verdragsluitende inzake uitwisseling van inlichtingen volledig wederkerig moeten zijn. Zo ontving België op grond van een overeenkomst met Turks- en Caïcoseilanden, Anguilla, en Kaaimaneilanden informatie inzake spaartegoeden die inwoners van België aldaar aanhielden, dit terwijl de Turks- en Caïcoseilanden, Anguilla, en Kaaimaneilanden de Europese Spaarrichtlijn niet toepasten voor hun fiscale residenten die in België renteopbrengsten ontvingen. Een ander voorbeeld is artikel 8, § 1 van de Richtlijn 2011/16/EU van de Raad betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen: 'De bevoegde autoriteit van elke lidstaat verstrekt de bevoegde autoriteit van elke andere lidstaat met betrekking tot belastingtijdvakken vanaf 01.01.2014 automatisch de inlichtingen waarover zij ten aanzien van ingezetenen van die andere lidstaat beschikt inzake de volgende specifieke inkomsten- en vermogenscategorieën, op te vatten in de zin van de nationale wetgeving van de lidstaat die de inlichtingen verstrekt' ».

Le Conseil d'État peut se rallier à ce point de vue. Il n'empêche qu'il est indiqué, notamment au regard du principe d'égalité, d'améliorer à brève échéance la réciprocité des engagements.

9. L'accord FATCA concerne déjà l'échange de renseignements financiers relatifs à l'année 2014 (voir l'article 3 de l'accord). À la question de savoir ce qui justifie la rétroactivité de fait conférée à l'accord, le délégué a répondu ce qui suit :

> « De FATCA-overeenkomst werd ondertekend op 23 april 2014. De tekst is onmiddellijk publiek gemaakt zowel door het kabinet van de Minister van Financiën als door de FOD Financiën. De legistieke procedure heeft zijn tijd nodig gehad aangezien België had besloten om ook de (later goedgekeurde) CRS-standaard en de betreffende Europese richtlijn op te nemen in de Wet van 16 december 2015 ».

[17] http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/common-reporting-standard

‡LW-BAKQPDCCC-FJFBUQ‡

La publication immédiate de l'accord FATCA ne suffit pas pour justifier cette rétroactivité. En ce qui concerne la loi du 16 décembre 2015, le Conseil d'État a du reste déjà formulé l'observation suivante dans son avis 57.809/2 sur un avant-projet devenu la loi précitée :

> « Interrogée sur la difficulté posée par la rétroactivité au 1er juillet 2014 de la loi en projet, prévue par l'alinéa 2, premier tiret, 'en ce qui concerne les renseignements destinés aux États-Unis', la déléguée du ministre a proposé de remplacer cette disposition par un texte prévoyant l'entrée en vigueur de la loi le jour de sa publication au Moniteur belge en ce qui concerne les renseignements destinés aux États-Unis.
>
> Le texte sera revu en ce sens, de même que les dispositions des annexes faisant état d'une applicabilité à une date antérieure à celle de la publication de la loi au Moniteur belge, comme par exemple au point B, 2, f), vi, de l'annexe I ou au point E, 1 de la partie I de l'annexe II.
>
> L'alinéa 1er paraît en outre inutile, la disposition pouvant se limiter à son alinéa 2 actuel, tout en y prévoyant que la loi 'entre en vigueur' (plutôt qu' 'est applicable') respectivement 'le jour de sa publication [...]', 'le 1er janvier 2016 [...]' et 'à la date fixée par le Roi [...]' » [18].

Pour les mêmes motifs que ceux concernant la loi du 16 décembre 2015, qui a anticipé les règlements contenus dans l'accord FATCA, la rétroactivité de fait dans l'accord FATCA pose problème. Même si l'on admet qu'il n'y a pas de rétroactivité formelle, il n'en demeure pas moins que les renseignements financiers relatifs à l'année 2014 qui, selon le droit en vigueur à l'époque, ne pouvaient pas être échangés avec les États-Unis, peuvent bel et bien l'être selon l'accord FATCA et ont même déjà été échangés, compte tenu de la règle énoncée à l'article 3 de l'accord.

Les auteurs du projet devront dès lors indiquer dans l'exposé des motifs quelles circonstances exceptionnelles ou quels motifs impérieux d'intérêt général justifient la rétroactivité précitée.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER — DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Anne-Catherine VAN GEERSDAELE — Pierre VANDERNOOT

DE GRIFFIER - LE GREFFIER — DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Greet VERBERCKMOES — Jeroen VAN NIEUWENHOVE

[18] Avis C.E. 57.809/2 du 13 juillet 2015, *Doc. parl.*, Chambre, 2015-16, n° 54-1448/1, pp. 189-190.

‡LW-BAKQPDCCC-FJFBUQ‡