



CONSEIL D'ÉTAT

section de législation

avis 64.418/4
du 7 novembre 2018

sur

un avant-projet de décret de la Communauté française 'portant assentiment à la convention entre le Royaume de Belgique et la Fédération de Russie tendant à éviter la double imposition et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, et au Protocole, faits à Bruxelles le 19 mai 2015'

Le 11 octobre 2018, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre-Président du Gouvernement de la Communauté française à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur un avant-projet de décret 'portant assentiment à la convention entre le Royaume de Belgique et la Fédération de Russie tendant à éviter la double imposition et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, et au Protocole, faits à Bruxelles le 19 mai 2015 '.

L'avant-projet a été examiné par la quatrième chambre le 7 novembre 2018. La chambre était composée de Martine BAGUET, 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 7 novembre 2018.

*

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.

Dans un avis n° 60.815/3 du 9 février 2017, la section de législation du Conseil d'État a fait les observations suivantes sur un avant-projet de loi portant assentiment à la même convention et au même protocole que ceux auxquels l'avant-projet de décret tend également à porter assentiment¹ :

« OBSERVATIONS GÉNÉRALES »

3. Le 3 février 2011, le Groupe de Travail Traités mixtes, institué par l'accord de coopération du 8 mars 1994 entre l'autorité fédérale, les communautés et les régions 'relatif aux modalités de conclusion des traités mixtes', a considéré que l'accord est un traité mixte².

4. L'article 25, paragraphe 1, de la convention dispose :

'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'.

L'article 26, paragraphe 1, de la convention dispose :

'Les États contractants se prêtent mutuellement assistance pour le recouvrement de leurs créances fiscales. Cette assistance n'est pas limitée par les articles 1 et 2. Les autorités compétentes des États contractants peuvent régler d'un commun accord les modalités d'application du présent article'.

L'article 1 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 d'un État contractant, de ses subdivisions politiques ou de ses collectivités locales, 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, 'y

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

¹ *Doc. parl.*, Chambre, 2016-2017, n° 54-2379/1, pp. 21-26 ; <http://www.raadvst-consetat.be/dbx/avis/60815.pdf>.

² *Note de bas de page n° 3 de l'avis cité* : Des courriers du 18 mai 2011 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.

compris [dans chaque cas] les précomptes et les [centimes] additionnels auxdits impôts et précomptes' (paragraphe 3, b), de l'article).

Le nouveau régime en matière d'échange de renseignements avec la Fédération de Russie et en matière d'assistance au recouvrement prêtée à la Fédération de Russie est toutefois général et n'est donc pas limité aux personnes visées à l'article 1 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' (article 25, 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*).

On peut dès lors se demander qui en Belgique devra donner exécution à une demande de renseignements ou à une demande d'assistance au recouvrement émanant d'une autorité compétente de la Fédération de Russie.

Il résulte de l'article 3, paragraphe 1, h), (i), de la convention que par 'autorité compétente', on entend 'en ce qui concerne la Belgique, suivant le cas, le Ministre des Finances du Gouvernement fédéral et/ou du Gouvernement d'une Région et/ou d'une Communauté, ou son représentant autorisé'.

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 de la Fédération de Russie de savoir à qui il faut adresser une demande de renseignements ou une demande d'assistance au recouvrement et de permettre 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 du 8 août 1980 'de réformes institutionnelles' a manifestement déjà été conclu le 16 septembre 2015 au sein du Comité de concertation³.

5. La convention prévoit la possibilité pour les autorités compétentes de régler certaines matières d'un commun accord. Il s'agit notamment des dispositions suivantes de la convention.

³ Note de bas de page n° 4 de l'avis cité : Un exemplaire non daté et non signé du texte de cet accord de coopération, 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 » a été transmis au Conseil d'État, section de législation. 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. Cela vaut d'ailleurs aussi pour l'accord de coopération du 26 février 2014, mentionné dans l'exposé des motifs, dans le commentaire de l'article 26 de la convention, et conclu 'entre l'État fédéral, la Région flamande, la Région wallonne et la Région de Bruxelles Capitale, dans le cadre de la Directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures 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 l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances fiscales' (voir l'article 17 de cet accord à propos du financement conjoint des frais de personnel et de fonctionnement du bureau central de liaison).

Article 4, paragraphe 2, d), de la convention :

‘Lorsque, selon les dispositions du paragraphe 1, une personne physique est un résident des deux États contractants, sa situation est réglée de la manière suivante :

[...]

d) si cette personne possède la nationalité des deux États ou si elle ne possède la nationalité d’aucun d’eux, les autorités compétentes des États contractants tranchent la question d’un commun accord’.

Article 24, paragraphes 3 et 4, de la convention :

‘3. 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 Convention.

4. Les autorités compétentes des États contractants conviennent des mesures administratives nécessaires à l’exécution des dispositions de la Convention et, notamment, des justifications à fournir par les résidents de chaque État contractant pour bénéficier dans l’autre État des exemptions ou réductions d’impôt prévues dans la Convention’.

L’article 25, paragraphe 6, de la convention dispose :

‘Les autorités compétentes des États contractants conviennent des modalités d’application du présent article’.

Ces dispositions et encore d’autres dispositions de la convention prévoient la possibilité d’accords mutuels futurs entre les autorités compétentes. 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.

Concernant de tels accords, on pourra se référer aux observations que le Conseil d’État a formulées dans son avis 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 simple ‘executive agreements’. Ils ne doivent dès lors pas être conclus par le Roi. Les Chambres législatives ne doivent pas y donner leur assentiment’⁴.

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’⁵.

⁴ 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 belges*, Bruxelles, 1980, pp. 206-208; G. CRAENEN, *De staatsrechtelijke regeling van aanvaarding en invoering van verdragen in België*, Preadvies VVSRBN, Deventer, 2006, p. 7.

⁵ 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

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 le dispositif 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 Constitution⁶ 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 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 citoyens, il ne pourra alors pas être considéré comme un accord en forme simplifiée.

6. Il est inséré dans le protocole à la convention une clause de la nation la plus favorisée, qui rendra une procédure d'arbitrage facultative automatiquement applicable entre la Belgique et la Fédération de Russie, si celle-ci signe avec un État tiers un accord qui prévoit une telle procédure d'arbitrage facultative (point 4 du protocole à la convention). L'attention de la Chambre des représentants est attirée sur le fait que s'appliquera ainsi une procédure fixée sans l'intervention de la Belgique et que la Chambre ne pourra par conséquent exercer qu'un contrôle limité sur son application ».

Les mêmes observations valent *mutatis mutandis* pour l'avant-projet de décret examiné⁷.

LE GREFFIER

LE PRÉSIDENT

Charles-Henri VAN HOVE

Martine BAGUET

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.

⁶ *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 des Finances (pas d'un fonctionnaire), et il faut encore que ce pouvoir concerne des règles de détail ou d'un intérêt limité.

⁷ La section de législation s'est également prononcée en ce sens dans l'avis n° 59.124/3 donné le 15 avril 2016 sur un avant-projet de décret 'houdende instemming met de overeenkomst tussen het Koninkrijk België en de Russische Federatie tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontduiken van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, ondertekend te Brussel op 19 mei 2015'.