



CONSEIL D'ÉTAT

section de législation

avis 60.074/2
du 3 octobre 2016

sur

un avant-projet de décret de la Communauté française
‘concernant la coopération administrative dans le
domaine fiscal[e]’

Le 1^{er} septembre 2016, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre du Budget, de la Fonction publique et de la Simplification administrative de la Communauté française à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur un avant-projet de décret 'concernant la coopération administrative dans le domaine fiscal[e]'.

L'avant-projet a été examiné par la deuxième chambre les 28 septembre et 3 octobre 2016. La chambre était composée de Pierre VANDERNOOT, président de chambre, Luc DETROUX et Wanda VOGEL, conseillers d'État, et Anne-Catherine VAN GEERSDAELE, greffier.

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

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 3 octobre 2016.

*

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

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

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

1. Ainsi que l'expose l'article 1^{er} de l'avant-projet, celui-ci tend à transposer la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 'relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal', telle que modifiée par la directive 2014/107/UE du Conseil du 9 décembre 2014 'modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal' (ci-après : la directive).

La directive s'applique à tous les types de taxes et impôts perçus par un État membre de l'Union, ou en son nom, ou par ses entités territoriales ou administratives, ou en leur nom, y compris les autorités locales, sur le territoire auquel les traités de l'Union européenne s'appliquent en vertu de l'article 52 du Traité 'sur l'Union européenne' ².

La mise en œuvre de la directive doit s'articuler notamment autour des notions d'« autorité compétente », de « bureau central de liaison », de « service de liaison » et de « fonctionnaire compétent », définies comme suit par l'article 3, points 1 à 4, de la directive :

« Aux fins de la présente directive, on entend par :

1) 'autorité compétente' d'un État membre : l'autorité désignée en tant que telle par cet État membre. Lorsqu'ils agissent en vertu de la présente directive, le bureau central de liaison, un service de liaison ou un fonctionnaire compétent sont également considérés comme une autorité compétente par délégation, conformément à l'article 4 ;

2) 'bureau central de liaison' : le bureau qui a été désigné comme tel et qui est le responsable privilégié des contacts avec les autres États membres dans le domaine de la coopération administrative ;

3) 'service de liaison' : tout bureau autre que le bureau central de liaison qui a été désigné comme tel pour échanger directement des informations en vertu de la présente directive ;

4) 'fonctionnaire compétent' : tout fonctionnaire qui est autorisé à échanger directement des informations en vertu de la présente directive ».

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

² Article 2, paragraphes 1 et 4, de la directive.

Il résulte :

- des articles 3, point 1, et 4, paragraphes 1 et 2, de la directive que « chaque État membre indique à la Commission quelle est son autorité compétente aux fins de la présente directive » et que cette « autorité compétente » désigne un bureau central de liaison unique ;

- de l'article 4, paragraphes 3 et 4, de la directive que chaque « autorité compétente » au sens de l'article 3, point 1, de la directive peut en outre désigner des « services de liaison » et « des fonctionnaires compétents » au sens, respectivement, de l'article 3, points 3 et 4, de la directive.

L'avant-projet soulève à cet égard les difficultés suivantes.

2. Comme la section de législation du Conseil d'État l'a déjà constaté lors de la transposition de la directive par l'autorité fédérale, la Région de Bruxelles-Capitale et la Région flamande, la désignation et le fonctionnement de l'autorité compétente belge et du bureau central de liaison belge nécessitent la conclusion d'un accord de coopération entre les diverses entités compétentes³⁻⁴.

Il n'appartient donc pas à la Communauté française d'assigner unilatéralement des tâches à l'« autorité compétente belge » mentionnée à l'article 2, alinéa 4, 6°, de l'avant-projet⁵, comme le font les articles 2, alinéa 5, 3 à 6, 7, §§ 1^{er} à 7, 8 et 9 de l'avant-projet.

Ces articles seront revus de manière à ce que les tâches qu'ils confient actuellement à « l'autorité compétente belge », soient attribuées, non à celle-ci mais exclusivement aux « services de liaison » de la Communauté française et à des « fonctionnaires compétents » de la Communauté française⁶.

³ Avis 52.632/3 donné le 4 février 2013 sur un avant-projet devenu le décret de la Communauté flamande et de la Région flamande du 21 juin 2013 'betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen', *Doc. parl.*, Parl. fl., 2012-2013, n° 2017/1, observation n° 13 ; avis 52.714/2 donné le 27 février 2013 sur un avant-projet devenu l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 26 juillet 2013 'transposant 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', *Doc. parl.*, Parl. Rég. Brux.-Cap., 2012-2013, n° A-396/1, observation n° 1 et note de bas de page n° 9 ; avis 52.867/3 donné le 11 mars 2013 sur un avant-projet devenu la loi du 17 août 2013 'transposant 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', *Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, n° 2905/001, observation n° 7.

⁴ Une transposition ordonnée de la directive aurait nécessité la conclusion préalable de cet accord de coopération.

⁵ Quant aux risques de confusion résultant de l'emploi des termes « autorité compétente belge » pour désigner un organe dont la compétence s'exerce au niveau d'une entité fédérée, voir les avis précités 52.632/3, point 12, 52.714/2, première observation relative à l'article 5, et 52.867/3, observation générale 8.

⁶ Le tableau de transposition de la directive, figurant à la fin du commentaire des articles, sera réexaminé en conséquence.

Afin de se conformer à la directive, l'accord de coopération à conclure devrait consacrer, pour l'ensemble des entités fédérées, cette manière de procéder ou toute autre modalité analogue.

3. L'avant-projet omet de transposer l'article 2, paragraphes 2 à 4, de la directive. Il y a lieu de combler cette lacune.

Au surplus, le champ d'application du décret en projet est mal défini puisque la coopération requise en vertu de la directive n'est pas, comme le prévoit l'article 2 de l'avant-projet, limitée à un échange d'informations relatif à l'ensemble des taxes et impôts perçus par la Communauté française mais porte sur un échange d'informations relatif à l'ensemble des taxes, impôts et droits, quels qu'ils soient, perçus par un État membre ou pour le compte de celui-ci.

4. C'est sous réserve de ces observations générales que sont formulées les observations particulières qui suivent.

OBSERVATIONS PARTICULIÈRES

DISPOSITIF

Article 2

1. À l'article 2, alinéa 3, deuxième phrase, le mot « réglementations » sera remplacé par les mots « instruments juridiques » pour mieux se conformer au texte de la directive à transposer, en l'espèce son article 1^{er}, § 3⁷.

2. Les définitions contenues à l'article 2, alinéa 4, seront complétées par la transposition de la notion d'« échange d'informations sur demande » qui figure à l'article 3, point 8, de la directive⁸.

3. Dans les 4^o et 5^o, au lieu d'écrire « en vertu du présent article », il convient d'écrire chaque fois « en vertu du présent décret ».

4. La deuxième phrase du 11^o fait double emploi avec l'article 5, alinéa 3, et sera omise.

⁷ Voir en ce sens l'observation 8 de l'avis 52.632/3 et la troisième observation relative à l'article 3 dans l'avis 52.714/2.

⁸ Voir en ce sens l'avis 52.714/2, deuxième observation relative à l'article 5.

Article 6

À l'article 6, alinéa 4, il est suggéré de remplacer le mot « échangées » par « communiquées » ou « transmises ».

Article 7

1. Au paragraphe 4, alinéa 3, première phrase, le mot « belges », dans l'expression « règles belges », paraît inutile et sera omis.

Dans la deuxième phrase du même alinéa, au lieu d'écrire « sur le territoire d'État membre », sans doute convient-il d'écrire « sur le territoire d'un autre État membre ».

2. La phrase constituant le paragraphe 6, alinéa 1^{er}, est incomplète. Le mot « fournit » sera remplacé par les mots « le fournit », conformément à l'article 14, paragraphe 1, de la directive.

Article 8

1. À l'article 8, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, au lieu d'écrire « en application des précédents articles », il convient d'écrire « en application du présent décret ».

2. Au paragraphe 7, alinéa 5, la directive 2003/48/CE sera mentionnée avec sa date et son intitulé complets, à savoir « directive 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003 en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts ».

Article 10

Il résulte des articles 5 et 10 de l'avant-projet que le décret en projet aurait une portée rétroactive.

Le commentaire de l'article 10 explique cette rétroactivité par référence aux dates auxquelles les directives 2011/16/UE et 2014/107/UE imposent la mise en application dans les droits nationaux des textes qui en transposent les dispositions.

Si les États membres sont certes tenus en principe de se conformer aux directives de l'Union européenne quant aux délais de transposition qu'ils imposent, cela ne peut se faire en violation du principe de sécurité juridique et des conditions d'admissibilité de la rétroactivité.

Comme la Cour constitutionnelle a déjà eu l'occasion de le signaler à de nombreuses reprises, la non-rétroactivité des lois est une garantie ayant pour but de prévenir

l'insécurité juridique et cette garantie exige que le contenu du droit soit prévisible et accessible, de sorte que chacun puisse prévoir, à un degré raisonnable, les conséquences d'un acte déterminé au moment où cet acte se réalise⁹. Toujours selon la Cour constitutionnelle, la rétroactivité de lois peut uniquement être justifiée lorsqu'elle est indispensable pour réaliser un objectif d'intérêt général ; s'il s'avère en outre que la rétroactivité a pour but d'influencer dans un sens déterminé l'issue d'une procédure judiciaire ou d'empêcher les juridictions de se prononcer sur une question de droit, la nature du principe en cause exige que des circonstances exceptionnelles ou des motifs impérieux d'intérêt général¹⁰ justifient l'intervention du législateur, laquelle porte atteinte, au préjudice d'une catégorie de citoyens, aux garanties juridictionnelles offertes à tous¹¹.

La rétroactivité prévue par l'avant-projet ne peut donc être admise sur la seule base de la date limite à laquelle les directives concernées devaient être transposées en droit interne¹².

LE GREFFIER

LE PRÉSIDENT

Anne-Catherine VAN GEERSDAELE

Pierre VANDERNOOT

⁹ Voir, entre autres, C.C. n° 49/98, 20 mai 1998, B.4 ; C.C. n° 17/2000, 9 février 2000, B.4 ; C.C. n° 80/2008, 15 mai 2008, B.4 ; C.C. n° 3/2011, 13 janvier 2011, B.7.

¹⁰ Comme le bon fonctionnement ou la continuité du service public (voir, entre autres, les arrêts C.C. n° 49/98 et 17/2000 cités dans la note de bas de page 9 et C.C. n° 6/2003, 22 janvier 2003, B.8).

¹¹ Voir entre autres, outre les arrêts cités dans la note de bas de page 10 : C.C. n° 64/97, 6 novembre 1997, B.5 ; C.C. n° 3/98, 14 janvier 1998, B.7 ; C.C. n° 97/99, 15 septembre 1999, B.2.3 ; C.C. n° 89/2000, 13 juillet 2000, B.15 ; C.C. n° 38/2001, 13 mars 2001, B.14.1 ; C.C. n° 159/2001, 19 décembre 2001, B.13.1 ; C.C. n° 6/2003, 22 janvier 2003, B.8 ; C.C. n° 55/2010, 12 mai 2010, B.8.1 ; C.C. n° 3/2011, 13 janvier 2011, B.7.

¹² En ce sens : l'avis 52.632/3, observation n° 22 ; l'avis n° 52.714/2, observation formulée sur l'article 29 ; l'avis 52.867/3, observation n° 29.