



CONSEIL D'ÉTAT

section de législation

avis 64.990/4
du 15 janvier 2019

sur

un avant-projet de décret de la Communauté française ‘portant assentiment à la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, signée à Paris, le 07 juin 2017’

Le 14 décembre 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 multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, signée à Paris, le 07 juin 2017'.

L'avant-projet a été examiné par la quatrième chambre le 15 janvier 2019. 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 Marc OSWALD, premier auditeur.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 15 janvier 2019.

*

Comme la demande d'avis est introduite sur la base de l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, 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 DE L'AVANT-PROJET

Dans son avis n° 64.433/VR donné le 23 novembre 2018 sur un avant-projet de décret de la Région wallonne portant assentiment à la même convention que celle à laquelle l'avant-projet de décret tend à porter assentiment, la section de législation a formulé les observations suivantes :

« PORTÉE DE L'AVANT-PROJET »

2. L'avant-projet de décret soumis pour avis a pour objet de donner assentiment à la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, faite à Paris le 24 novembre 2016 (ci-après : la Convention).

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

3. La Convention est un traité multilatéral conclu dans le cadre du plan d'action BEPS ¹ de l'OCDE dont le but est de lutter contre des planifications fiscales internationales agressives ayant pour conséquence de transférer artificiellement des bénéfices vers des destinations où ils ne sont pas imposés ou sont soumis à une imposition réduite.

Les négociateurs visaient une mise en œuvre rapide de ces mesures qui doivent prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. C'est pourquoi les mesures n'ont pas été purement et simplement mises en œuvre par la voie d'une adaptation du modèle de convention OCDE tendant à éviter les doubles impositions sur le revenu, mais également par la voie de cette Convention qui contient un mécanisme particulier permettant de modifier rapidement le cadre existant de plus de trois mille conventions bilatérales préventives de la double imposition qui ont en général été conclues sur la base de versions antérieures du modèle de convention OCDE.

4. Le groupe de travail Traités mixtes (GTTM) et la Conférence interministérielle de la politique étrangère (CIPE) ont qualifié la Convention de traité mixte relevant de la compétence de l'autorité fédérale, des régions et des communautés ².

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

¹ Note de bas de page n° 1 de l'avis cité : Voir <http://www.oecd.org/tax/beps>.

² Note de bas de page n° 2 de l'avis cité : Des courriers du 4 avril 2017 confirment que la Conférence interministérielle de la Politique étrangère (CIPE) a approuvé le rapport du Groupe de travail Traités mixtes dans le cadre de la procédure écrite.

On peut se rallier à ce point de vue.

5. Le mécanisme particulier de modification de conventions préventives de la double imposition déjà conclues laisse aux parties contractantes une certaine latitude en matière de choix et une certaine souplesse en ce qui concerne la manière dont il peut être satisfait aux normes minimales BEPS (voir par exemple l'article 7, paragraphe 3, de la Convention), la formulation de réserves à propos de dispositions qui ne contiennent pas de normes minimales (par exemple l'article 4, paragraphe 3) et la possibilité d'opter ou non pour certaines dispositions complémentaires facultatives (par exemple l'article 5).

Au moment de la signature, une partie contractante doit remettre au dépositaire une liste (provisoire ou à confirmer) de réserves et de notifications. Jusqu'au moment du dépôt de son instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation, elle peut y apporter toute modification qu'elle juge adéquate. Après avoir déposé l'instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation, une partie peut, à tout moment, retirer une réserve ou la remplacer par une autre réserve plus limitée, ou compléter la liste des conventions qu'elle souhaite modifier au moyen de la Convention, ou opter pour l'application de nouvelles dispositions facultatives en procédant à de nouvelles notifications. Toutefois, une partie n'est en principe pas autorisée à émettre encore une nouvelle réserve ou à renoncer au choix d'appliquer des dispositions facultatives après le dépôt de l'instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation (articles 28 et 29 de la Convention).

Il en résulte qu'au moment de l'adoption de la loi, du décret ou de l'ordonnance portant assentiment à la Convention, le législateur concerné n'apercevra pas nécessairement de manière tout à fait claire quelles options (définitives) ont été choisies ou seront choisies par les autres parties à la Convention. La portée des modifications apportées aux conventions préventives de la double imposition en vigueur sera donc incertaine. Cette procédure d'assentiment diffère sur ce point de la procédure d'assentiment d'une convention préventive de la double imposition. Au moment de l'adoption de la norme portant assentiment à une convention préventive de la double imposition, les accords dont les États concernés ont convenus mutuellement sont bel et bien établis et le législateur concerné peut en toute connaissance de cause donner ou non son assentiment à la convention négociée.

6. Dans le cadre d'un avant-projet de décret de la Communauté germanophone 'portant assentiment à la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, signée à Paris, le 24 novembre 2016', sur lequel la section de législation a donné ce jour l'avis n° 63.951/VR, le délégué de la Communauté germanophone (ci-après : le délégué) a déclaré que la Belgique envisage de déposer au moment de la ratification de la Convention une notification contenant une énumération de 99 conventions préventives de la double imposition qu'elle souhaite faire entrer dans le champ d'application de la Convention. Dans la mesure où les autres parties à la Convention feront chaque fois la même déclaration, ces conventions seront effectivement modifiées par la Convention.

À la question de savoir quelles conventions préventives de la double imposition la Belgique ne voudrait pas faire entrer dans le champ d'application de la Convention, le délégué a répondu ce qui suit :

‘De verdragen met Japan, Nederland, Duitsland, Noorwegen en Zwitserland werden op het ogenblik van de ondertekening van het Multilateraal verdrag niet opgenomen op de lijst van 'gedekte verdragen'. Het nieuwe verdrag dat op 12 oktober 2016 met Japan werd ondertekend houdt reeds rekening met de resultaten van het BEPS-project en de andere partnerlanden gaven de voorkeur aan een bilaterale aanpassing van hun verdrag met België. Met Nederland en Duitsland worden trouwens reeds geruime tijd onderhandelingen gevoerd voor het sluiten van een nieuw dubbelbelastingverdrag. Ten aanzien van Duitsland zijn deze onderhandelingen quasi afgerond. Aangezien het niet duidelijk is of er met Nederland een algeheel akkoord zal kunnen worden bereikt heeft België alsnog geopteerd om het bestaand dubbelbelastingverdrag met Nederland van 2001 op te nemen op de lijst van gedekte verdragen. Met Noorwegen en Zwitserland zijn momenteel onderhandelingen aan de gang voor het sluiten van een protocol waardoor het bilateraal verdrag met België BEPS-conform wordt gemaakt. Zoals reeds aangehaald [...] hierboven werd Taiwan van de lijst verwijderd aangezien het niet om een internationaal verdrag gaat maar om een akkoord tussen private autoriteiten’.

Selon le délégué, sur la base des listes provisoires de réserves et de déclarations qui ont été déposées au moment de la signature, 56 conventions préventives de la double imposition auxquelles la Belgique est partie seraient qualifiées de conventions fiscales couvertes.

7. Les options laissées aux parties contractantes prennent différentes formes. Il s'agit notamment des instruments suivants :

– Une réserve peut être émise concernant un certain nombre de dispositions de la Convention qui ne contiennent pas de normes minimales (voir l'article 28 de la Convention). La disposition pour laquelle une réserve est formulée ne s'applique alors à aucune des conventions fiscales couvertes de cette partie aussi longtemps que la réserve n'est pas retirée ou modifiée.

Ainsi, la Belgique entend formuler une réserve afin de ne pas appliquer les articles 4, 9, paragraphe 1, a), 10 et 14 de la Convention. Par conséquent, ces dispositions ne trouveront pas à s'appliquer et les conventions fiscales couvertes auxquelles la Belgique est partie ne seront donc pas modifiées sur ce point.

– Pour certaines dispositions de la Convention qui contiennent bien une norme minimale, les parties ont le choix entre différentes solutions de rechange. Ce n'est que si les deux parties contractantes choisissent la même option que celle-ci remplacera la disposition de la convention fiscale couverte. Si ces deux parties ne choisissent pas la même option, la norme minimale ne primera alors que la disposition concernée de la convention fiscale couverte pour autant que cette disposition soit incompatible avec cette norme minimale (voir par exemple l'article 7, paragraphe 17, a), de la Convention). Lorsque les parties à une convention fiscale couverte opèrent un choix différent, une concertation mutuelle peut par conséquent être opportune pour arriver à une solution satisfaisante pour les deux parties.

Ainsi, la Belgique envisage de déposer une déclaration pour appliquer l'option de l'article 7, paragraphe 1.

– Pour certaines dispositions de la Convention qui contiennent bien une norme minimale, les parties ont la possibilité de ne pas les appliquer, par exemple si leurs conventions fiscales couvertes remplissent déjà cette norme minimale (voir par exemple l'article 11, paragraphe 4, de la Convention).

– Certaines dispositions de la Convention sont par ailleurs des dispositions complémentaires facultatives. Elles ne s'appliquent que si les deux parties à une convention fiscale couverte choisissent de les appliquer.

Ainsi, la Belgique n'entend choisir aucune des options proposées sous l'article 5³. Par contre, elle souhaite bel et bien appliquer l'option B de l'article 13 ainsi que les dispositions complémentaires des articles 6, paragraphe 3, et 7, paragraphe 4, ainsi que la partie VI (Arbitrage). Ces dernières dispositions s'appliqueront aux conventions fiscales couvertes si le partenaire à une convention fiscale couverte fait une déclaration similaire.

8. Interrogé sur les déclarations et réserves que la Belgique souhaite faire au moment de la ratification de la Convention, le délégué a fourni un document volumineux comportant les différentes déclarations et réserves sur lesquelles les différentes autorités belges seraient parvenues à un accord.

Le délégué a précisé que cette liste contient les modifications suivantes par rapport à la liste qui avait été déposée au nom de la Belgique à l'occasion de la signature⁴.

‘Hierbij toegevoegd vindt u de lijst van verklaringen en voorbehouden die op 12 juni jongstleden ter verificatie aan de depositaris is overgemaakt. De depositaris (OESO) heeft hierop niet gereageerd. De lijst van 12 juni verschilt van de lijst die werd neergelegd naar aanleiding van de ondertekening van het Multilateraal verdrag (op 7 juni 201[7]) onder meer op de volgende punten :

a. Het akkoord met Taiwan werd niet meer opgenomen aangezien dit geen verdrag is tussen Staten. De verdragen met Nederland (wegens onduidelijkheid omtrent het bereiken van een akkoord over het sluiten van een nieuw verdrag), het nieuw verdrag met Botswana (ondertekend op 30-11-2017) en het nieuw Protocol tot wijziging van het DBV met Rusland (ondertekend op 21/1/2018) werden toegevoegd aan de lijst van gedekte verdragen ;

b. De titel van het DBV met het Verenigd Koninkrijk werd gecorrigeerd;

c. De datum van inwerkingtreding van het protocol tot wijziging van het DBV met Polen wordt opgenomen ;

d. Het voorbehoud dat aanvankelijk was gemaakt in toepassing van artikel 12 (4) van het Multilateraal verdrag wordt niet langer gemaakt. De notificaties omtrent de impact van de aanneming van het artikel 12 van het Verdrag worden toegevoegd’.

³ *Note de bas de page n° 3 de l'avis cité* : Il en résulte que lorsqu'un partenaire à une convention fiscale couverte a choisi une des options, l'option choisie s'applique à ses propres résidents (article 5, paragraphe 1, de la Convention).

⁴ *Note de bas de page n° 4 de l'avis cité* : Cette liste peut être consultée sur le site internet de l'OCDE, voir <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-belgium.pdf>.

9. Pour connaître la portée juridique de la Convention et son impact sur les différentes conventions préventives de la double imposition conclues par la Belgique, il faudra par conséquent une connaissance approfondie de différents éléments complémentaires, dont les déclarations et réserves de la Belgique, les déclarations et réserves des autres parties à la Convention et leurs éventuelles modifications ultérieures⁵, ainsi que des réactions aux déclarations et réserves de chacun⁶.

La transparence des règles qui s'appliquent en la matière est dès lors problématique, ce qui nuit à la sécurité juridique :

- pour savoir si une convention préventive de la double imposition doit être considérée comme une convention fiscale couverte, qui est dès lors modifiée par la Convention, il faudra d'abord examiner s'il y a une correspondance entre les notifications des deux parties à la convention préventive de la double imposition ;

- pour ensuite savoir si une disposition d'une convention fiscale couverte est modifiée par une disposition de la Convention, il faudra procéder à un examen approfondi de la disposition pertinente de la Convention et des notifications et réserves des deux parties à la convention fiscale couverte. Cet examen peut également requérir une appréciation sur le fond de la disposition de la convention fiscale couverte (par exemple pour vérifier si la disposition concernée est conforme à la norme minimale, et, si oui, dans quelle mesure) ;

- la Convention elle-même n'apporte pas de modifications de texte formelles aux conventions préventives de la double imposition, la portée de la modification devra donc être déduite d'une lecture combinée du texte de la convention fiscale couverte, du texte de la Convention, et de toute une série de notifications, de réserves et d'autres textes (y compris, par exemple l'«*Explanatory Statement*», voir plus loin, observation 10).

La méthode rapide mais complexe de modification des conventions que porte la Convention ne répond donc pas aux exigences de clarté, de transparence et de sécurité juridique requises à l'égard des citoyens.

Dans ces circonstances, c'est aux autorités compétentes qu'il revient d'accompagner l'application de cet ensemble complexe de textes internationaux afin qu'il soit le plus limpide possible pour le lecteur non initié, y compris dans les cas où l'application de ce droit est automatique.

Le délégué a été interrogé quant à savoir quelles démarches seraient entreprises pour faire connaître cette multitude d'informations pertinentes dont les citoyens ont besoin pour déterminer leur situation juridique (comme la date d'entrée en vigueur, les réserves, les déclarations, etc., tant de la Belgique que des autres parties contractantes). Il a répondu ce qui suit :

‘België heeft de intentie (net als vele andere jurisdicties) om de impact van het Multilateraal verdrag op de bilaterale verdragen te verduidelijken door het publiceren van 'synthetische teksten' per betrokken partnerjurisdictie. Deze teksten zouden voor zover als mogelijk [...] met de betrokken partnerjurisdictie worden 'afgestemd', t.t.z. dat er zal worden gestreefd om de opmaak te doen in overleg met en met het akkoord

⁵ Note de bas de page n° 5 de l'avis cité : Voir par exemple les articles 28, paragraphe 9, et 29, paragraphes 5 et 6, de la Convention.

⁶ Note de bas de page n° 6 de l'avis cité : Voir par exemple les articles 7, paragraphe 7, et 28, paragraphe 2, de la Convention.

van de verdragsonderhandelaars van de partnerstaat. Deze teksten zouden worden opgemaakt in de verschillende taalversies van het huidig bilateraal verdrag en worden opgenomen in de publieke toegankelijke databank (fisconetplus) van de FOD Financiën. Ook de datum van inwerkingtreding en toepassing van het Multilateraal verdrag tussen België en de specifieke partnerstaat zouden worden opgenomen. Aangezien het multilateraal verdrag en het gedekt bilateraal verdrag 'naast elkaar' moeten worden gelezen zal de gepubliceerde synthetische tekst slechts een officieus karakter hebben en de gemeenschappelijke visie weergeven van de verdragsonderhandelaars over de impact van het multilateraal verdrag op het bilateraal verdrag'⁷.

On peut se réjouir de la méthode proposée par le délégué, celle-ci permettant d'améliorer l'accessibilité et la transparence des normes concernées pendant une phase transitoire. Tenir les synthèses à jour demandera cependant un effort soutenu. Il est recommandé d'ajouter à l'avant-projet de décret une disposition chargeant le pouvoir exécutif d'une mission en ce sens.

Afin d'écourter autant que possible la phase transitoire, il faudrait toutefois adapter systématiquement et dans les plus brefs délais les conventions préventives de la double imposition aux nouvelles règles.

EXAMEN DU TEXTE DE LA CONVENTION

10. En même temps que la Convention, un '*Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*' (ci-après : déclaration commune) a été adopté. Vu le statut particulier d'une telle déclaration commune convenue par les parties au moment de conclure la Convention⁸, il faudra également donner assentiment à cette déclaration commune. La déclaration devra par conséquent être déposée au Parlement en même temps que l'avant-projet.

11. Le délégué a été interrogé quant à savoir pourquoi les déclarations et réserves n'ont pas été reproduites dans le dispositif de l'avant-projet de décret d'assentiment. Il a répondu ce qui suit :

'In overleg met de dienst Verdragen van de FOD Buitenlandse Zaken werd besloten om de lijst van verklaringen (i.e. de lijst met de gedekte jurisdicties, voorbehouden, opties en notificaties) niet op te nemen in de instemmings[ordonnantie] doch er enkel en alleen naar te verwijzen in de memorie van toelichting. Het Parlement keurt weliswaar het Multilateraal Verdrag goed doch het is een prerogatief van de Regering om de nodige voorbehouden te maken, deze te wijzigen en deze eventueel later op te heffen. Enkel het Multilateraal verdrag als dusdanig wordt dus ter instemming voorgelegd aan het Parlement'.

⁷ Note de bas de page n° 7 de l'avis cité : En ce qui concerne FISCONETplus (https://gcloudbelgium.sharepoint.com/sites/minfin-fisconet_public), il convient d'observer qu'il ne s'agit pas d'un système documentaire librement accessible, puisqu'il requiert un compte Microsoft (gratuit) (cf. <https://account.microsoft.com/account?lang=nl-be>). La question se pose de savoir si cette entrave à l'accessibilité des informations publiques concernées pour le citoyen est réellement nécessaire et proportionnée, et si elle est conforme à la législation en matière de traitement des données à caractère personnel.

⁸ Note de bas de page n° 8 de l'avis cité : Voir l'article 31, paragraphe 2, a), de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 'sur le droit des traités'.

On peut se rallier au point de vue du délégué selon lequel le fait de formuler des réserves et de faire des déclarations au moment de la ratification de la Convention relève de la prérogative du Roi, et ce après avoir atteint un consensus à ce sujet avec les gouvernements des communautés et des régions (article 167, §§ 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2 et 3, de la Constitution).

Dès lors que les notifications et les réserves déterminent la portée des obligations qui découlent de la Convention pour la Belgique – et ses citoyens –, elles doivent, elles aussi, être soumises à l'assentiment des parlements compétents, faute de quoi elles ne pourront avoir d'effet dans l'ordre juridique interne belge (article 167, §§ 2 et 3, de la Constitution).

Il est donc nécessaire d'harmoniser les déclarations et réserves envisagées, non seulement entre le Roi et les gouvernements des communautés et des régions (ce qui s'avère être déjà le cas), mais aussi entre le pouvoir exécutif et le parlement concerné. Les déclarations et réserves de la Belgique sont toutefois absentes du dossier soumis au Conseil d'État et leur portée n'est pas davantage examinée. Le texte des déclarations et réserves devra être ajouté au dossier déposé au Parlement de la Région wallonne et devra être commenté dans l'exposé des motifs.

Cependant, la meilleure manière de garantir la sécurité juridique pour les citoyens et de s'assurer que le parlement porte assentiment à ces déclarations et réserves est d'y faire référence dans le dispositif même de l'avant-projet de décret d'assentiment. À cet effet, on insérera un nouvel article disposant que les déclarations et réserves reproduites en annexe sortiront leur plein et entier effet, le texte des déclarations et réserves que la Belgique a l'intention de faire étant annexées au projet de décret⁹. On évite ainsi des contestations relatives à la mesure dans laquelle le parlement a donné assentiment à la Convention.

12. Rendre accessibles au public des 'synthèses' n'affecte pas l'obligation de publier le décret d'assentiment et les documents y afférents (la Convention, la déclaration commune et les déclarations et réserves de la Belgique) au *Moniteur belge*. Selon la jurisprudence de la Cour de cassation, un traité doit être publié adéquatement – à défaut de disposition législative particulière : au *Moniteur belge* – pour pouvoir lier personnellement le citoyen¹⁰.

Le fait que les autres informations pertinentes liées à la Convention (ratification, entrée en vigueur, réserves et notifications des autres parties à la Convention, etc.), qui sont essentielles pour connaître les effets sur les conventions préventives de la double imposition, ne soient pas publiées au *Moniteur belge* ne soulève pas d'objection si et seulement si la Convention elle-même détermine la forme sous laquelle ces éléments doivent être publiés ou si le législateur fédéral a prévu un régime dérogatoire, ce qui n'est pas le cas actuellement.

⁹ Note de bas de page n° 9 de l'avis cité : *Principes de technique législative - Guide de rédaction des textes législatifs et réglementaires*, Conseil d'État, 2008, n° 207, à consulter sur le site Internet du Conseil d'État (www.raadvst-consetat.be).

¹⁰ Note de bas de page n° 10 de l'avis cité : Cass., 11 décembre 1953, *Pas.*, 1954, I, p. 298, Cass., 19 mars 1981, *J.T.* 1982, pp. 565-567, note J. Verhoeven.

L'article 39, paragraphe 3, de la Convention prévoit que le dépositaire de la Convention tient à jour 'des listes accessibles au public' des conventions fiscales couvertes, des réserves émises par les parties et des notifications formulées par les parties. Il s'agit d'une mission confiée au dépositaire visant à mettre les listes précitées à la disposition du public dans le but d'améliorer la transparence et la clarté.

Pour que la publication faite par le dépositaire, en particulier la mise à disposition du public des réserves et notifications des autres parties à la Convention, puisse être considérée comme une publication officielle en lieu et place d'une publication au *Moniteur belge*, le législateur fédéral pourrait déterminer expressément dans la loi d'assentiment que la publication par le dépositaire des éléments de la Convention visés en son article 39, paragraphe 3, tient lieu de publication en droit interne. Néanmoins, dans ce cas également, il faudra veiller à ce que la publication réponde aux conditions essentielles d'accessibilité et de lisibilité d'une publication officielle.

13. L'article 7 de la Convention est destiné à prévoir, conformément à l'Action 6 du plan d'action BEPS, une norme minimale afin d'éviter l'utilisation abusive des conventions fiscales¹¹. À cet égard, la Belgique a choisi d'appliquer uniquement la disposition relative au critère des objets principaux. L'article 7, paragraphe 1, de la Convention énonce que, '[n]onobstant toute disposition d'une Convention fiscale couverte, un avantage au titre de la Convention fiscale couverte ne sera pas accordé au titre d'un élément de revenu ou de fortune s'il est raisonnable de conclure, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances propres à la situation, que l'octroi de cet avantage était l'un des objets principaux d'un montage ou d'une transaction ayant permis, directement ou indirectement, de l'obtenir, à moins qu'il soit établi que l'octroi de cet avantage dans ces circonstances serait conforme à l'objet et au but des dispositions pertinentes de cette Convention fiscale couverte'¹².

À ce sujet, la section de législation du Conseil d'État renvoie à l'arrêt n° 141/2013 de la Cour constitutionnelle¹³, dans lequel la Cour, en ce qui concerne d'autres dispositions fiscales anti-abus générales (en particulier l'article 344, § 1^{er}, du Code des impôts sur les revenus 1992, l'article 18, § 2, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe et l'article 106, alinéa 2, du Code des droits de succession), a conclu à leur compatibilité avec les articles 170 et 172 de la Constitution, compte tenu de 'plusieurs conditions strictes' auxquelles l'application de ces dispositions est soumise.

Il va de soi que l'article 7 de la Convention doit être mis en œuvre conformément à l'arrêt précité de la Cour constitutionnelle »¹⁴.

¹¹ Note de bas de page n° 11 de l'avis cité : Cf. <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/actions-beps.htm>.

¹² Note de bas de page n° 12 de l'avis cité : Par ailleurs, la Belgique a aussi choisi d'appliquer la disposition complémentaire de l'article 7, paragraphe 4, de la Convention. Cette disposition permet à l'autorité compétente, lorsqu'un avantage est refusé sur la base de la disposition relative au critère des objets principaux, d'octroyer au contribuable l'avantage auquel il aurait eu droit en l'absence de la transaction ou du montage à l'origine de l'application de cette disposition relative au critère des objets principaux.

¹³ Note de bas de page n° 13 de l'avis cité : C.C., 30 octobre 2013, n° 141/2013, B.19.

¹⁴ La section de législation s'est prononcée dans le même sens dans ses avis n°s 63.951/VR, 64.322/VR et 64.465/VR donnés le 23 novembre 2018 sur, respectivement, des avant-projets de décret de la Communauté germanophone, d'ordonnance de la Région de Bruxelles Capitale et de loi portant assentiment à la même convention que celle à laquelle l'avant-projet de décret tend à porter assentiment.

L'avant-projet de décret à l'examen appelle *mutatis mutandis* les mêmes observations.

EXAMEN DE L'AVANT-PROJET DE DÉCRET D'ASSENTIMENT

Dans l'intitulé et l'article unique de l'avant-projet, les mots « signée à Paris, le 07 juin 2017 » seront remplacés par les mots « faite à Paris, le 24 novembre 2016 ».

LE GREFFIER

LE PRÉSIDENT

Charles-Henri VAN HOVE

Martine BAGUET