



CONSEIL D'ÉTAT

section de législation

avis 64.009/2/V
du 4 septembre 2018

sur

un avant-projet de décret de la Région wallonne ‘portant assentiment à la Convention entre le Royaume de Belgique et le Japon tendant à éliminer la double imposition en matière d’impôts sur le revenu et à prévenir la fraude et l’évasion fiscales, et au Protocole, faits à Tokyo, le 12 octobre 2016’

Le 23 juillet 2018, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre-Président du Gouvernement wallon à communiquer un avis, dans un délai de trente jours prorogé de plein droit * jusqu'au 6 septembre 2018, sur un avant-projet de décret 'portant assentiment à la Convention entre le Royaume de Belgique et le Japon tendant à éliminer la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et à prévenir la fraude et l'évasion fiscales, et au Protocole, faits à Tokyo, le 12 octobre 2016'.

L'avant-projet a été examiné par la deuxième chambre des vacations le 4 septembre 2018. La chambre était composée de Pierre VANDERNOOT, président de chambre, Bernard BLERO et Wanda VOGEL, conseillers d'État, et Charles-Henri VAN HOVE, greffier assumé.

Le rapport a été présenté par Benoît JADOT, premier auditeur chef de section.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 4 septembre 2018.

*

* Ce délai résulte de l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, *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.

Comme la demande d'avis est introduite sur la base de l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°, des lois 'sur le Conseil d'État', coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation limite son examen au fondement juridique de l'avant-projet[‡], à la compétence de l'auteur de l'acte ainsi qu'à l'accomplissement des formalités préalables, conformément à l'article 84, § 3, des lois coordonnées précitées.

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

EXAMEN DU TRAITÉ

1. Dans l'avis n° 62.359/3 donné le 27 novembre 2017 sur un avant-projet de loi 'portant assentiment à la Convention entre le Royaume de Belgique et le Japon tendant à éliminer la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et à prévenir la fraude et l'évasion fiscales, et au Protocole, faits à Tokyo le 12 octobre 2016'¹, la section de législation s'est prononcée comme suit :

« 2. L'avant-projet de loi soumis pour avis a pour objet de porter assentiment à la convention préventive de la double imposition conclue avec le Japon (ci-après : la convention)², qui remplace la convention préventive de la double imposition actuellement en vigueur³, ainsi qu'au protocole joint à la nouvelle convention.

3. La convention prévoit la possibilité pour le gouvernement ou les autorités compétentes de régler certaines matières d'un commun accord. Il s'agit notamment des dispositions suivantes de la convention (traductions).

L'article 25, paragraphe 3, dispose :

'Les autorités compétentes des États contractants s'efforcent, par voie d'accord amiable, de résoudre les difficultés ou de dissiper les doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la présente Convention. Elles peuvent également se concerter en vue d'éliminer la double imposition dans les cas non prévus par la Convention'.

Il ressort de l'article 27 que les parties se prêtent mutuellement assistance pour le recouvrement de créances fiscales. Les autorités compétentes peuvent régler d'un commun accord les modalités d'application de cette assistance (paragraphe 1). Cette dernière concerne les impôts énumérés au paragraphe 2, a et b, de l'article 27, alors que le point c de ce même paragraphe précise qu'elle peut également se rapporter à

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

¹ *Doc. parl.*, Chambre, 2017-2018, n° 2946/1, pp. 37 à 39, <http://www.raadvst-consetat.be/dbx/avis/62359.pdf>.

² *Note de bas de page n° 2 de l'avis cité* : Convention 'between the Kingdom of Belgium and Japan for the elimination of double taxation with respect to taxes on income and the prevention of tax evasion and avoidance', faite à Tokyo le 12 octobre 2016. Seule la version anglaise fait foi; les textes français et néerlandais sont des traductions.

³ *Note de bas de page n° 3 de l'avis cité* : Convention 'between the Kingdom of Belgium and Japan for the avoidance of double taxation with respect to taxes on income', faite à Tokyo le 28 mars 1968.

‘tout autre impôt dont les Gouvernements des États contractants pourraient convenir de temps à autre par échange de notes diplomatiques’.

Ces dispositions de la convention prévoient la possibilité d’accords futurs entre les parties. Il peut se déduire du texte de la convention que l’accord mutuel (‘mutual agreement’) peut non seulement concerner des cas d’application concrets ou des problèmes d’interprétation dans un cas concret, mais aussi des modalités ayant une portée générale. Les accords ne sont d’ailleurs pas simplement limités à la résolution de problèmes d’application ou d’interprétation, mais pourraient aussi modifier ou compléter le texte de la convention ⁴.

Concernant de tels accords, on pourra se référer aux observations que le Conseil d’État a formulées dans son avis n° 42.631/AG du 8 mai 2007 :

‘Pour autant que ces accords se limitent à prévoir l’exécution administrative et technique d’un traité et ne visent qu’à permettre l’exécution des droits et obligations qui y figurent, ces accords ne sont pas de nouveaux traités, mais de simples ‘executive agreements’. Ils ne doivent dès lors pas être conclus par le Roi. Les Chambres législatives ne doivent pas y donner leur assentiment ⁵.

La pratique révèle cependant également que certains accords comportent bel et bien des réglementations autonomes qui font naître des droits et obligations nouveaux pour les autorités ou les citoyens. Pareils accords doivent dans ces cas être considérés comme des traités. Conformément à l’article 167, § 2, de la Constitution, ils devraient dès lors, en principe, être conclus par le Roi et recevoir l’assentiment des Chambres législatives. S’il s’agit ‘de traités mixtes’, les gouvernements communautaires et/ou régionaux doivent en outre être associés à leur conclusion et les parlements communautaires et/ou régionaux y donner eux aussi leur assentiment ⁶.

Chaque fois qu’un accord mutuel est élaboré, il conviendra par conséquent de vérifier s’il ne s’agit pas d’un traité. Si tel est le cas, il conviendra de suivre la procédure appropriée pour la conclusion de celui-ci et il ne pourra produire d’effet qu’après avoir reçu l’assentiment de toutes les assemblées parlementaires compétentes. Eu égard à l’article 190 de la Constitution, un tel accord devra être publié au *Moniteur belge* pour être contraignant.

Dans la mesure où la possibilité de conclure des accords mutuels, prévue dans la convention, est interprétée d’une manière conforme à la Constitution ⁷ et pour autant que ces accords se limitent à prévoir l’exécution administrative et technique de la convention et ne visent qu’à permettre l’exécution des droits et obligations qui figurent

⁴ Note de bas de page n° 4 de l’avis cité : Voir par exemple l’article 27, paragraphe 2, c, de la convention.

⁵ Note de bas de page n° 5 de l’avis cité : Note 7 de l’avis 42.631/AG : Voir notamment J. MASQUELIN, *Le droit des traités dans l’ordre juridique et dans la pratique diplomatique*, Bruxelles, 1980, pp. 206-208; G. CRAENEN, *De staatsrechtelijke regeling van aanvaarding en invoering van verdragen in België*, Preadvies VVSRBN, Deventer, 2006, p. 7.

⁶ Note de bas de page n° 6 de l’avis cité : Avis C.E. 42.631/AG du 8 mai 2007 sur un avant-projet devenu la loi du 9 février 2009 ‘portant assentiment à l’Accord-cadre entre le Gouvernement du Royaume de Belgique et le Gouvernement de la République française sur la coopération sanitaire transfrontalière, signé à Mouscron le 30 septembre 2005’, *Doc. parl.*, Sénat, 2007-08, n° 4-912/1, p. 15.

⁷ Note de bas de page n° 7 de l’avis cité : Une interprétation de la convention conforme à la Constitution implique également que lorsque la convention fait mention des autorités compétentes, il ne peut s’agir que du pouvoir réglementaire du Ministre qui a les Finances dans ses attributions (pas d’un fonctionnaire), et il faut encore que ce pouvoir concerne des règles de détail ou d’un intérêt limité.

déjà dans la convention proprement dite, elle ne suscite pas d'objection au regard de l'article 167 de la Constitution.

Si un accord mutuel a toutefois pour effet d'étendre le champ d'application du régime ou affecte les droits et les obligations des justiciables, la convention ne pourrait alors pas être considérée comme un accord en forme simplifiée ».

Les mêmes observations valent *mutatis mutandis* pour le présent avant-projet de décret ⁸.

2. Il conviendra de joindre au projet de décret une traduction en français de la Convention et du Protocole auxquels il est envisagé de porter assentiment.

LE GREFFIER

LE PRÉSIDENT

Charles-Henri VAN HOVE

Pierre VANDERNOOT

⁸ La section de législation s'est prononcée dans le même sens dans les avis suivants : n° 62.686/3 donné le 16 janvier 2018 sur un avant-projet devenu le décret du 6 juillet 2018 'houdende instemming met de overeenkomst tussen het Koninkrijk België en Japan tot het vermijden van dubbele belasting inzake belastingen naar het inkomen en tot het voorkomen van het ontduiken en het ontwijken van belasting, en met het protocol, ondertekend te Tokio op 12 oktober 2016', www.raadvst-consetat.be/dbx/avis/62686.pdf ; n° 63.142/4 donné le 4 avril 2018 sur un avant-projet d'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale 'portant assentiment à : la Convention entre le Royaume de Belgique et le Japon tendant à éliminer la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et à prévenir la fraude et l'évasion fiscales, et au Protocole, faits à Tokyo le 12 octobre 2016', <http://www.raadvst-consetat.be/dbx/avis/63142.pdf> ; n° 63.165/3 donné le 6 avril 2018 sur un avant-projet devenu le décret de la Communauté germanophone du 28 mai 2018 'portant assentiment à la Convention entre le Royaume de Belgique et le Japon tendant à éliminer la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et à prévenir la fraude et l'évasion fiscales, et au Protocole, faits à Tokyo le 12 octobre 2016', <http://www.raadvst-consetat.be/dbx/avis/63165.pdf> ; et n° 64.039 donné ce jour sur un avant-projet de décret de la Communauté française 'portant assentiment à la Convention entre le Royaume de Belgique et le Japon tendant à éliminer la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et à prévenir la fraude et l'évasion fiscales, et au Protocole, faits à Tokyo, le 12 octobre 2016'.