

**SÉNAT DE BELGIQUE**


---

**SESSION DE 2010-2011**


---

20 AVRIL 2011

**Projet de loi portant assentiment au Protocole, fait à Bruxelles le 14 juillet 2009, modifiant la Convention entre le Royaume de Belgique et la République de Saint-Marin tendant à éviter la double imposition et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu, signée à Saint-Marin le 21 décembre 2005, et adaptant la législation fiscale belge à certaines dispositions dudit Protocole**

---

**SOMMAIRE**


---

	Pages
Exposé des motifs . . . . .	2
Projet de loi . . . . .	20
Protocole modifiant la Convention entre le Royaume de Belgique et la République de Saint-Marin tendant à éviter la double imposition et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu, signée à Saint-Marin le 21 décembre 2005 . . . . .	22
Avant-projet de loi . . . . .	25
Avis du Conseil d'État . . . . .	26

**BELGISCHE SENAAAT**


---

**ZITTING 2010-2011**


---

20 APRIL 2011

**Wetsontwerp houdende instemming met het Protocol, gedaan te Brussel op 14 juli 2009, tot wijziging van de Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en de Republiek San Marino tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontduiken van belasting inzake belastingen naar het inkomen, ondertekend te San Marino op 21 december 2005, en houdende aanpassing van de Belgische belastingwetgeving aan sommige bepalingen van voornoemd Protocol**

---

**INHOUD**


---

	Blz.
Memorie van toelichting . . . . .	2
Wetsontwerp . . . . .	20
Protocol tot wijziging van de Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en de Republiek San Marino tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontduiken van belasting inzake belastingen naar het inkomen, ondertekend te San Marino op 21 december 2005 . . . . .	22
Voorontwerp van wet . . . . .	25
Advies van de Raad van State . . . . .	26

## EXPOSÉ DES MOTIFS

Le gouvernement soumet aujourd'hui à votre assentiment le Protocole, fait à Bruxelles le 14 juillet 2009 (ci-après « le Protocole »), modifiant la Convention entre le Royaume de Belgique et la République de Saint-Marin tendant à éviter la double imposition et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu, signée à Saint-Marin le 21 décembre 2005.

Il s'agit d'un traité à caractère mixte, conformément à la décision de principe prise par la Conférence interministérielle « politique étrangère » du 20 janvier 2011.

### A. Contexte général dans lequel s'inscrit le Protocole

La Convention préventive de la double imposition signée le 21 décembre 2005 avec Saint-Marin (ci-après « la Convention de 2005 ») a été revue à la demande du gouvernement belge.

Cette demande faisait suite à la décision du gouvernement d'étendre le champ d'application de l'assistance administrative internationale aux renseignements bancaires. Elle s'intègre dans un processus de consolidation de la coopération internationale en matière fiscale qui a été entrepris à un niveau mondial.

#### *1. Point de départ: la lutte contre les « paradis fiscaux » et les pratiques fiscales dommageables*

Le point de départ de ce processus se situe en 1996, lorsque les pays membres de l'OCDE ont constaté qu'il était nécessaire de contrôler les conséquences fiscales de la libéralisation progressive des échanges et des investissements internationaux. En effet, si le développement de la mobilité des capitaux a été un incontestable facteur de croissance économique, il a également mis en concurrence les systèmes fiscaux des différents États. Cette concurrence a conduit à une surenchère dans l'adoption d'incitants et à l'essor des paradis fiscaux.

Cette situation a engendré des distorsions au niveau des décisions d'investissement qui sont préjudiciables, d'une manière générale, aux budgets de la plupart des pays. L'OCDE a, dès lors, été chargée par ses pays membres de mettre au point des mesures pour lutter contre ces distorsions.

Sur la base de ce mandat, l'OCDE a présenté en 1998 un rapport fixant les critères qui caractérisent les

## MEMORIE VAN TOELICHTING

De regering onderwerpt heden aan uw instemming het op 14 juli 2009 te Brussel gedane Protocol (hierna « het Protocol » genoemd) tot wijziging van de Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en de Republiek San Marino tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontduiken van belasting inzake belastingen naar het inkomen, ondertekend te San Marino op 21 december 2005.

Overeenkomstig de principebeslissing die werd genomen door de Interministeriële Conferentie « buitenlands beleid » van 20 januari 2011 gaat het om een verdrag met een gemengd karakter.

### A. Algemene context waarin het Protocol moet worden gezien

De Overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting, die op 21 december 2005 met San Marino werd ondertekend (hierna « de Overeenkomst van 2005 » genoemd), werd op verzoek van de Belgische regering herzien.

Dat verzoek volgde op de beslissing van de regering om de werkingssfeer van de internationale administratieve bijstand uit te breiden tot de bankgegevens en maakt deel uit van een wereldwijd proces ter versterking van de internationale samenwerking in belastingzaken.

#### *1. Aanvangspunt: de strijd tegen de « belastingparadijzen » en de schadelijke belastingpraktijken*

Het aanvangspunt van dit proces ligt in 1996, wanneer de lidstaten van de OESO vastgesteld hebben dat het nodig was om toezicht te houden op de fiscale gevolgen van de geleidelijke liberalisering van de internationale handel en investeringen. De voortschrijdende mobiliteit van kapitalen mag dan al een onbetwistbare rol gespeeld hebben in de economische groei, ze heeft ook de belastingstelsels van de verschillende Staten tegen elkaar uitgespeeld. Die concurrentie heeft geleid tot een opbod bij het invoeren van stimuleringsmaatregelen en tot de bloei van belastingparadijzen.

Deze toestand heeft geleid tot een verstoring van de evenwichten op het vlak van investeringsbeslissingen die in het algemeen schadelijk is voor de begroting van de meeste landen. De OESO werd er door zijn lidstaten dan ook mee belast om maatregelen uit te werken om die verstoring tegen te gaan.

Op grond van dat mandaat heeft de OESO in 1998 een rapport voorgelegd waarin de criteria worden

« paradis fiscaux » et les pratiques fiscales dommageables. Ce rapport recommandait l'adoption d'une série de mesures de nature unilatérale, bilatérale ou multilatérale afin de lutter, de façon coordonnée, contre ces régimes et ces pratiques. Au nombre de ces mesures figurait notamment la levée des dispositions limitant l'accès des autorités fiscales aux informations détenues par les banques ainsi que l'usage plus intensif et plus efficace des procédures d'assistance administrative internationale.

Les premiers résultats concrets des travaux de l'OCDE concernaient les pays membres de l'OCDE. En 2000, le Comité des affaires fiscales (1) de l'OCDE a, en effet, déclaré que tous les pays membres de l'OCDE devraient autoriser leurs administrations fiscales à accéder aux renseignements bancaires en vue d'échanger ceux-ci avec leurs partenaires conventionnels. D'autres recommandations ont également été faites aux pays membres, notamment l'interdiction des comptes bancaires anonymes ou l'obligation d'échanger des renseignements dans les cas où l'État requis n'a pas besoin des renseignements demandés pour l'application de sa propre législation fiscale. Les initiatives prises par les États membres (et par ceux ayant le statut d'observateurs) ont fait l'objet d'un examen détaillé dans deux rapports, l'un publié en 2003 et l'autre en 2007.

## *2. Ouverture du processus aux pays non membres de l'OCDE et focalisation sur l'échange de renseignements en matière fiscale*

En 2000, les travaux menés au sein de l'OCDE se sont ouverts aux représentants de pays non membres de l'OCDE. Actuellement, plus de nonante pays participent à ces travaux, lesquels sont concentrés sur l'échange de renseignements. Ces travaux se déroulent au sein du Forum Mondial sur la transparence et l'échange de renseignements (initialement baptisé Forum Mondial sur la fiscalité). En 2002, ce Forum a mis au point un modèle d'accord limité à l'échange de renseignements en matière fiscale. Il encourage la conclusion d'accords conformes aux principes repris dans ce modèle. Parmi ces principes, figure l'échange d'informations bancaires. Depuis 2006, un rapport annuel expose les progrès accomplis en la matière au sein des pays concernés.

(1) Le Comité des affaires fiscales de l'OCDE est un groupe de travail composé de hauts fonctionnaires représentant les administrations fiscales des trente pays membres.

vastgelegd die kenmerkend zijn voor « belastingparadijzen » en schadelijke belastingpraktijken. Dit rapport bevatte aanbevelingen tot het invoeren van een reeks unilaterale, bilaterale of multilaterale maatregelen om die stelsels en die praktijken op gecoördineerde wijze te kunnen bestrijden. Bij die maatregelen hoorden met name ook het opheffen van de bepalingen die de toegang van de belastingautoriteiten tot bankgegevens beperkten en een intensievere en doeltreffender aanwending van de procedures voor internationale administratieve bijstand.

De eerste concrete resultaten van de werkzaamheden van de OESO hadden betrekking op de lidstaten van de OESO. In 2000 heeft het Comité voor fiscale zaken van de OESO (1) immers verklaard dat alle OESO-lidstaten aan hun belastingadministraties toegang tot bankgegevens zouden moeten verlenen met het oog op de uitwisseling daarvan met hun verdragspartners. De lidstaten kregen ook nog andere aanbevelingen, meer bepaald het verbod op anonieme bankrekeningen of de verplichting om inlichtingen uit te wisselen in die gevallen waarin de aangezochte Staat de gevraagde inlichtingen niet nodig heeft voor de toepassing van zijn eigen belastingwetgeving. De initiatieven die door de lidstaten (en door de Staten die het statuut van waarnemende Staat hebben) werden genomen, werden onderworpen aan een gedetailleerd onderzoek waarover twee rapporten werden gepubliceerd, het ene in 2003 en het andere in 2007.

## *2. Opstarten van het proces in de landen die geen lid zijn van de OESO en de focus op de uitwisseling van inlichtingen in fiscale aangelegenheden*

In 2000 mochten vertegenwoordigers van landen die geen OESO-lidstaat waren deelnemen aan de werkzaamheden die binnen de OESO werden verricht. Momenteel nemen er meer dan negentig landen deel aan die werkzaamheden, die vooral gericht zijn op de uitwisseling van inlichtingen en die verricht worden binnen het Global Forum inzake transparantie en uitwisseling van inlichtingen (oorspronkelijk Global Forum inzake fiscaliteit genoemd). In 2002 heeft dit Forum een Modelverdrag uitgewerkt dat beperkt blijft tot de uitwisseling van inlichtingen in fiscale aangelegenheden. Het Forum pleit voor het sluiten van overeenkomsten conform de beginselen die in dat Modelverdrag zijn opgenomen. De uitwisseling van bankgegevens is één van die beginselen. Sinds 2006 wordt in een jaarlijks rapport verslag uitgebracht over de vooruitgang die dienaangaande in de betrokken landen is gemaakt.

(1) Het Comité voor fiscale zaken van de OESO is een werkgroep die is samengesteld uit hoge ambtenaren van de belastingadministraties van de dertig lidstaten.

Suite à ces travaux, un nouveau paragraphe 5 a également été introduit à l'article 26 (Echange de renseignements) du modèle OCDE de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune de juillet 2005. Le nouveau paragraphe 5 ne permet plus à un État de refuser de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci sont détenus par une banque. La Belgique, le Luxembourg, l'Autriche et la Suisse ont chacun émis en 2005 une réserve sur ce nouveau paragraphe 5.

Les normes OCDE d'échange de renseignements ont emporté l'adhésion, en octobre 2008, du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale de l'ONU, qui les a introduites dans le modèle de convention concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement. Elles sont, ainsi, devenues le standard au niveau mondial.

### *3. Adhésion de la Belgique au processus international*

La Belgique a introduit une disposition analogue à l'article 26, paragraphe 5, dans la convention fiscale conclue avec les États-Unis le 27 novembre 2006. Ce faisant, pour la première fois, notre pays acceptait de satisfaire les demandes de renseignements bancaires provenant d'un autre État. La convention précise, expressément, qu'il ne peut s'agir que de demandes précises identifiant le contribuable visé et la banque auprès de laquelle investiguer. Afin que l'administration fiscale belge soit à même d'exécuter cet engagement, la convention stipule que l'administration belge a le pouvoir d'exiger d'une banque la communication des renseignements requis et, ce faisant, déroge à l'article 318 du Code des impôts sur les revenus. Seule l'administration fiscale américaine peut utiliser les renseignements obtenus par l'administration fiscale belge, qui doit se borner à les lui transmettre. Par contre, la loi du 3 juin 2007 portant assentiment à cette convention permet, par dérogation à l'article 318 du Code des impôts sur les revenus, que l'administration belge établisse une imposition à charge d'un contribuable belge sur la base d'informations recueillies par l'administration américaine auprès d'une banque américaine.

Dans la foulée de cette convention, la Belgique a fait savoir dès janvier 2007 dans les enceintes internationales (OCDE, Union Européenne et ONU) qu'elle était disposée à négocier, au cas par cas, avec d'autres États une disposition conventionnelle similaire à celle conclue avec les États-Unis. Cette

Als gevolg van die werkzaamheden werd tevens een nieuwe paragraaf 5 ingevoegd in artikel 26 (Uitwisseling van inlichtingen) van het OESO-modelverdrag tot vermijding van dubbele inkomsten- en vermogensbelasting van juli 2005. De nieuwe paragraaf 5 laat een Staat niet langer toe het verstrekken van inlichtingen te weigeren enkel en alleen omdat die inlichtingen in het bezit zijn van een bank. België, Luxemburg, Oostenrijk en Zwitserland hebben in 2005 voorbehoud aangetekend bij die nieuwe paragraaf 5.

De OESO-normen inzake uitwisseling van inlichtingen hebben in oktober 2008 de goedkeuring gekregen van het Comité van Experts in Internationale Fiscale Samenwerking van de UNO, dat ze heeft opgenomen in de Modelovereenkomst inzake dubbele belasting tussen ontwikkelde landen en ontwikkelingslanden. Ze zijn aldus uitgegroeid tot de standaard op wereldvlak.

### *3. Aansluiting van België bij het internationaal proces*

België heeft in het dubbelbelastingverdrag dat op 27 november 2006 met de Verenigde Staten werd gesloten een bepaling opgenomen die analoog is aan artikel 26, paragraaf 5. Door dit te doen aanvaardde ons land voor de eerste keer om te voldoen aan de van een andere Staat afkomstige vraag naar bankgegevens. De Overeenkomst stelt uitdrukkelijk dat het hier enkel kan gaan om welomschreven vragen die de naam opgeven van de beoogde belastingplichtige en van de bank bij dewelke het onderzoek moet gevoerd worden. Opdat de Belgische belastingadministratie deze verbintenis zou kunnen nakomen bepaalt de Overeenkomst dat de Belgische administratie gemachtigd is om van een bank de mededeling van de gevraagde inlichtingen te eisen en wijkt daardoor af van artikel 318 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen. Enkel de Amerikaanse belastingadministratie mag gebruik maken van de inlichtingen die ze verkrijgt van de Belgische belastingadministratie, die zich op haar beurt moet beperken tot het verstrekken van de inlichtingen. De wet van 3 juni 2007 houdende instemming met die Overeenkomst staat daarentegen toe dat de Belgische administratie, in afwijking van artikel 318 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, een belasting vestigt ten laste van een Belgische belastingplichtige op grond van inlichtingen die door de Amerikaanse administratie werden ingewonnen bij een Amerikaanse bank.

Onmiddellijk na het sluiten van die Overeenkomst heeft België vanaf januari 2007 binnen de internationale instanties (OESO, Europese Unie en UNO) laten weten dat het bereid was om geval per geval met andere Staten te onderhandelen over een verdragsbepaling die gelijksoortig was aan die welke met de

ouverture de la Belgique n'a été suivie d'aucune initiative de nos partenaires conventionnels. Par ailleurs, dans la version de 2008 du modèle de convention fiscale de l'OCDE, la Belgique a maintenu sa réserve de principe mais a clairement indiqué qu'elle était prête à accepter, au cas par cas, une disposition relative à l'échange de renseignements bancaires.

En mars 2009, la Belgique s'est pleinement ralliée aux normes de transparence et d'échange de renseignements élaborées au sein de l'OCDE. Cette nouvelle avancée s'est concrétisée :

— par l'annonce, le 11 mars 2009, de la levée de la réserve qu'avait formulée la Belgique vis-à-vis de l'article 26, paragraphe 5 du Modèle OCDE;

— par la proposition faite par le ministre des Finances à ses homologues de l'Union européenne et de l'OCDE d'introduire cette disposition dans les conventions qui lient la Belgique à chacun de ces pays membres de l'OCDE et de l'Union européenne;

— par la décision de passer à l'échange automatique de renseignements dans le cadre de la directive épargne dès le 1<sup>er</sup> janvier 2010 sans attendre la fin de la période transitoire (les intérêts payés en Belgique à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2010 feront l'objet, en 2011, d'un échange de renseignements par la Belgique).

#### 4. Accélération du processus international et établissement de listes « blanches », « grises » et « noires »

Le mouvement d'adhésion des États au standard OCDE s'est accéléré à la suite de la réunion du G 20 à Londres le 2 avril 2009. En raison du contexte de crise financière et économique, cette réunion s'est soldée par des prises de position particulièrement fortes. Le besoin de transparence et de coopération internationale en matière fiscale a été réaffirmé et les États réticents à adhérer au standard OCDE ont été menacés de sanctions. Une série de contre-mesures ont été évoquées : exiger que les contribuables et les institutions financières fournissent davantage d'informations en ce qui concerne les transactions impliquant ces États « non coopératifs », refuser toute déduction en ce qui concerne les versements effectués au profit de bénéficiaires résidant dans ces États, prélever des taxes sur ces versements, ...

Le même jour, l'OCDE a rendu public un document répartissant les quatre-vingt-quatre États participant au Forum Mondial sur la transparence et l'échange de renseignements en trois listes en fonction des progrès

Verenigde Staten werd overeengekomen. Op deze aanzet van België is geen enkel initiatief van onze verdragspartners gevolgd. In de versie van 2008 van het OESO-model van fiscale overeenkomst heeft België overigens vastgehouden aan zijn principiële voorbehoud, maar het heeft duidelijk aangegeven dat het bereid was om, geval per geval, een bepaling te aanvaarden met betrekking tot het uitwisselen van bankgegevens.

België heeft zich in maart 2009 volledig aangesloten bij de regels inzake transparantie en uitwisseling van inlichtingen die in de schoot van de OESO werden uitgewerkt. Deze nieuwe vooruitgang heeft als volgt vorm gekregen :

— door op 11 maart 2009 mede te delen dat België het voorbehoud introk dat het had aangetekend bij artikel 26, paragraaf 5 van het OESO-model;

— door het voorstel dat de minister van Financiën heeft gedaan aan zijn ambtgenoten van de Europese Unie en van de OESO om die bepaling op te nemen in de overeenkomsten die België met elk van die lidstaten van de OESO en de Europese Unie heeft gesloten;

— door de beslissing om vanaf 1 januari 2010 binnen het kader van de spaarrichtlijn over te gaan tot het automatisch uitwisselen van inlichtingen, zonder het einde af te wachten van de overgangperiode (de interesten die vanaf 1 januari 2010 in België betaald worden, zullen in 2011 deel uitmaken van een uitwisseling van inlichtingen door België).

#### 4. Versnelling van het internationaal proces en opstellen van « witte », « grijze » en « zwarte » lijsten

De samenkomst van de G 20 in Londen op 2 april 2009 heeft het proces waarbij de Staten zich aansloten bij de OESO-standaard versneld. Tegen de achtergrond van de economische en financiële crisis werd die samenkomst afgesloten met het innemen van bijzonder krachtige standpunten. De nood aan transparantie en internationale samenwerking in belastingzaken werd nog eens bevestigd en tegen de Staten die terughoudend zijn om zich aan te sluiten bij de OESO-standaard werd met sancties gedreigd. Er werd een reeks tegenmaatregelen besproken : eisen dat de belastingplichtigen en de financiële instellingen nog meer inlichtingen verstrekken die betrekking hebben op transacties waarbij die « niet meewerkende » Staten betrokken zijn; elke vermindering weigeren voor betalingen aan begunstigden die in die Staten wonen; belastingen heffen van die betalingen ...

Dezelfde dag heeft de OESO een document gepubliceerd waarin de vierentachtig Staten die deel uitmaakten van het Global Forum inzake transparantie en uitwisseling van inlichtingen over drie lijsten

accomplis par chacun d'eux dans la mise en œuvre du standard de l'OCDE.

Une première liste « blanche » reprend les États qui ont déjà substantiellement mis en œuvre ce standard.

Une deuxième liste « grise » établit une catégorie intermédiaire d'États qui, bien qu'ayant adhéré à ce standard, n'ont pas encore procédé à sa mise en œuvre dans une mesure jugée suffisante. Cette liste comporte deux subdivisions. Dans la première sont classés les pays qui, au regard des critères du rapport de l'OCDE de 1998 mentionné ci avant, doivent être considérés comme des paradis fiscaux, ce qui était notamment le cas de Saint-Marin. La deuxième reprend les « autres centres financiers »; c'est dans cette catégorie, créée pour les besoins de l'espèce, qu'avait été placée la Belgique. En effet, pour qu'un État figure dans la première liste, celui-ci doit avoir signé au moins 12 accords prévoyant une assistance administrative répondant aux exigences du standard OCDE. Or, début avril, la Belgique ne pouvait se prévaloir que de la signature de la convention avec les États-Unis.

La troisième liste « noire » devait regrouper les États ne s'étant pas encore engagés à appliquer le standard OCDE. Cette liste est, désormais, vide en raison de l'adhésion généralisée au standard OCDE.

##### *5. Conclusion par la Belgique d'accords d'échange de renseignements*

La Belgique, désireuse de quitter la deuxième liste, a alors intensifié les efforts entrepris depuis mars 2009 pour signer le plus rapidement possible des accords internationaux permettant l'échange de renseignements bancaires. Grâce à ces efforts, le gouvernement a signé dans un délai très court douze accords — dont le présent Protocole avec Saint-Marin — prévoyant une assistance administrative répondant aux exigences du standard OCDE. Ce faisant, la Belgique est reprise, depuis le 17 juillet 2009, dans la liste « blanche » des États qui ont déjà substantiellement mis en œuvre le standard OCDE.

Le gouvernement poursuivra le processus de révision des conventions fiscales entamé en mars 2009 afin qu'à terme au moins toutes les conventions conclues par la Belgique permettent l'échange de renseignements bancaires.

Saint-Marin figure également dans la liste « blanche » depuis le 25 septembre 2009.

werden verdeeld, in functie van de vooruitgang die elk van hen had geboekt bij het invoeren van de OESO-standaard.

In een eerste « witte » lijst zijn de Staten opgenomen waar die standaard reeds wezenlijk ingevoerd werd.

Een tweede « grijze » lijst bevat een tussencategorie met Staten die zich weliswaar bij de OESO-standaard hebben aangesloten maar deze nog niet hebben ingevoerd op een manier die als voldoende beoordeeld wordt. Deze lijst is verdeeld in twee onderafdelingen. In de eerste onderafdeling vindt men de landen die in het licht van de criteria van het voormelde OESO-rapport van 1998 als belastingparadijzen moeten beschouwd worden, hetgeen meer bepaald het geval was voor San Marino. De tweede onderafdeling bevat de « andere financiële centra »; het is in die onderafdeling, die voor dergelijke gevallen in het leven werd geroepen, dat België werd ondergebracht. Opdat een Staat in de eerste lijst kan worden opgenomen moet deze immers ten minste twaalf overeenkomsten hebben gesloten die voorzien in een administratieve bijstand die beantwoordt aan de eisen van de OESO-standaard. Begin april kon België zich slechts beroepen op de ondertekening van de Overeenkomst met de Verenigde Staten.

De derde « zwarte » lijst moest de Staten omvatten die zich er nog niet toe verbonden hadden om de OESO-standaard toe te passen. Die lijst is inmiddels leeg gezien de algemene aansluiting bij de OESO-standaard.

##### *5. Het sluiten van verdragen inzake de uitwisseling van inlichtingen door België*

België, dat van de tweede lijst wenste te verdwijnen, heeft dan de inspanningen opgevoerd die sinds maart 2009 werden geleverd om zo snel als mogelijk internationale overeenkomsten te sluiten die de uitwisseling van bankgegevens mogelijk moeten maken. Dankzij die inspanningen heeft de regering op zeer korte tijd twaalf overeenkomsten ondertekend — waaronder dit Protocol met San Marino — die voorzien in een administratieve bijstand die beantwoordt aan de eisen van de OESO-standaard. Daardoor is België sinds 17 juli 2009 opgenomen in de « witte » lijst met Staten waar de OESO-standaard reeds wezenlijk ingevoerd werd.

De regering zal voortgaan met het in maart 2009 aangevatte proces van herziening van de belastingverdragen opdat ten minste al de door België gesloten overeenkomsten op termijn de uitwisseling van bankgegevens mogelijk zullen maken.

Sinds 25 september 2009 is ook San Marino opgenomen in de « witte » lijst.

## 6. Peer review

En septembre 2009, le Forum Mondial sur la transparence et l'échange de renseignements a décidé de mettre en place un dispositif d'évaluation de l'effectivité de la mise en œuvre du standard OCDE par les États participants. Ce dispositif, appelé «examen par les pairs» («*peer review*») en raison du fait qu'il est piloté par des représentants d'États participant au Forum Mondial, prévoit, pour chaque État supervisé, deux phases d'examen.

La première, qui, pour la Belgique a eu lieu durant le second semestre de 2010, consiste en l'analyse du cadre juridique et réglementaire mis en place par l'État considéré aux fins de l'échange de renseignements. Le rapport d'évaluation sera présenté au Forum mondial pour adoption au plus tard lors de la prochaine réunion de ce Forum fin mai 2011 aux Bermudes. La seconde phase, qui, pour la Belgique aura lieu durant le second semestre de 2012, porte sur la manière dont ce cadre fonctionne concrètement.

Les conséquences d'un examen non concluant n'ont pas encore été déterminées mais il est fort probable que de nouvelles listes d'États considérés comme non coopératifs seront dressées et que des sanctions telles que celles évoquées par le G 20 en avril 2009 seront appliquées.

### B. Contexte juridique européen

Les États membres ont conservé leurs compétences à l'égard des impôts directs, même si la Communauté européenne dispose d'une compétence concurrente de principe en vertu de l'article 115 du Traité. Le Conseil, statuant à l'unanimité, arrête, en effet, des directives pour le rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres qui ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché commun. Jusqu'à présent, cette compétence concurrente n'a été mise en œuvre que de manière relativement limitée.

Dans le domaine de l'assistance administrative, deux directives ont été adoptées par le Conseil de l'Union européenne. Elles n'intéressent que les opérations entre résidents d'États membres différents; les relations entre États membres et États tiers ne sont que peu concernées.

La directive 77/799/CEE du 19 décembre 1977 concerne l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts

## 6. Peer review

In september 2009 heeft het Global Forum inzake transparantie en uitwisseling van inlichtingen beslist om een systeem in te voeren waarmee kan geëvalueerd worden in welke mate de OESO-normen daadwerkelijk door de deelnemende Staten worden toegepast. Dat systeem, «beoordeling door gelijken» genoemd («*peer review*») omdat het geleid wordt door vertegenwoordigers van Staten die deelnemen aan het Global Forum, voorziet voor elke gecontroleerde Staat in twee onderzoeksfases.

De eerste fase, die voor België in het tweede semester van 2010 heeft plaatsgevonden, bestaat uit een onderzoek van het juridisch en reglementair kader dat door de onderzochte Staat gecreëerd werd met het oog op het uitwisselen van inlichtingen. Het evaluatieverslag zal uiterlijk tijdens de volgende vergadering van het Global Forum aan de goedkeuring van dat Forum worden voorgelegd. Die vergadering wordt eind mei 2011 op de Bermuda's gehouden. In de tweede fase, die voor België in het tweede semester van 2012 zal plaatsvinden, wordt de concrete werking van dat kader onderzocht.

Er werd nog niet vastgelegd welke de gevolgen zullen zijn indien de resultaten van dat onderzoek niet bevredigend zouden zijn, maar het is zeer waarschijnlijk dat er nieuwe lijsten zullen opgemaakt worden met Staten die als niet-meewerkend beschouwd worden en dat er sancties zullen worden opgelegd zoals deze die door de G 20 in april 2009 in het vooruitzicht werden gesteld.

### B. Europese juridische context

De lidstaten hebben hun bevoegdheid inzake directe belastingen behouden, zelfs indien de Europese Gemeenschap in principe over een samenlopende bevoegdheid beschikt krachtens artikel 115 van het Verdrag. De Raad stelt inderdaad met eenparigheid van stemmen richtlijnen vast voor het nader tot elkaar brengen van de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen van de lidstaten die rechtstreeks van invloed zijn op de instelling of de werking van de gemeenschappelijke markt. Tot nu toe werd van deze samenlopende bevoegdheid slechts op relatief beperkte wijze gebruik gemaakt.

Inzake de administratieve bijstand heeft de Raad van de Europese Unie twee richtlijnen aangenomen. Ze betreffen enkel de verrichtingen tussen inwoners van verschillende lidstaten en zijn dus van weinig belang voor de betrekkingen tussen lidstaten en derde Staten.

Richtlijn 77/799/EEG van 19 december 1977 heeft betrekking op de wederzijdse bijstand tussen de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het vlak

directs. Il y est prévu que, en principe, les États membres sont tenus d'échanger toutes les informations susceptibles de leur permettre l'établissement correct des impôts sur le revenu et sur la fortune. Cette obligation ne pèse toutefois sur les États membres qu'à la condition que les informations dont la fourniture est requise puissent être obtenues sur la base de leur législation interne.

La directive 2003/48/CE du 3 juin 2003 concerne la fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts (« directive épargne »). Celle-ci vise à s'assurer que les intérêts alloués dans un État membre à des bénéficiaires effectifs, personnes physiques, qui ont leur résidence fiscale dans un autre État membre, soient imposés effectivement selon le droit interne de ce dernier État membre. Pour ce faire, la directive a préconisé le recours à l'échange automatique d'informations.

Dans le cadre de cette directive et en vue d'éviter une fuite des capitaux vers les pays non membres de l'Union européenne, la Commission européenne a conclu des accords avec la Suisse, le Liechtenstein, Saint-Marin, Monaco et Andorre afin que ceux-ci adoptent des mesures équivalentes à celles figurant dans la directive. Parallèlement, chacun des États membres a conclu des accords semblables avec les territoires dépendants ou associés du Royaume-Uni et des Pays-Bas (îles anglo-normandes, île de Man et divers territoires des Caraïbes). Le champ d'application de l'échange automatique d'informations que mettent en place la « directive épargne » et les accords précités est cependant limité en raison du fait que ces instruments juridiques ne visent que les intérêts payés à des personnes physiques.

La directive 77/799/CEE susmentionnée a fait l'objet d'une révision. En effet, la Commission européenne a présenté le 2 février 2009 une proposition de directive visant à la remplacer en intégrant le standard OCDE, ce qui empêchera les États membres de se retrancher derrière leur secret bancaire pour refuser de fournir les informations qui leur seraient demandées. La Belgique s'est d'emblée déclarée favorable à cette nouvelle directive et, lors de sa réunion du 7 décembre 2010, le Conseil ECOFIN est parvenu à un accord politique. Il est prévu que les mesures à prendre par chaque État membre en vue de sa transposition ne devront sortir leurs effets qu'au 1<sup>er</sup> janvier 2013.

Par ailleurs, la Commission européenne a été mandatée par le Conseil pour négocier un accord anti-fraude avec le Liechtenstein prévoyant un échange de renseignements conforme au standard OCDE. La conclusion éventuelle d'accords similaires avec Monaco, Andorre, Saint-Marin et la Suisse fait

van de directe belastingen. De richtlijn bepaalt dat de lidstaten in principe verplicht zijn om alle inlichtingen uit te wisselen die hen van nut zouden kunnen zijn voor een correcte vestiging van de belastingen naar het inkomen en naar het vermogen. Die verplichting geldt evenwel enkel voor de lidstaten wanneer de inlichtingen waarvan de mededeling gevraagd wordt, kunnen worden verkregen op grond van hun binnenlandse wetgeving.

Richtlijn 2003/48/EG van 3 juni 2003 betreft de belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling (de « spaarrichtlijn »). Het doel van die richtlijn is te verzekeren dat de interest die in een lidstaat wordt toegekend aan uiteindelijk gerechtigden die natuurlijke personen zijn en die hun fiscale woonplaats in een andere lidstaat hebben, daadwerkelijk overeenkomstig het binnenlands recht van laatstgenoemde lidstaat belast wordt. De richtlijn raadt aan om daartoe een beroep te doen op de automatische uitwisseling van inlichtingen.

In het kader van die richtlijn, en om een kapitaalvlucht naar landen die geen lid zijn van de Europese Unie te voorkomen, heeft de Europese Commissie akkoorden gesloten met Zwitserland, Liechtenstein, San Marino, Monaco en Andorra opdat die landen maatregelen zouden invoeren van gelijke strekking als die welke opgenomen zijn in de richtlijn. Tegelijkertijd heeft elk van de lidstaten gelijksoortige akkoorden gesloten met de afhankelijke of geassocieerde gebieden van het Verenigd Koninkrijk en van Nederland (de Kanaaleilanden, het Eiland Man, en verscheidene gebieden in de Caraïben). De werkingssfeer van de automatische uitwisseling van inlichtingen die door de « spaarrichtlijn » en door voornoemde akkoorden wordt ingesteld, blijft evenwel beperkt wegens het feit dat die rechtsinstrumenten slechts de interest beogen die wordt betaald aan natuurlijke personen.

Voormelde richtlijn 77/799/EEG werd herzien. De Europese Commissie heeft op 2 februari 2009 immers een voorstel voorgelegd van een richtlijn die de huidige richtlijn zou vervangen en de OESO-standaard zou opnemen, waardoor de lidstaten zich niet langer zullen kunnen verschuilen achter hun bankgeheim om de mededeling te weigeren van de inlichtingen die hen worden gevraagd. België heeft zich meteen voorstander getoond van deze nieuwe richtlijn en op zijn vergadering van 7 december 2010 heeft de ECOFIN-Raad een politiek akkoord bereikt. Er werd voorzien dat de maatregelen die elke lidstaat moet nemen om de richtlijn om te zetten pas op 1 januari 2013 uitwerking moeten hebben.

Bovendien werd de Europese Commissie door de Raad gemachtigd om met Liechtenstein te onderhandelen over een anti-fraudeakkoord dat voorziet in een uitwisseling van inlichtingen die overeenstemt met de OESO-standaard. Momenteel wordt op het niveau van de Raad van de Europese Unie de mogelijkheid



l'objet d'un examen au niveau du Conseil de l'Union européenne.

Toutefois, la Belgique considère, *a priori*, qu'un tel mandat ne se justifie pas. Plusieurs États membres de l'Union européenne, dont la Belgique, ont, en effet, pris l'initiative de conclure un accord d'échange de renseignements en matière fiscale avec chacun de ces pays (la Belgique a signé des accords avec Andorre, le Liechtenstein, Monaco et Saint-Marin et continue à négocier avec la Suisse). Une compétence conjointe de la Commission européenne et de chacun des États membres aboutirait en effet à des textes pouvant diverger sur certains points et, ainsi, à des difficultés d'application.

Enfin, la Commission européenne a adopté le 28 avril 2009 une communication dans laquelle sont recensées les mesures que les États membres devraient prendre pour promouvoir la « bonne gouvernance » dans le domaine fiscal (c'est-à-dire améliorer la transparence et l'échange d'informations et progresser sur la voie de la concurrence loyale en matière fiscale).

Au vu du contexte juridique européen actuel, la conclusion par la Belgique d'un accord relatif à l'échange de renseignements en matière fiscale — étendu aux renseignements bancaires — avec Saint-Marin demeure donc nécessaire dès lors qu'il couvre toute catégorie d'impôt, de revenu et de contribuable et qu'il est susceptible d'être applicable rapidement. Le présent accord est, par ailleurs, conforme aux principes de bonne gouvernance prônés par la Commission.

Le présent accord implique en tout cas, compte tenu, d'une part, de la couverture par cet accord des renseignements détenus par les banques et, d'autre part, de la jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés européennes (CJCE) relative à l'article 63 du Traité sur le fonctionnement de l'Union Européenne (TFUE), que la liberté de circulation des capitaux prévue par l'article 63 du TFUE devra être appliquée complètement avec Saint-Marin conformément à la jurisprudence de la CJCE. Ceci signifie que les éventuelles restrictions qui trouveraient leur origine dans une législation introduite en Belgique après le 31 décembre 1993 et qui pouvaient être maintenues en raison de l'absence d'échange de renseignements bancaires entre la Belgique et Saint-Marin, devraient être levées dans les relations entre la Belgique et Saint-Marin dès que le présent Protocole sera applicable.

tot het sluiten van gelijksoortige akkoorden met Monaco, Andorra, San Marino en Zwitserland onderzocht.

België is echter *a priori* van oordeel dat dergelijk mandaat niet gerechtvaardigd is. Verscheidene lidstaten van de Europese Unie, waaronder België, hebben immers het initiatief genomen om met elk van die landen een akkoord inzake de uitwisseling van inlichtingen in belastingaangelegenheden te sluiten (België heeft verdragen gesloten met Andorra, Liechtenstein, Monaco en San Marino en zet de onderhandelingen met Zwitserland verder). Een samenlopende bevoegdheid van de Europese Commissie en van elk van de lidstaten zou immers leiden tot teksten die op sommige punten van elkaar kunnen afwijken en daardoor tot problemen bij de toepassing.

Tot slot heeft de Europese Commissie op 28 april 2009 een mededeling aangenomen waarin de maatregelen worden geïnventariseerd die de lidstaten zouden moeten nemen ter bevordering van het « goed bestuur » in belastingzaken (zijnde de transparantie en de uitwisseling van inlichtingen verbeteren en verder vooruitgaan op de weg van eerlijke concurrentie in belastingzaken).

Gezien de huidige Europese juridische context blijft het dus noodzakelijk dat België met San Marino een akkoord afsluit inzake de uitwisseling van inlichtingen in belastingaangelegenheden — uitgebreid tot bankgegevens — van het ogenblik dat zulk akkoord maar elke categorie van belastingen, van inkomsten en van belastingplichtigen behelst en dat het snel kan toegepast worden. Dit akkoord is bovendien conform de beginselen van goed bestuur die door de Commissie worden aanbevolen.

Rekening houdend enerzijds met het feit dat dit akkoord de inlichtingen behandelt die in het bezit zijn van banken, en anderzijds met de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen (HvJ EG) omtrent artikel 63 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, heeft dit akkoord in elk geval tot gevolg dat de in artikel 63 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie vastgelegde vrijheid van verkeer van kapitaal, conform de rechtspraak van het HvJ EG, in zijn totaliteit zal moeten worden toegepast met San Marino. Dit betekent dat de eventuele beperkingen die zouden voortkomen uit een wetgeving die in België werd ingevoerd na 31 december 1993 en die verder konden blijven wegens het ontbreken van een uitwisseling van bankgegevens tussen België en San Marino, zullen moeten worden opgeheven in de betrekkingen tussen België en San Marino zodra dit Protocol van toepassing zal zijn.

## C. Dispositions techniques

### 1. Article I du Protocole

L'article I remplace le texte de l'article 27 (Echange de renseignements) de la Convention de 2005 par le texte du modèle OCDE relatif à l'échange de renseignements. Ainsi modifiée, la Convention de 2005 devient, sur ce point, conforme au standard international d'échange de renseignements bancaires.

Le nouveau paragraphe 1<sup>er</sup> permettra dorénavant d'échanger les renseignements « vraisemblablement pertinents » pour appliquer la Convention elle-même ainsi que la loi interne relative aux impôts perçus par ou pour le compte des deux États.

La notion de « renseignements vraisemblablement pertinents » remplace la notion de « renseignements nécessaires » pour appliquer la législation fiscale. Ceci a pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible tout en indiquant clairement qu'il n'est pas loisible aux États contractants d'aller à la « pêche » aux renseignements ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé. Par ailleurs, le fait que la pertinence réelle des renseignements ne peut être déterminée qu'après que la partie requérante les ait reçus ne constitue pas une raison suffisante pour que l'État requis refuse de les fournir. Il n'est, en outre, pas nécessaire qu'il existe des indices de fraude fiscale dans le dossier de la personne qui est l'objet de la demande de renseignements. Il suffit que des raisons sérieuses permettent de penser que ces renseignements sont pertinents en vue de déterminer, établir, appliquer ou percevoir un impôt visé par le présent Protocole.

Par ailleurs, le nouveau paragraphe 1 couvre les impôts de toute nature ou dénomination perçus par ou pour le compte des États contractants. Cette formulation diffère quelque peu de celle du modèle OCDE, laquelle fait référence aux « *impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des États contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales* ». En raison de cette divergence, le gouvernement fédéral belge estimait que ne seraient couverts que les impôts perçus :

— par les États contractants pour leur propre compte, ou

## C. Technische bepalingen

### 1. Artikel I van het Protocol

Artikel I vervangt de tekst van artikel 27 (Uitwisseling van inlichtingen) van de Overeenkomst van 2005 door de tekst van het OESO-model inzake uitwisseling van inlichtingen. Door die wijziging wordt de Overeenkomst van 2005, wat dat punt betreft, in overeenstemming gebracht met de internationale standaard inzake uitwisseling van bankgegevens.

De nieuwe paragraaf 1 maakt het voortaan mogelijk om de inlichtingen uit te wisselen die « waarschijnlijk relevant » zullen zijn voor de toepassing van de Overeenkomst zelf en van de interne wetgeving met betrekking tot belastingen die door of ten behoeve van de twee Staten worden geheven.

Het begrip « inlichtingen die waarschijnlijk relevant zullen zijn » vervangt het begrip « inlichtingen die noodzakelijk zijn » voor de toepassing van de belastingwetgeving. De bedoeling hiervan is een zo ruim mogelijke uitwisseling van inlichtingen in belastingzaken te garanderen, daarbij duidelijk aangevend dat het de overeenkomstsluitende Staten niet vrij staat om te gaan « hengelen » naar inlichtingen of om inlichtingen te vragen waarvan het weinig waarschijnlijk is dat ze relevant zijn voor de opheldering van de belastingzaken van een welbepaalde belastingplichtige. Het feit dat de werkelijke relevantie van de inlichtingen slechts kan worden vastgesteld nadat de verzoekende partij deze heeft ontvangen is overigens geen voldoende reden om de aangezochte Staat te ontslaan van de plicht om die inlichtingen te verstrekken. Het is daarenboven ook niet nodig dat er aanwijzingen van belastingontduiking aanwezig zijn in het dossier van de persoon waarover inlichtingen worden gevraagd. Het volstaat dat er ernstige redenen zijn om aan te nemen dat die inlichtingen relevant zijn voor de vaststelling, de vestiging, de toepassing of de invordering van een belasting die door dit Protocol wordt beoogd.

De nieuwe paragraaf 1 behandelt bovendien de belastingen van elke soort of benaming die worden geheven door of ten behoeve van de overeenkomstsluitende Staten. Deze formulering wijkt enigszins af van die van het OESO-Model waarin verwezen wordt naar « *belastingen van elke soort en benaming die worden geheven ten behoeve van de overeenkomstsluitende Staten of van de staatkundige onderdelen of plaatselijke gemeenschappen daarvan* ». Omwille van dit verschil was de Belgische federale regering van mening dat enkel volgende belastingen betrokken waren :

— de belastingen die door de overeenkomstsluitende Staten voor eigen rekening geheven worden of

— par les États contractants pour le compte de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales.

En ce qui concerne les impôts belges, il se serait agi :

— des impôts fédéraux (les quatre impôts sur les revenus mais aussi la taxe sur la valeur ajoutée, les droits de douane et d'accises, ...);

— des impôts locaux dont le service est assuré par l'État fédéral (les centimes additionnels); et

— des impôts régionaux dont le service est assuré par l'État fédéral, à savoir :

- la taxe sur les jeux et paris (perçue par l'État fédéral pour le compte des Régions flamande et bruxelloise);

- la taxe sur les appareils automatiques de divertissement (perçue par l'État fédéral pour le compte des Régions flamande et bruxelloise);

- la taxe d'ouverture de débits de boissons fermentées (perçue par l'État fédéral pour le compte des Régions flamande et bruxelloise);

- les droits de succession d'habitants du Royaume et les droits de mutation par décès de non-habitants du Royaume;

- le précompte immobilier (perçu par l'État fédéral pour le compte des Régions wallonne et bruxelloise);

- certains droits d'enregistrement décrits à l'article 5 § 2, 7<sup>o</sup> et 8<sup>o</sup>, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions;

- la taxe de circulation sur les véhicules automobiles (perçue par l'État fédéral pour le compte des Régions wallonne et bruxelloise);

- la taxe de mise en circulation (perçue par l'État fédéral pour le compte des Régions wallonne et bruxelloise);

- l'eurovignette (perçue par l'État fédéral pour le compte des Régions wallonne et bruxelloise).

De la sorte, les impôts régionaux dont le service est assuré par l'État fédéral belge auraient été couverts. Par contre, les impôts perçus par les régions et les communautés elles-mêmes seraient demeurées en dehors du champ d'application du Protocole.

Dans cette optique, la conclusion du Protocole relevait de la compétence exclusive de l'État fédéral belge. En effet, que les impôts régionaux dont le service est assuré par l'État fédéral soient concernés

— de belastingen die door de overeenkomstsluitende Staten geheven worden ten behoeve van hun staatkundige onderdelen of plaatselijke gemeenschappen.

Wat de Belgische belastingen betreft zou het gegaan zijn om :

— federale belastingen (de vier inkomstenbelastingen maar ook de belasting over de toegevoegde waarde, de douane- en accijnsrechten, ...);

— plaatselijke belastingen voor dewelke de federale Staat instaat voor de dienst (de opcentiemen); en

— gewestbelastingen voor dewelke de federale Staat instaat voor de dienst, met name :

- de belasting op de spelen en weddenschappen (door de federale Staat geheven ten behoeve van het Vlaams en het Brussels Gewest);

- de belasting op de automatische ontspannings-toestellen (door de federale Staat geheven ten behoeve van het Vlaams en het Brussels Gewest);

- de openingsbelasting op de slijterijen van gegiste dranken (door de federale Staat geheven ten behoeve van het Vlaams en het Brussels Gewest);

- het successierecht van rijksinwoners en het recht van overgang bij overlijden van niet-rijksinwoners;

- de onroerende voorheffing (door de federale Staat geheven ten behoeve van het Waals en het Brussels Gewest);

- sommige registratierechten die zijn omschreven in artikel 5, § 2, 7<sup>o</sup> en 8<sup>o</sup>, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten;

- de verkeersbelasting op de autovoertuigen (door de federale Staat geheven ten behoeve van het Waals en het Brussels Gewest);

- de belasting op de inverkeerstelling (door de federale Staat geheven ten behoeve van het Waals en het Brussels Gewest);

- het eurovignet (door de federale Staat geheven ten behoeve van het Waals en het Brussels Gewest).

Aldus zouden ook de gewestbelastingen voor dewelke de Belgische federale Staat instaat voor de dienst betrokken geweest zijn. De belastingen die door de gewesten en gemeenschappen zelf worden geheven zouden daarentegen buiten de werkingssfeer van het Protocol gebleven zijn.

In dat opzicht behoorde het sluiten van het Protocol tot de uitsluitende bevoegdheid van de federale Staat België. Het feit dat ook de gewestbelastingen voor dewelke de federale Staat instaat voor de dienst

n'implique pas un caractère mixte. Ces impôts sont ceux énumérés à l'article 3 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions dont l'État fédéral assure encore le service. Au vu de l'article 5, paragraphes 3 et 4, de la dite loi spéciale, la détermination des « règles de procédure administratives » relatives à ces impôts relève de la compétence exclusive de l'entité en assurant le service. L'expression « règles de procédure administratives » qu'utilise cette loi recouvre tout ce qui a trait à l'établissement et au recouvrement de ces impôts, et le but du Protocole est précisément, par l'échange de renseignements qu'il rend possible, de concourir à l'établissement des impôts qu'il vise.

En cherchant à demeurer dans les limites de sa compétence exclusive, l'État fédéral souhaitait que le Protocole entre en vigueur le plus tôt possible. Le contexte général dans lequel s'inscrit le Protocole (voir section A) nécessitait en effet d'agir rapidement. Or, la conclusion d'un traité mixte nécessite sensiblement plus de temps que celle d'un traité relevant de la compétence exclusive d'une seule entité en raison des exigences du dispositif mis en place par l'Accord de coopération du 8 mars 1994 entre l'État fédéral, les Communautés et les Régions relatif aux modalités de conclusion de traités mixtes (*Moniteur belge* du 17 décembre 1996). Suivant cet accord, dès que le gouvernement fédéral a l'intention d'entamer des négociations concernant un traité « mixte », il doit en informer la « Conférence interministérielle de la politique étrangère » (CIPE). Pendant la phase de négociation, il est nécessaire de déterminer une position commune belge; pour ce faire, des discussions se déroulent au sein d'un Groupe de travail « traités mixtes ». Les « traités mixtes » sont signés par le ministre des Affaires étrangères et par le ministre désigné par chaque gouvernement de région et/ou de communauté concerné. Les procédures d'assentiment de ces traités doivent suivre leur cours au niveau fédéral, régional et/ou communautaire. C'est seulement lorsque tous les parlements compétents ont donné leur assentiment à un traité que celui-ci peut être ratifié.

Naturellement, si une entité fédérée avait ultérieurement souhaité que le gouvernement fédéral renégocie le Protocole dans le sens d'une extension de son champ d'application aux impôts perçus par les régions et les communautés elles-mêmes, il aurait été de soi que le gouvernement fédéral aurait actionné immé-

betrokken zijn, betekent niet dat het om een gemengd karakter gaat. Die belastingen zijn die welke zijn opgesomd in artikel 3 van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten voor dewelke de federale Staat nog instaat voor de dienst. Gelet op artikel 5, paragrafen 3 en 4, van voornoemde bijzondere wet, behoort het vastleggen van de « administratieve procedureregels » die op die belastingen betrekking hebben tot de uitsluitende bevoegdheid van de entiteit die instaat voor de dienst van die belastingen. De uitdrukking « administratieve procedureregels » die in deze wet gebruikt wordt, betreft alles wat te maken heeft met de vestiging en de invordering van die belastingen. Het is precies het doel van het Protocol om via de door het Protocol mogelijk gemaakte uitwisseling van inlichtingen bij te dragen tot de vestiging van de belastingen waarop het betrekking heeft.

Terwijl hij binnen de grenzen van zijn uitsluitende bevoegdheid probeerde te blijven, wenste de federale Staat dat het Protocol zo vlug mogelijk in werking zou treden. De algemene context binnen dewelke het Protocol moet gezien worden (zie punt A) vereiste immers een snel optreden. Maar het sluiten van een gemengd verdrag vraagt gevoelig meer tijd dan het sluiten van een verdrag dat onder de uitsluitende bevoegdheid van één entiteit valt. De reden hiervoor dient gezocht in de vereisten die gesteld worden door de regeling die werd ingevoerd door het Samenwerkingsakkoord van 8 maart 1994 tussen de federale Staat, de gemeenschappen en de gewesten over de nadere regelen voor het sluiten van gemengde verdragen (*Belgisch Staatsblad* van 17 december 1996). Zodra de federale regering de intentie heeft onderhandelingen aan te vatten over een « gemengd » verdrag, moet zij, ingevolge dat akkoord, de « Interministeriële Conferentie buitenlands beleid » (ICBB) hiervan in kennis stellen. Tijdens de onderhandelingsfase is het noodzakelijk om een gemeenschappelijk Belgisch standpunt te bepalen. Daartoe moeten er besprekingen worden gevoerd binnen een werkgroep « gemengde verdragen ». De « gemengde verdragen » worden ondertekend door de minister van Buitenlandse Zaken en door de ministers die respectievelijk door elke betrokken gewest- en/of gemeenschapsregering zijn aangewezen. De instemmingsprocedures van die verdragen moeten hun verloop krijgen op federaal, gewestelijk en/of gemeenschapsniveau. Het is pas nadat alle bevoegde parlementen met een verdrag hebben ingestemd, dat het bekrachtigd kan worden.

Indien een gefedereerde entiteit in een later stadium gewenst had dat de federale regering opnieuw zou onderhandelen over het Protocol, teneinde de werkingssfeer ervan uit te breiden tot de belastingen die door de gewesten en de gemeenschappen zelf worden geheven, zou het natuurlijk vanzelfsprekend geweest

diatement à cette fin la procédure prévue par l'Accord du 8 mars 1994. Il aurait également été loisible aux Régions et aux Communautés, dans le cadre de la compétence autonome que leur reconnaissent la Constitution et la loi spéciale du 5 mai 1993 sur les relations internationales des communautés et des régions (*Moniteur belge* du 8 mai 1993), de conclure des traités internationaux d'échange de renseignements couvrant uniquement des impôts qui relèvent de leur compétence exclusive.

Par ailleurs, il importe de souligner que la divergence évoquée plus haut par rapport au modèle OCDE n'était pas de nature à mettre en cause la conformité du Protocole au standard de l'OCDE à l'aune duquel les progrès réalisés par un État dans le domaine de l'échange international de renseignements sont évalués par les instances internationales. Le respect de ce standard ne nécessite pas l'exacte reproduction du modèle OCDE. En outre, les commentaires du modèle OCDE reconnaissent aux États le droit de restreindre la portée de leurs accords à certains impôts seulement; ainsi, les États-Unis restreignent généralement l'application de l'article 26 de leurs conventions préventives de la double imposition aux impôts perçus au niveau national (les taxes perçues par les États composant les États-Unis, ou par les pouvoirs locaux, sont donc exclues). Enfin, c'est la signature d'accords semblables au présent Protocole qui a contribué à l'intégration de la Belgique dans la liste blanche de l'OCDE.

Considérant qu'il s'agissait d'un traité relevant de sa compétence exclusive, l'État fédéral a donc mené la négociation de ce Protocole sans y associer les entités fédérées. De même, celui-ci n'a été signé que par un représentant du gouvernement de l'État fédéral.

Une fois approuvé par le Conseil des ministres, le Protocole a été soumis pour avis au Conseil d'État. Le Conseil d'État a estimé que ce Protocole constitue un traité mixte, qui doit également être soumis aux parlements des régions et des communautés.

Suite à cet avis du Conseil d'État, le Protocole a été soumis au groupe de travail «traités mixtes». Ce groupe de travail a confirmé le caractère mixte (État fédéral/ communautés/régions) lors de sa réunion du 26 octobre 2010. Cette proposition de décision a été approuvée le 20 janvier 2011 par la Conférence interministérielle «politique étrangère» après une procédure écrite.

zijn dat de federale regering daartoe onmiddellijk de procedure in gang zou gezet hebben die is bepaald door het akkoord van 8 maart 1994. Het zou de gewesten en Gemeenschappen ook vrijgestaan hebben om, binnen het kader van de autonome bevoegdheid die hen wordt toegekend door de Grondwet en door de Bijzondere wet van 5 mei 1993 betreffende de internationale betrekkingen van de gemeenschappen en de gewesten (*Belgisch Staatsblad* van 8 mei 1993), internationale verdragen te sluiten voor het uitwisselen van inlichtingen die enkel belastingen betreffen die onder hun uitsluitende bevoegdheid vallen.

Er moet bovendien op gewezen worden dat de overeenstemming van het Protocol met de OESO-standaard — die voor de internationale instanties als toetsingsmaatstaf dient bij het evalueren van de vooruitgang die een Staat heeft gemaakt inzake de internationale uitwisseling van inlichtingen — niet in het geding komt door de hierboven aangehaalde afwijking ten opzichte van het OESO-model. Het is niet nodig om een exacte kopie te maken van het OESO-model om die standaard na te leven. Bovendien kent de Commentaar bij het OESO-model aan de Staten het recht toe om de draagwijdte van hun verdragen tot sommige belastingen te beperken. Zo beperken de Verenigde Staten de toepassing van artikel 26 van hun dubbelbelastingverdragen meestal tot de belastingen die op nationaal niveau geheven worden (de belastingen die door de staten van de Verenigde Staten of door de plaatselijke overheden geheven worden, zijn dus uitgesloten). Tot slot is het de ondertekening van verdragen die vergelijkbaar zijn met dit Protocol die ertoe bijgedragen heeft dat België kon ingeschreven worden op de witte lijst van de OESO.

Overwegende dat het om een verdrag ging dat onder zijn uitsluitende bevoegdheid viel, heeft de federale Staat dus de onderhandelingen voor dit Protocol gevoerd zonder daar de gefedereerde entiteiten bij te betrekken. Evenzo werd dit Protocol enkel door een vertegenwoordiger van de regering van de federale Staat ondertekend.

Na goedkeuring door de Ministerraad werd het Protocol voor advies voorgelegd aan de Raad van State. De Raad van State oordeelde dat het Protocol een gemengd verdrag is, dat eveneens moet worden voorgelegd aan de parlementen van de gewesten en de gemeenschappen.

Naar aanleiding van dit advies van de Raad van State werd het Protocol voorgelegd aan de werkgroep gemengde verdragen. Deze werkgroep heeft in zijn vergadering van 26 oktober 2010 het gemengd karakter (federale Staat/gemeenschappen/gewesten) vastgelegd. Dit voorstel van beslissing werd op 20 januari 2011 door de Interministeriële Conferentie «buitenlands beleid» goedgekeurd na schriftelijke procedure.

Le nouveau paragraphe 2 reprend les dispositions relatives à la confidentialité des renseignements qui, pour l'essentiel, étaient déjà contenues dans la seconde phrase du paragraphe 1<sup>er</sup> de l'article 27 de la Convention de 2005.

La façon dont les renseignements reçus par un État sont tenus secrets est en principe déterminée par référence à ce qui prévaut pour les renseignements obtenus par cet État en application de sa législation interne.

Il est stipulé que les personnes et autorités auxquelles les renseignements peuvent être communiqués ne sont habilitées à en faire usage qu'en vue de l'exercice de leur mission. Elles sont toutefois autorisées à révéler ces renseignements au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements.

Les renseignements reçus par un État peuvent être communiqués à des personnes ou autorités autres que celles énumérées lorsque cette possibilité résulte des lois des deux États et lorsque l'autorité compétente de l'État qui fournit les renseignements autorise cette communication.

Le paragraphe 3 est identique au paragraphe 2 de la Convention de 2005 et contient certaines limitations à l'échange d'informations en faveur de l'État requis. L'État requis n'est, notamment, pas tenu de communiquer des renseignements qu'il ne pourrait pas obtenir sur la base de sa législation ou de sa pratique administrative pour ses propres besoins.

En vertu du nouveau paragraphe 4, l'État requis doit appliquer les mesures dont il dispose en matière de collecte de renseignements même si ces renseignements sont uniquement utiles à l'autre État. Ce nouveau paragraphe ne crée pas de nouvelle obligation pour la Belgique car la pratique de la Belgique, comme celle de la plupart des pays membres de l'OCDE, était déjà conforme à ces règles.

Le paragraphe 5 permet d'échanger certains renseignements, notamment des renseignements bancaires, alors même que la législation fiscale ou la pratique administrative d'un État contractant ne permet pas d'obtenir et de fournir les renseignements en question. Ce paragraphe est similaire au paragraphe 5 de l'article 26 du modèle OCDE, la seule différence étant qu'il est étendu aux renseignements concernant un trust ou une fondation.

La seconde phrase du paragraphe 5 stipule, par ailleurs, qu'en vue de fournir les renseignements demandés conformément au paragraphe 5, l'administration fiscale de l'État requis a le pouvoir d'obtenir des renseignements, de procéder à des enquêtes et d'entendre des tiers ou des contribuables nonobstant toute

De nieuwe paragraaf 2 herneemt de bepalingen die betrekking hebben op de geheimhouding van de inlichtingen en die reeds grotendeels waren opgenomen in de tweede zin van paragraaf 1 van artikel 27 van de Overeenkomst van 2005.

De wijze waarop de door een Staat ontvangen inlichtingen geheim worden gehouden wordt in principe bepaald overeenkomstig de regels die gelden voor de inlichtingen die door die Staat zijn verkregen onder toepassing van zijn binnenlandse wetgeving.

Er is bepaald dat de personen en de autoriteiten aan wie de inlichtingen mogen worden verstrekt die inlichtingen enkel mogen gebruiken met het oog op het uitoefenen van hun opdracht. Ze mogen evenwel van die inlichtingen melding maken tijdens openbare rechtszittingen of in rechterlijke beslissingen.

De door een Staat ontvangen inlichtingen mogen aan andere dan de genoemde personen of autoriteiten worden medegedeeld wanneer zulks door de wetgeving van beide Staten is toegestaan en indien de bevoegde autoriteit van de Staat die de inlichtingen verstrekt daar de toestemming voor geeft.

Paragraaf 3 is identiek aan paragraaf 2 van de Overeenkomst van 2005 en handelt over sommige beperkingen ten gunste van de aangezochte Staat bij de uitwisseling van inlichtingen. De aangezochte Staat is met name niet verplicht om inlichtingen te verstrekken die hij volgens zijn wetgeving of in de normale gang van zijn administratieve praktijk niet zou kunnen verkrijgen voor zijn eigen doeleinden.

Op grond van de nieuwe paragraaf 4 moet de aangezochte Staat de middelen aanwenden waarover hij inzake het inwinnen van inlichtingen beschikt, zelfs als die inlichtingen enkel van nut zijn voor de andere Staat. Die nieuwe paragraaf brengt voor België geen nieuwe verplichtingen mee want, zoals dat het geval is voor de meeste OESO-lidstaten, was de Belgische praktijk reeds in overeenstemming met die regels.

Paragraaf 5 maakt de uitwisseling van welbepaalde inlichtingen, meer bepaald bankgegevens, mogelijk, zelfs wanneer de belastingwetgeving of de administratieve praktijk van een overeenkomstsluitende Staat niet toestaat dat bewuste inlichtingen ingewonnen en verstrekt worden. Die paragraaf stemt overeen met paragraaf 5 van artikel 26 van het OESO-model met als enig verschil dat hij wordt uitgebreid tot inlichtingen die betrekking hebben op een trust of een stichting.

De tweede zin van paragraaf 5 bepaalt overigens dat de belastingadministratie van de aangezochte Staat, teneinde de gevraagde inlichtingen overeenkomstig paragraaf 5 te kunnen meedelen, de bevoegdheid heeft om inlichtingen te verkrijgen, om een onderzoek in te stellen en om derden of belastingplichtigen te ver-

disposition contraire de sa législation fiscale interne. Cette disposition directement applicable a la primauté sur l'article 318 du Code des impôts sur les revenus 1992, lequel limite les pouvoirs de l'administration fiscale belge lorsqu'il s'agit d'obtenir des renseignements et de procéder à des enquêtes ou à des auditions auprès des établissements de banque, de change, de crédit et d'épargne.

Il faut remarquer que l'administration fiscale belge ne peut pas utiliser pour ses besoins propres les renseignements bancaires obtenus pour le compte des autorités de Saint-Marin ni établir une imposition sur la base de ces renseignements en contravention avec le droit interne. La Convention ne déroge, en effet, au droit interne que dans la mesure nécessaire à l'obtention de renseignements pour l'usage des autorités de Saint-Marin.

Le paragraphe 5 permet également à l'autorité compétente belge d'obtenir des renseignements bancaires de Saint-Marin en vue d'assujettir un contribuable à l'impôt belge. Les dispositions du Code des impôts sur les revenus empêchent, toutefois, l'administration fiscale belge d'utiliser ces renseignements bancaires. Ceci résulte de la combinaison des articles 315, 317 et 318 dudit code. L'article 4 de la loi d'approbation permet expressément de déroger à ce droit interne (Voir point D. ci-après).

Le Conseil d'État a attiré l'attention sur une imperfection linguistique dans les traductions néerlandaise et française du nouvel article 27, paragraphe 5 qui lui ont été soumises. Le Conseil d'État a en effet relevé que les mots « *une personne agissant en tant [que] (...) fiduciaire* » dans la traduction française et « *een persoon die werkzaam is in de hoedanigheid van (...) een zaakwaarnemer* » dans la traduction néerlandaise ne paraissent pas concorder parfaitement. À cet égard, il convient de faire les remarques suivantes. Sur ce point, la traduction française du Protocole reprend littéralement les termes correspondants de la version française officielle du modèle de convention de l'OCDE. Il n'existe pas de version officielle néerlandaise de ce modèle de convention. Conformément aux commentaires sur l'article 26 du modèle OCDE (n° 19.12), on considère généralement qu'une personne agit « en tant que fiduciaire » lorsque cette personne effectue des transactions ou gère des fonds ou des biens non pas en son nom propre ou pour son propre compte mais pour le compte d'une autre personne avec laquelle elle a des relations qui impliquent et nécessitent de la confiance d'une part et de la bonne foi de l'autre. Cela étant et pour tenir compte de la remarque du Conseil d'État, le terme « *zaakwaarnemer* » a été remplacé par « *vertrouwens-*

horen, en dit niettegenstaande elke andersluidende bepaling in zijn binnenlandse belastingwetgeving. Deze rechtstreeks van toepassing zijnde bepaling heeft voorrang op artikel 318 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 dat de bevoegdheid van de Belgische belastingadministratie beperkt wanneer het gaat om het verkrijgen van inlichtingen en om het instellen van onderzoeken of verhoren bij bankinstellingen, wisselkantoren en krediet- en spaarinstellingen.

Er moet worden opgemerkt dat de Belgische belastingadministratie de bankgegevens die zij ten behoeve van de autoriteiten van San Marino heeft verkregen niet mag gebruiken voor haar eigen doeleinden en ze ook geen belasting mag vestigen op basis van die inlichtingen in strijd met het binnenlands recht. De Overeenkomst wijkt immers enkel van het binnenlands recht af voor zover zulks nodig is voor het verwerven van inlichtingen ten behoeve van de autoriteiten van San Marino.

Paragraaf 5 stelt de Belgische bevoegde autoriteit eveneens in de mogelijkheid om bankinlichtingen te verkrijgen van San Marino om een belastingplichtige aan de Belgische belasting te onderwerpen. De bepalingen van het Wetboek van de inkomstenbelastingen beletten de Belgische belastingadministratie evenwel om van die bankinlichtingen gebruik te maken. Oorzaak daarvan is een gecombineerde lezing van de artikelen 315, 317 en 318 van voornoemd wetboek. Artikel 4 van de instemmingswet staat uitdrukkelijk toe om van dat intern recht af te wijken (zie punt D hierna).

De Raad van State heeft de aandacht gevestigd op een taalkundige onvolkomenheid in de Nederlandse en Franse vertalingen van het nieuwe artikel 27, paragraaf 5, die hem werden voorgelegd. De Raad van State heeft inderdaad opgemerkt dat de bewoordingen « *une personne agissant en tant [que] (...) fiduciaire* » in de Franse vertaling en « *een persoon die werkzaam is in de hoedanigheid van (...) een zaakwaarnemer* » in de Nederlandse vertaling niet volledig blijken overeen te stemmen. Dienaangaande moeten volgende opmerkingen gemaakt worden. Wat dat punt betreft neemt de Franse vertaling van het Protocol letterlijk de overeenstemmende bewoordingen over van de officiële Franse versie van het modelverdrag van de OESO. Er bestaat geen officiële Nederlandse versie van dat modelverdrag. Conform de commentaar bij artikel 26 van het OESO-model (nr. 19.12) wordt een persoon gewoonlijk geacht werkzaam te zijn « in de hoedanigheid van een zaakwaarnemer » wanneer die persoon transacties doet of fondsen of goederen beheert, niet in zijn eigen naam, noch voor zijn eigen rekening, maar voor rekening van een andere persoon, waarmee hij een band heeft die aan de ene kant vertrouwen impliceert en noodzaakt en aan de andere kant goede trouw. Daarom, en om rekening te houden met de opmerking van de Raad van State, werd de uitdruk-

*persoon*», terme que l'on trouve aussi dans le même contexte dans les versions néerlandaises des conventions fiscales conclues par les Pays-Bas.

Dans des avis relatifs à d'autres Protocoles analogues, le Conseil d'État a, en outre, formulé une remarque au sujet des termes «*droits de propriété d'une personne*» (dans la version française de ces Protocoles) et «*eigendomsbelangen in een persoon*» (dans la version néerlandaise). Bien que ces termes figurent également au paragraphe 5 de l'article 27 introduit par le présent Protocole, ils n'ont fait l'objet d'aucune remarque de la part du Conseil d'État dans son avis s'y rapportant. On notera néanmoins, à toutes fins utiles, que la traduction française du texte correspond à la version française officielle du modèle de convention de l'OCDE. La traduction néerlandaise est la traduction littérale de l'expression «*ownership interests in a person*», qui est non seulement utilisée dans le texte signé en anglais du Protocole mais qui correspond en outre à la version anglaise officielle du modèle de convention de l'OCDE. Dans les commentaires pertinents sur l'article 26 du Modèle de convention de l'OCDE (n° 19.13), il est précisé à cet égard que cette expression désigne notamment les droits de propriété des sociétés, sociétés de personnes, fondations ou structures organisationnelles similaires.

## 2. Article II du Protocole

L'article II fixe l'entrée en vigueur et la prise d'effet du nouvel article 27.

Chaque État contractant notifiera, par la voie diplomatique, à l'autre État contractant l'accomplissement des procédures requises par sa législation pour l'entrée en vigueur du présent Protocole. De la part de la Belgique, cette notification interviendra une fois que la ratification sera rendue possible. Compte tenu du caractère mixte du Protocole, cela nécessitera l'obtention de l'assentiment du Parlement fédéral et des parlements communautaires et régionaux.

Le Protocole entrera en vigueur à la date de la seconde de ces notifications et ses dispositions seront applicables :

— en ce qui concerne les impôts retenus à la source, aux impôts dus sur les revenus attribués ou mis en paiement à partir du 1<sup>er</sup> janvier de l'année qui suit immédiatement celle de l'entrée en vigueur du Protocole;

— en ce qui concerne les autres impôts sur les revenus, aux impôts établis sur des revenus de périodes imposables commençant à partir du

king «*zaakwaarnemer*» vervangen door «*vertrouwenspersoon*», een uitdrukking die tevens in dezelfde context gebruikt wordt in de Nederlandse versies van de door Nederland gesloten belastingverdragen.

In adviezen over andere, gelijkaardige Protocollen heeft de Raad van State bovendien een opmerking gemaakt over de uitdrukking «*droits de propriété d'une personne*» (in de Franse versie van die Protocollen) en «*eigendomsbelangen in een persoon*» (in de Nederlandse versie). Alhoewel die uitdrukking ook voorkomt in de door dit Protocol ingevoerde paragraaf 5 van artikel 27, heeft de Raad van State daar in zijn advies geen enkele opmerking over gemaakt. Voor zover dit nuttig kan zijn wordt niettemin opgemerkt dat de Franse vertaling van de tekst overeenstemt met de officiële Franse versie van het OESO-modelverdrag. De Nederlandse vertaling is de letterlijke vertaling van de uitdrukking «*ownership interests in a person*» die niet alleen in de onder tekende Engelse tekst van het Protocol is gebruikt maar die ook overeenstemt met de officiële Engelse versie van het OESO-modelverdrag. In de commentaar ter zake bij artikel 26 (nr. 19.13) van het OESO-modelverdrag wordt dienaangaande verduidelijkt dat die uitdrukking met name slaat op eigendomsbelangen in vennootschappen, partnerships, stichtingen of gelijkaardige georganiseerde structuren.

## 2. Artikel II van het Protocol

Artikel II regelt de inwerkingtreding en de uitvoering van het nieuwe artikel 27.

Elk van de overeenkomstsluitende Staten stelt de andere overeenkomstsluitende Staat langs diplomatieke weg in kennis van de voltooiing van de procedures die door zijn wetgeving voor de inwerkingtreding van dit Protocol vereist zijn. Van Belgische kant zal die kennisgeving gebeuren zodra het Protocol bekrachtigd zal kunnen worden. Rekening houdend met het gemengd karakter van het Protocol, zal zulks de goedkeuring vereisen van het federaal Parlement en van de Gemeenschaps- en Gewestparlementen.

Het Protocol zal in werking treden op de datum van de tweede van deze kennisgevingen en de bepalingen ervan zullen van toepassing zijn :

— met betrekking tot de bij de bron verschuldigde belastingen, op de belastingen die verschuldigd zijn ter zake van inkomsten die zijn toegekend of betaalbaar gesteld op of na 1 januari van het jaar dat onmiddellijk volgt op het jaar waarin het Protocol in werking is getreden;

— met betrekking tot de andere belastingen naar het inkomen, op belastingen die worden geheven van inkomsten van belastbare tijdperken die aanvangen op



1<sup>er</sup> janvier de l'année qui suit immédiatement celle de l'entrée en vigueur du Protocole;

— en ce qui concerne tout autre impôt perçu par ou pour le compte d'un État contractant, aux impositions dont le fait générateur interviendra à compter du 1<sup>er</sup> janvier de l'année qui suit immédiatement celle de l'entrée en vigueur du Protocole.

En ce qui concerne la taxe sur la valeur ajoutée, l'échange de renseignements s'applique aux renseignements relatifs à des livraisons de biens et des prestations de services, assujetties à l'impôt en Belgique ou dans l'État partenaire, qui sont effectuées à partir du 1<sup>er</sup> janvier de l'année qui suit immédiatement celle de l'entrée en vigueur du Protocole.

En vertu de ces dispositions, le nouvel article 27 s'applique également à des renseignements qui existaient avant l'entrée en vigueur du Protocole à condition que ces renseignements soient fournis après l'entrée en vigueur de celui-ci et qu'ils concernent une imposition à laquelle le nouvel article 27 est applicable conformément à l'article II du Protocole.

L'ancien article 27 de la Convention de 2005 continue, en principe, à exister et à s'appliquer :

— en ce qui concerne les impôts retenus à la source, aux impôts dus sur les revenus attribués ou mis en paiement avant le 1<sup>er</sup> janvier de l'année qui suit immédiatement celle de l'entrée en vigueur du Protocole;

— en ce qui concerne les autres impôts sur les revenus, aux impôts établis sur des revenus de périodes imposables commençant avant le 1<sup>er</sup> janvier de l'année qui suit immédiatement celle de l'entrée en vigueur du Protocole.

### 3. Article III du Protocole

Le Protocole fait partie intégrante de la Convention de 2005 et reste, dès lors, en vigueur aussi longtemps que cette Convention demeure, elle-même, en vigueur.

## D. Articles 3 et 4 du projet de loi d'assentiment au présent Protocole

Lorsqu'il s'agit d'obtenir des renseignements et de procéder à des enquêtes ou des auditions auprès d'établissements de banque, de change, de crédit et d'épargne, les pouvoirs d'investigation de l'administration fiscale belge sont limités par l'article 318 du Code des impôts sur les revenus 1992.

of na 1 januari van het jaar dat onmiddellijk volgt op het jaar waarin het Protocol in werking is getreden;

— met betrekking tot elke andere belasting die wordt geheven door of ten behoeve van een overeenkomstsluitende Staat, op belastingen waarvan het tot belasting aanleiding gevend feit zich voordoet op of na 1 januari van het jaar dat onmiddellijk volgt op het jaar waarin het Protocol in werking is getreden.

Voor de belasting over de toegevoegde waarde is de uitwisseling van inlichtingen van toepassing op inlichtingen aangaande de levering van goederen en het verrichten van diensten die in België of in de partnerstaat aan de belasting onderworpen zijn en die zich voordoen op of na 1 januari van het jaar dat onmiddellijk volgt op het jaar waarin het Protocol in werking is getreden.

Op grond van die bepalingen is het nieuwe artikel 27 ook van toepassing op inlichtingen die reeds vóór de inwerkingtreding van het Protocol bestonden, op voorwaarde dat ze na de inwerkingtreding van het Protocol werden verstrekt en dat ze betrekking hebben op een belastingheffing waarop het nieuwe artikel 27 overeenkomstig artikel II van het Protocol van toepassing is.

Het oude artikel 27 van de Overeenkomst van 2005 blijft in principe bestaan en is verder van toepassing :

— met betrekking tot de bij de bron verschuldigde belastingen, op de belastingen die verschuldigd zijn ter zake van inkomsten die zijn toegekend of betaalbaar gesteld vóór 1 januari van het jaar dat onmiddellijk volgt op het jaar waarin het Protocol in werking is getreden;

— met betrekking tot de andere belastingen naar het inkomen, op belastingen die worden geheven van inkomsten van belastbare tijdperken die aanvangen vóór 1 januari van het jaar dat onmiddellijk volgt op het jaar waarin het Protocol in werking is getreden.

### 3. Artikel III van het Protocol

Het Protocol maakt een integrerend deel uit van de Overeenkomst van 2005 en blijft derhalve van kracht zolang die Overeenkomst zelf van kracht blijft.

## D. Artikelen 3 en 4 van het ontwerp van wet houdende instemming met dit Protocol

Met betrekking tot het verkrijgen van inlichtingen en tot het instellen van onderzoeken of verhoren bij bankinstellingen, wisselkantoren en krediet- en spaarinstellingen, worden de onderzoeksbevoegdheden van de Belgische belastingadministratie beperkt door artikel 318 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992.

L'article 3 du projet de loi d'assentiment permet expressément de déroger à cet article 318. Il dispose que l'administration fiscale est autorisée à recueillir, dans les comptes, livres et documents des établissements de banque, de change, de crédit et d'épargne, les renseignements qui sont demandés par l'autorité compétente de Saint-Marin dans le cadre de l'article 27, paragraphe 5 de la Convention. L'administration fiscale belge ne pourra cependant pas utiliser pour ses besoins propres les renseignements obtenus des banques belges pour le compte des autorités de Saint-Marin. Car, en effet, le Protocole ne déroge au droit interne que dans la mesure nécessaire pour répondre à une demande des autorités de Saint-Marin.

Par ailleurs, le Protocole permet à l'autorité compétente belge d'obtenir des renseignements bancaires de Saint-Marin en vue d'assujettir un contribuable à l'impôt belge. Ici aussi, les dispositions du Code des impôts sur les revenus empêchent, toutefois, l'administration fiscale belge d'utiliser ces renseignements bancaires. Ceci résulte de la combinaison des articles 315, 317 et 318 dudit code.

L'article 4 du projet de loi d'assentiment permet expressément de déroger à ces dispositions. Cet article 4 permet à l'administration fiscale belge d'établir une imposition sur la base des renseignements fournis par l'autorité compétente de Saint-Marin dans le cadre du Protocole et obtenus par celle-ci auprès d'établissements bancaires situés en dehors du territoire de la Belgique.

#### **E. Article 5 du projet de loi d'assentiment au présent Protocole**

Il résulte de l'article 5 du projet de loi d'assentiment que les sanctions administratives et pénales prévues par le droit fiscal interne lorsqu'une personne ne fournit pas les renseignements qui lui sont demandés sont également applicables en ce qui concerne les renseignements bancaires.

\*  
\* \*

Le gouvernement estime que le Protocole qui est soumis à votre assentiment et les dispositions complémentaires contenues dans les articles 3, 4 et 5 du projet de loi d'assentiment offrent une solution satisfaisante en ce qui concerne l'assistance administrative en matière fiscale entre la Belgique et Saint-Marin.

Artikel 3 van het ontwerp van instemmingswet staat uitdrukkelijk toe om van dat artikel 318 af te wijken. Dat artikel bepaalt dat het de belastingadministratie toegestaan is om in de rekeningen, boeken en documenten van bankinstellingen, wisselkantoren en krediet- en spaarinstellingen de inlichtingen in te winnen die door de bevoegde autoriteit van San Marino worden gevraagd in het kader van artikel 27, paragraaf 5 van de Overeenkomst. De Belgische belastingadministratie zal de inlichtingen die zij van Belgische banken heeft verkregen ten behoeve van de autoriteiten van San Marino evenwel niet mogen gebruiken voor haar eigen doeleinden. Het Protocol wijkt immers enkel van het intern recht af voor zover zulks nodig is om tegemoet te komen aan een vraag van de autoriteiten van San Marino.

Het Protocol stelt de Belgische bevoegde autoriteit bovendien in de mogelijkheid om bankinlichtingen van San Marino te verkrijgen om een belastingplichtige aan de Belgische belasting te onderwerpen. Ook hier beletten de bepalingen van het Wetboek van de inkomstenbelastingen de Belgische belastingadministratie evenwel om van die bankinlichtingen gebruik te maken. Oorzaak daarvan is een gecombineerde lezing van de artikelen 315, 317 en 318 van voornoemd wetboek.

Artikel 4 van het ontwerp van instemmingswet staat uitdrukkelijk toe om van die bepalingen af te wijken. Het biedt de Belgische belastingadministratie de mogelijkheid om een belasting te vestigen op grond van inlichtingen die door de bevoegde autoriteit van San Marino werden verstrekt in het kader van het Protocol en die door die autoriteit werden verkregen bij bankinstellingen die buiten het Belgisch grondgebied gevestigd zijn.

#### **E. Artikel 5 van het wetsontwerp houdende instemming met dit Protocol**

Uit artikel 5 van het ontwerp van instemmingswet volgt dat de administratieve en strafrechtelijke sancties waarin het intern fiscaal recht voorziet wanneer een persoon de hem gevraagde inlichtingen niet verstrekt, ook van toepassing zijn met betrekking tot de bankinlichtingen.

\*  
\* \*

De regering is van oordeel dat het Protocol dat aan uw instemming wordt voorgelegd en de aanvullende bepalingen die vervat zijn in de artikelen 3, 4 en 5 van het ontwerp van instemmingswet een toereikende oplossing bieden voor de administratieve bijstand in fiscale aangelegenheden tussen België en San Marino.

Le gouvernement vous propose par conséquent d'approuver rapidement ce Protocole afin qu'il puisse entrer en vigueur dans les plus brefs délais.

*Le Vice-Premier ministre  
et ministre des Affaires étrangères,*

Steven VANACKERE.

*Le Vice-Premier ministre  
et ministre des Finances,*

Didier REYNDERS.

De regering stelt u bijgevolg voor snel met dit Protocol in te stemmen opdat het zo spoedig mogelijk in werking zou kunnen treden.

*De Vice-Eerste minister  
en minister van Buitenlandse Zaken,*

Steven VANACKERE.

*De Vice-Eerste minister  
en minister van Financiën,*

Didier REYNDERS.

**PROJET DE LOI**

ALBERT II,

Roi des Belges,

*À tous, présents et à venir,*

SALUT.

Sur la proposition de Notre Vice-Premier ministre et ministre des Affaires étrangères et de Notre Vice-Premier ministre et ministre des Finances,

NOUS AVONS ARRÊTÉ ET ARRÊTONS :

Notre Vice-Premier ministre et ministre des Affaires étrangères et Notre Vice-Premier ministre et ministre des Finances, sont chargés de présenter, en Notre nom, aux Chambres législatives et de déposer au Sénat le projet de loi dont la teneur suit :

Article 1<sup>er</sup>

La présente loi règle une matière visée à l'article 77 de la Constitution.

Art. 2

Le Protocole, fait à Bruxelles le 14 juillet 2009 (ci-après « le Protocole »), modifiant la Convention entre le Royaume de Belgique et la République de Saint-Marin tendant à éviter la double imposition et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu, signée à Saint-Marin le 21 décembre 2005 (ci-après « la Convention »), sortira son plein et entier effet.

Art. 3

Nonobstant l'article 318 du Code des impôts sur les revenus 1992, l'administration est autorisée à recueillir, dans les comptes, livres et documents des établissements de banque, de change, de crédit et d'épargne, les renseignements qui sont demandés dans le cadre de l'article 27, paragraphe 5, de la Convention, telle que modifiée par le Protocole, par l'autorité compétente de Saint-Marin désignée conformément à la Convention.

**WETSONTWERP**

ALBERT II,

Koning der Belgen,

*Aan allen die nu zijn en hierna wezen zullen,*

ONZE GROET.

Op de voordracht van Onze Vice-Eerste minister en minister van Buitenlandse Zaken en van Onze Vice-Eerste minister en minister van Financiën,

HEBBEN WIJ BESLOTEN EN BESLUITEN WIJ :

Onze Vice-Eerste minister en minister van Buitenlandse Zaken en Onze Vice-Eerste minister en minister van Financiën, zijn ermee belast het wetsontwerp, waarvan de tekst hierna volgt, in Onze naam aan de Wetgevende Kamers voor te leggen en bij de Senaat in te dienen :

Artikel 1

Deze wet regelt een aangelegenheid als bedoeld in artikel 77 van de Grondwet.

Art. 2

Het Protocol, gedaan te Brussel op 14 juli 2009 (hierna « het Protocol » genoemd), tot wijziging van de Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en de Republiek San Marino tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontduiken van belasting inzake belastingen naar het inkomen, ondertekend te San Marino op 21 december 2005 (hierna « de Overeenkomst » genoemd), zal volkomen gevolg hebben.

Art. 3

Niettegenstaande artikel 318 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 is de administratie gemachtigd om in de rekeningen, boeken en documenten van bankinstellingen, wisselkantoren en krediet- en spaarinstellingen de inlichtingen in te winnen die in het kader van artikel 27, paragraaf 5, van de Overeenkomst, zoals gewijzigd door het Protocol, worden gevraagd door de bevoegde autoriteit van San Marino die conform de Overeenkomst is aangeduid.

## Art. 4

Nonobstant l'article 318 du Code des impôts sur les revenus 1992, un impôt ou un supplément d'impôt peut être valablement établi sur la base de renseignements obtenus dans les comptes, livres et documents d'établissements de banque, de change, de crédit et d'épargne, et fournis, dans le cadre de l'article 27, paragraphe 5, de la Convention, telle que modifiée par le Protocole, par l'autorité compétente de Saint-Marin désignée conformément à la Convention.

## Art. 5

Les sanctions administratives et pénales prévues par le droit fiscal interne en cas de contravention aux obligations correspondant, dans le chef du contrevenant, aux pouvoirs d'investigation conférés à l'administration par le droit fiscal interne sont applicables à celui qui contrevient aux obligations correspondant, dans son chef, aux pouvoirs d'investigation conférés à l'administration par l'article 27, paragraphe 5, de la Convention, telle que modifiée par le Protocole, et par l'article 3 de la présente loi.

Donné à Bruxelles, le 31 mars 2011.

ALBERT

Par le Roi :

*Le Vice-Premier ministre  
et Ministre des Affaires étrangères,*

Steven VANACKERE.

*Le Vice-Premier ministre  
et Ministre des Finances,*

Didier REYNDERS.

## Art. 4

Niettegenstaande artikel 318 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 kan een belasting of een aanvullende belasting op geldige wijze worden gevestigd op basis van inlichtingen die verkregen werden in de rekeningen, boeken en documenten van bankinstellingen, wisselkantoren en krediet- en spaarinstellingen en die in het kader van artikel 27, paragraaf 5, van de Overeenkomst, zoals gewijzigd door het Protocol, verstrekt werden door de conform de Overeenkomst aangewezen bevoegde autoriteit van San Marino.

## Art. 5

De administratieve en strafrechtelijke sancties waarin het intern fiscaal recht voorziet ingeval van niet-naleving van de verplichtingen die voor de overtreder voortvloeien uit de onderzoeksmacht die aan de administratie is toegekend door het intern fiscaal recht, zijn van toepassing op de persoon die de verplichtingen niet nakomt die voor hem voortkomen uit de onderzoeksmacht die aan de administratie is toegekend door artikel 27, paragraaf 5, van de Overeenkomst, zoals gewijzigd door het Protocol, en door artikel 3 van deze wet.

Gegeven te Brussel, 31 maart 2011.

ALBERT

Van Koningswege :

*De Vice-Eerste minister  
en minister van Buitenlandse Zaken,*

Steven VANACKERE.

*De Vice-Eerste minister  
en minister van Financiën,*

Didier REYNDERS.

**(TRADUCTION)  
PROTOCOLE**

modifiant la Convention entre le Royaume de Belgique et la République de Saint-Marin tendant à éviter la double imposition et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu, signée à Saint-Marin le 21 décembre 2005.

LE GOUVERNEMENT DU ROYAUME DE BELGIQUE

et

LE GOUVERNEMENT DE LA REPUBLIQUE DE SAINT-MARIN,

DESIREUX de modifier la Convention entre le Royaume de Belgique et la République de Saint-Marin tendant à éviter la double imposition et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu, signée à Saint-Marin le 21 décembre 2005 (ci-après dénommée « la Convention »),

SONT CONVENUS des dispositions suivantes :

**ARTICLE I**

Le texte de l'article 27 de la Convention est supprimé et remplacé par les dispositions suivantes :

« 1. 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 par ou pour le compte des États contractants 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.

2. Les renseignements reçus en vertu du paragraphe 1 par un État contractant sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet État et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts mentionnés au paragraphe 1, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts, par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts, ou par le contrôle de ce qui précède. Ces personnes ou autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins. Elles peuvent révéler ces renseignements au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements. Nonobstant ce qui précède, les

**(VERTALING)  
PROTOCOL**

tot wijziging van de Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en de Republiek San Marino tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontduiken van belasting inzake belastingen naar het inkomen, ondertekend te San Marino op 21 december 2005.

DE REGERING VAN DE REPUBLIEK SAN MARINO

EN

DE REGERING VAN HET KONINKRIJK BELGIË

WENSENDE de Overeenkomst te wijzigen tussen de Republiek San Marino en het Koninkrijk België tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontduiken van belasting inzake belastingen naar het inkomen, ondertekend te San Marino op 21 december 2005 (hierna te noemen « de Overeenkomst »),

ZIJN HET VOLGENDE OVEREENGEKOMEN :

**ARTIKEL I**

De tekst van artikel 27 van de Overeenkomst wordt opgeheven en vervangen door de volgende tekst :

« 1. De bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende Staten wisselen de inlichtingen uit die naar verwachting relevant zullen zijn voor de uitvoering van de bepalingen van deze Overeenkomst of voor de toepassing of de tenuitvoerlegging van de nationale wetgeving met betrekking tot belastingen van elke soort en benaming die worden geheven door of ten behoeve van de overeenkomstsluitende Staten, voor zover de belastingheffing waarin die nationale wetgeving voorziet niet in strijd is met de Overeenkomst. De uitwisseling van inlichtingen wordt niet beperkt door de artikelen 1 en 2.

2. De door een overeenkomstsluitende Staat ingevolge paragraaf 1 verkregen inlichtingen worden op dezelfde wijze geheim gehouden als inlichtingen die onder de nationale wetgeving van die Staat zijn verkregen en worden alleen ter kennis gebracht van personen of autoriteiten (daaronder begrepen rechterlijke instanties en administratieve lichamen) die betrokken zijn bij de vestiging of invordering van de in paragraaf 1 bedoelde belastingen, bij de tenuitvoerlegging of vervolging ter zake van die belastingen, bij de beslissing in beroepszaken die betrekking hebben op die belastingen, of bij het toezicht daarop. Deze personen of autoriteiten gebruiken die inlichtingen slechts voor die doeleinden. Zij mogen van deze inlichtingen melding ma-

**PROTOCOL**

amending the Convention between the Kingdom of Belgium and the Republic of San Marino for the avoidance of double taxation and the prevention of tax fraud with respect to taxes on income signed at San Marino on 21 December 2005.

THE GOVERNMENT OF THE KINGDOM OF BELGIUM,

and

THE GOVERNMENT OF THE REPUBLIC OF SAN MARINO,

DESIRING to amend the Convention between the Republic of San Marino and the Kingdom of Belgium for the avoidance of double taxation and the prevention of tax fraud with respect to taxes on income signed at San Marino on 21 December 2005 (hereinafter referred to as « the Convention »),

HAVE AGREED as follows :

**ARTICLE I**

The text of Article 27 of the Convention is deleted and replaced by the following :

« 1. The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is foreseeably relevant for carrying out the provisions of this Convention or to the administration or enforcement of the domestic laws concerning taxes of every kind and description imposed by or on behalf of the Contracting States, insofar as the taxation thereunder is not contrary to the Convention. The exchange of information is not restricted by Articles 1 and 2.

2. Any information received under paragraph 1 by a Contracting State shall be treated as secret in the same manner as information obtained under the domestic laws of that State and shall be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) concerned with the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, the determination of appeals in relation to the taxes referred to in paragraph 1, or the oversight of the above. Such persons or authorities shall use the information only for such purposes. They may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions. Notwithstanding the foregoing, information received by a Contracting State may be used for other pur-

renseignements reçus par un État contractant peuvent être utilisés à d'autres fins lorsque cette possibilité résulte des lois des deux États et lorsque l'autorité compétente de l'État qui fournit les renseignements autorise cette utilisation.

3. Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un État contractant l'obligation :

(a) de prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou à celles de l'autre État contractant;

(b) de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celles de l'autre État contractant;

(c) de fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial ou des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public.

4. Si des renseignements sont demandés par un État contractant conformément aux dispositions du présent article, l'autre État contractant utilise les pouvoirs dont il dispose pour obtenir les renseignements demandés, même s'il n'en a pas besoin à ses propres fins fiscales. L'obligation qui figure dans la phrase précédente est soumise aux limitations prévues au paragraphe 3 du présent article sauf si ces limitations sont susceptibles d'empêcher un État contractant de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci ne présentent pas d'intérêt pour lui dans le cadre national.

5. Les dispositions du paragraphe 3 du présent article ne peuvent en aucun cas être interprétées comme permettant à un État contractant de refuser de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci sont détenus par une banque, un autre établissement financier, un trust, une fondation, un mandataire ou une personne agissant en tant qu'agent ou fiduciaire ou parce que ces renseignements se rattachent aux droits de propriété d'une personne. En vue d'obtenir ces renseignements, l'administration fiscale de l'État contractant requis a le pouvoir de demander la communication de renseignements et de procéder à des investigations et à des auditions nonobstant toute disposition contraire de sa législation fiscale interne. »

ken tijdens openbare rechtszittingen of in rechterlijke beslissingen. Niettegenstaande het voorafgaande, mogen de inlichtingen die door een overeenkomstsluitende Staat zijn ontvangen voor andere doeleinden worden gebruikt indien ze overeenkomstig de wetgeving van beide Staten voor die andere doeleinden mogen worden gebruikt en indien de bevoegde autoriteit van de Staat die de inlichtingen verstrekt, de toestemming geeft voor dat gebruik.

3. In geen geval mogen de bepalingen van de paragrafen 1 en 2 aldus worden uitgelegd dat zij een overeenkomstsluitende Staat de verplichting opleggen :

(a) administratieve maatregelen te nemen die afwijken van de wetgeving en de administratieve praktijk van die of van de andere overeenkomstsluitende Staat;

(b) inlichtingen te verstrekken die niet verkrijgbaar zijn volgens de wetgeving of in de normale gang van de administratieve werkzaamheden van die of van de andere overeenkomstsluitende Staat;

(c) inlichtingen te verstrekken die een handels-, bedrijfs-, nijverheids- of beroepsgeheim of een handelswijze zouden onthullen, dan wel inlichtingen waarvan het verstrekken in strijd zou zijn met de openbare orde.

4. Wanneer op basis van de bepalingen van dit artikel door een overeenkomstsluitende Staat om inlichtingen is verzocht, gebruikt de andere overeenkomstsluitende Staat de middelen waarover hij beschikt om de gevraagde inlichtingen te verkrijgen, zelfs al heeft die andere Staat die inlichtingen niet nodig voor zijn eigen belastingdoeleinden. De verplichting die in de vorige zin is vervat, is onderworpen aan de beperkingen waarin paragraaf 3 van dit artikel voorziet, maar die beperkingen mogen in geen geval aldus worden uitgelegd dat ze een overeenkomstsluitende Staat toestaan het verstrekken van inlichtingen te weigeren enkel omdat die Staat geen binnenlands belang heeft bij die inlichtingen.

5. In geen geval mogen de bepalingen van paragraaf 3 van dit artikel aldus worden uitgelegd dat ze een overeenkomstsluitende Staat toestaan om het verstrekken van inlichtingen te weigeren enkel en alleen omdat de inlichtingen in het bezit zijn van een bank, een andere financiële instelling, een trust, een stichting, een gevolmachtigde of een persoon die werkzaam is in de hoedanigheid van een vertegenwoordiger of een vertrouwenspersoon of omdat de inlichtingen betrekking hebben op eigendomsbelangen in een persoon. Teneinde zulke inlichtingen te verkrijgen heeft de belastingadministratie van de aangezochte overeenkomstsluitende Staat de bevoegdheid om te vragen inlichtingen bekend te maken en om een onderzoek en verhoren in te stellen, niettegenstaande andersluidende bepalingen in de binnenlandse belastingwetgeving van die Staat. »

poses when such information may be used for such other purposes under the laws of both States and the competent authority of the supplying State authorises such use.

3. In no case shall the provisions of paragraphs 1 and 2 be construed so as to impose on a Contracting State the obligation :

(a) to carry out administrative measures at variance with the laws and administrative practice of that or of the other Contracting State;

(b) to supply information which is not obtainable under the laws or in the normal course of the administration of that or of the other Contracting State;

(c) to supply information which would disclose any trade, business, industrial, commercial or professional secret or trade process, or information, the disclosure of which would be contrary to public policy (ordre public).

4. If information is requested by a Contracting State in accordance with the provisions of this Article, the other Contracting State shall use its information gathering measures to obtain the requested information, even though that other State may not need such information for its own tax purposes. The obligation contained in the preceding sentence is subject to the limitations of paragraph 3 of this Article but in no case shall such limitations be construed to permit a Contracting State to decline to supply information solely because it has no domestic interest in such information.

5. In no case shall the provisions of paragraph 3 of this Article be construed to permit a Contracting State to decline to supply information solely because the information is held by a bank, other financial institution, trust, foundation, nominee or person acting in an agency or a fiduciary capacity or because it relates to ownership interests in a person. In order to obtain such information the tax administration of the requested Contracting State shall have the power to ask for the disclosure of information and to conduct investigations and hearings notwithstanding any contrary provisions in its domestic tax laws. »

**ARTICLE II**

Chaque État contractant notifiera, par la voie diplomatique, à l'autre État contractant l'accomplissement des procédures requises par sa législation pour l'entrée en vigueur du présent Protocole. Le Protocole entrera en vigueur à la date de la seconde de ces notifications et ses dispositions seront applicables :

a) aux impôts dus à la source sur les revenus attribués ou mis en paiement à partir du 1<sup>er</sup> janvier de l'année qui suit immédiatement celle de l'entrée en vigueur du Protocole;

b) aux autres impôts établis sur des revenus de périodes imposables commençant à partir du 1<sup>er</sup> janvier de l'année qui suit immédiatement celle de l'entrée en vigueur du Protocole;

c) en ce qui concerne les autres impôts perçus par ou pour le compte des États contractants, à tout autre impôt dû au titre d'événements imposables se produisant à partir du 1<sup>er</sup> janvier de l'année qui suit immédiatement celle de l'entrée en vigueur du Protocole.

**ARTICLE III**

Le présent Protocole, qui fait partie intégrante de la Convention, restera en vigueur aussi longtemps que la Convention reste en vigueur et s'appliquera aussi longtemps que la Convention elle-même est applicable.

EN FOI DE QUOI, les soussignés, à ce dûment autorisés par leurs Gouvernements respectifs, ont signé le présent Protocole.

FAIT à Bruxelles, le 14 juillet 2009, en double exemplaire, en langue anglaise.

**ARTIKEL II**

Elk van de overeenkomstsluitende Staten stelt de andere overeenkomstsluitende Staat langs diplomatieke weg in kennis van de voltooiing van de procedures die door zijn wetgeving voor de inwerkingtreding van dit Protocol is vereist. Het Protocol zal in werking treden op de datum van de laatste van deze kennisgevingen en de bepalingen ervan zullen van toepassing zijn :

a) met betrekking tot de bij de bron verschuldigde belastingen op inkomsten die zijn toegekend of betaalbaar gesteld op of na 1 januari van het jaar dat onmiddellijk volgt op het jaar waarin het Protocol in werking is getreden;

b) met betrekking tot de andere belastingen die worden geheven naar inkomsten van belastbare tijdperken die aanvangen op of na 1 januari van het jaar dat onmiddellijk volgt op het jaar waarin het Protocol in werking is getreden;

c) met betrekking tot alle andere belastingen geheven door of ten behoeve van de overeenkomstsluitende Staten, op elke andere belasting die verschuldigd is ter zake van belastbare feiten die zich voordoen op of na 1 januari van het jaar dat onmiddellijk volgt op het jaar waarin het Protocol in werking is getreden.

**ARTIKEL III**

Dit Protocol, dat een integrerend deel van de Overeenkomst uitmaakt, zal van kracht blijven zolang de Overeenkomst van kracht blijft en zal van toepassing zijn zolang de Overeenkomst zelf van toepassing is.

TEN BLIJKE WAARVAN de ondergetekenden, daartoe behoorlijk gevolmachtigd door hun respectieve regeringen, dit Protocol hebben ondertekend.

GEDAAN in tweevoud te Brussel, op 14 juli 2009, in de Engelse taal.

**ARTICLE II**

Each of the Contracting States shall notify the other Contracting State, through diplomatic channels, of the completion of the procedures required by its law for the bringing into force of this Protocol. The Protocol shall enter into force on the date of the later of these notifications and its provisions shall have effect :

a) with respect to taxes due at source on income credited or payable on or after January 1 of the year next following the year in which the Protocol entered into force;

b) with respect to other taxes charged on income of taxable periods beginning on or after January 1 of the year next following the year in which the Protocol entered into force;

c) with respect to any other taxes imposed by or on behalf of the Contracting States, on any other tax due in respect of taxable events taking place on or after January 1 of the year next following the year in which the Protocol entered into force.

**ARTICLE III**

This Protocol, which shall form an integral part of the Convention, shall remain in force as long as the Convention remains in force and shall apply as long as the Convention itself is applicable.

IN WITNESS WHEREOF, the undersigned duly authorized thereto by their respective governments, have signed this Protocol.

DONE in duplicate at Brussels, on this 14th day of July 2009, in the English language.



**AVANT-PROJET DE LOI  
SOU MIS À L'AVIS  
DU CONSEIL D'ÉTAT**

Avant-projet de loi portant assentiment au Protocole, fait à Bruxelles le 14 juillet 2009, modifiant la Convention entre le Royaume de Belgique et la République de Saint-Marin tendant à éviter la double imposition et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu, signée à Saint-Marin le 21 décembre 2005, et adaptant la législation fiscale belge à certaines dispositions dudit Protocole.

Article 1<sup>er</sup>

La présente loi règle une matière visée à l'article 77 de la Constitution.

Art. 2

Le Protocole, fait à Bruxelles le 14 juillet 2009 (ci-après «le Protocole»), modifiant la Convention entre le Royaume de Belgique et la République de Saint-Marin tendant à éviter la double imposition et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu, signée à Saint-Marin le 21 décembre 2005 (ci-après «la Convention»), sortira son plein et entier effet.

Art. 3

Nonobstant l'article 318 du Code des impôts sur les revenus 1992, l'administration est autorisée à recueillir, dans les comptes, livres et documents des établissements de banque, de change, de crédit et d'épargne, les renseignements qui sont demandés dans le cadre de l'article 27, paragraphe 5 de la Convention, telle que modifiée par le Protocole, par l'autorité compétente de Saint-Marin désignée conformément à la Convention.

Art. 4

Nonobstant l'article 318 du Code des impôts sur les revenus 1992, un impôt ou un supplément d'impôt peut être valablement établi en Belgique sur la base de renseignements qui sont obtenus à Saint-Marin, dans le cadre de l'article 27, paragraphe 5 de la Convention modifiée par le Protocole, dans les comptes, livres et documents d'établissements de banque, de change, de crédit et d'épargne.

\*  
\* \*

**VOORONTWERP VAN WET  
VOOR ADVIES VOORGELEGD  
AAN DE RAAD VAN STATE**

Voorontwerp van wet houdende instemming met het Protocol, gedaan te Brussel op 14 juli 2009, tot wijziging van de Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en de Republiek San Marino tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontduiken van belasting inzake belastingen naar het inkomen, ondertekend te San Marino op 21 december 2005, en houdende aanpassing van de Belgische belastingwetgeving aan sommige bepalingen van voornoemd Protocol.

Artikel 1

Deze wet regelt een aangelegenheid als bedoeld in artikel 77 van de Grondwet.

Art. 2

Het Protocol, gedaan te Brussel op 14 juli 2009 (hierna «het Protocol» genoemd), tot wijziging van de Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en de Republiek San Marino tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontduiken van belasting inzake belastingen naar het inkomen, ondertekend te San Marino op 21 december 2005 (hierna «de Overeenkomst» genoemd), zal volkomen gevolg hebben.

Art. 3

Niettegenstaande artikel 318 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 is de administratie gemachtigd om in de rekeningen, boeken en documenten van bankinstellingen, wisselkantoren en krediet- en spaarinstellingen de inlichtingen in te winnen die in het kader van artikel 27, paragraaf 5 van de Overeenkomst, zoals gewijzigd door het Protocol, worden gevraagd door de bevoegde autoriteit van San Marino die conform de Overeenkomst is aangeduid.

Art. 4

Niettegenstaande artikel 318 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 kan een belasting of een aanvullende belasting op geldige wijze in België worden gevestigd op basis van inlichtingen die in het kader van artikel 27, paragraaf 5 van de door het Protocol gewijzigde Overeenkomst in San Marino werden verkregen in de rekeningen, boeken en documenten van bankinstellingen, wisselkantoren en krediet- en spaarinstellingen.

\*  
\* \*

**AVIS DU CONSEIL D'ÉTAT**  
**N° 48.020/1**  
**DU 13 AVRIL 2010**

Le CONSEIL D'ÉTAT, section de législation, première chambre, saisi par le ministre des Affaires étrangères, le 25 mars 2010, d'une demande d'avis, dans un délai de trente jours, sur un avant-projet de loi « portant assentiment au Protocole, fait à Bruxelles le 14 juillet 2009, modifiant la Convention entre le Royaume de Belgique et la République de Saint-Marin tendant à éviter la double imposition et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu, signée à Saint-Marin le 21 décembre 2005, et adaptant la législation fiscale belge à certaines dispositions dudit Protocole », a donné l'avis suivant :

**PORTÉE DE L'AVANT-PROJET**

L'avant-projet soumis pour avis vise à porter assentiment à un protocole modifiant la Convention de double imposition avec Saint-Marin (1) (voir l'article 2 du projet) ainsi qu'à prévoir des dérogations à l'article 318 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) liées aux nouvelles dispositions conventionnelles (articles 3 et 4).

Les nouvelles dispositions étendent les possibilités d'échange de renseignements en matière fiscale. En vertu des nouvelles dispositions, cet échange pourra désormais également porter, par exemple, sur des données détenues par une banque (voir le nouvel article 27, paragraphe 5, de la convention, ainsi que l'article 3 du projet de loi).

**OBSERVATIONS GÉNÉRALES**

1. Le nouvel article 27, paragraphe 1, de la convention de double imposition s'énonce comme suit :

(traduction) « 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 par ou pour le compte des États contractants 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 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 perçus pour le compte d'un État contractant, de ses subdivisions politiques ou administratives 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 et la contribution complémentaire de crise, chaque

(1) Convention entre le Royaume de Belgique et la République de Saint-Marin tendant à éviter la double imposition et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu, signée à Saint-Marin le 21 décembre 2005, approuvée par la loi du 3 juin 2007.

**ADVIES VAN DE RAAD VAN STATE**  
**Nr. 48.020/1**  
**VAN 13 APRIL 2010**

De RAAD VAN STATE, afdeling Wetgeving, eerste kamer, op 25 maart 2010 door de minister van Buitenlandse Zaken verzocht hem, binnen een termijn van dertig dagen, van advies te dienen over een voorontwerp van wet « houdende instemming met het Protocol, gedaan te Brussel op 14 juli 2009, tot wijziging van de Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en de Republiek San Marino tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontduiken van belasting inzake belastingen naar het inkomen, ondertekend te San Marino op 21 december 2005, en houdende aanpassing van de Belgische belastingwetgeving aan sommige bepalingen van voornoemd Protocol », heeft het volgende advies gegeven :

**STREKKING VAN HET VOORONTWERP**

Het om advies voorgelegde voorontwerp strekt ertoe instemming te verlenen met een protocol tot wijziging van het dubbelbelastingverdrag met San Marino (1) (zie artikel 2 van het ontwerp), alsook te voorzien in afwijkingen van artikel 318 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 92) die samenhangen met de nieuwe verdragsbepalingen (artikelen 3 en 4).

De nieuwe bepalingen breiden de mogelijkheden tot uitwisseling van inlichtingen in belastingzaken uit. Op basis van de nieuwe regeling zal die uitwisseling voortaan bijvoorbeeld ook betrekking kunnen hebben op gegevens die berusten bij een bank (zie het nieuwe artikel 27, paragraaf 5, van het verdrag, alsook artikel 3 van het wetsontwerp).

**ALGEMENE OPMERKINGEN**

1. Het nieuwe artikel 27, paragraaf 1, van het dubbelbelastingverdrag luidt :

(vertaling) « De bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende Staten wisselen de inlichtingen uit die naar verwachting relevant zullen zijn voor de uitvoering van de bepalingen van deze Overeenkomst of voor de toepassing of de tenuitvoerlegging van de nationale wetgeving met betrekking tot belastingen van elke soort en benaming die worden geheven door of ten behoeve van de overeenkomstsluitende Staten, voor zover de belastingheffing waarin die nationale wetgeving voorziet niet in strijd is met de Overeenkomst. De uitwisseling van inlichtingen wordt niet beperkt door de artikelen 1 en 2 ».

Artikel 1 van het verdrag omschrijft het personeel toepassingsgebied, nl. « personen die inwoner zijn van een overeenkomstsluitende Staat of van beide overeenkomstsluitende Staten », terwijl artikel 2 de belastingen bepaalt waarop het verdrag van toepassing is. Het gaat om « belastingen naar het inkomen die, ongeacht de wijze van heffing, worden geheven ten behoeve van een overeenkomstsluitende Staat of van de staatkundige of administratieve onderdelen of plaatselijke gemeenschappen daarvan » (paragraaf 1 van het artikel). De bestaande belastingen waarop het verdrag in België van toepassing is, zijn de personenbelasting, de vennootschapsbelasting, de rechtspersonenbelasting,

(1) Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en de Republiek San Marino tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontduiken van belasting inzake belastingen naar het inkomen, ondertekend te San Marino op 21 december 2005, goedgekeurd bij wet van 3 juni 2007.

fois «y compris 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 Saint-Marin est toutefois général et n'est donc pas limité aux personnes visées à l'article 1<sup>er</sup> de la convention et aux impôts mentionnés à l'article 2 de celle-ci.

2. L'article 27 modifié de la convention relatif à l'échange de renseignements assure qu'il n'existe pas non plus d'obstacle interétatique, fondé sur la souveraineté fiscale assortie d'un pouvoir d'exécution territorialement limité, à l'exercice réciproque, dans le respect et dans les limites de cet article, du pouvoir d'exécution fiscal (et notamment des pouvoirs d'investigation) à l'égard du territoire de l'autre État et des fonctionnaires étrangers et pouvoirs d'investigation qui y sont concernés.

La disposition conventionnelle constitue donc aussi le fondement juridique de la demande de renseignements aux autorités compétentes de Saint-Marin et de la collecte d'informations dans ce pays à des fins fiscales belges.

3. La question se pose de savoir si en cas de refus de collaborer à des investigations, le nouveau dispositif en matière d'échange de renseignements peut conduire à une répression administrative ou pénale et à une exécution forcée.

3.1. Selon l'exposé des motifs, le protocole «(vis[e]) les impôts fédéraux (...) ainsi que les impôts régionaux et locaux dont le service est assuré par l'État fédéral» (1) et «[le protocole] exclut, ce faisant, l'échange de renseignements pour l'application de la législation interne relative aux impôts perçus par les subdivisions politiques ou les collectivités locales pour leur propre compte» (2).

Toujours selon l'exposé des motifs :

«Il s'agit d'une liste évolutive en ce sens que chacune des trois Régions peut décider de prendre en charge elle-même le service d'un de ces impôts. À partir du moment où une Région fait usage de cette faculté, l'impôt en question sort du champ d'application de l'échange de renseignements en ce qui concerne cette Région (par exemple, le précompte immobilier perçu par et pour le compte de la région flamande). (...) Lorsqu'une Région décide de prendre elle-même en charge le service d'un de ses impôts, elle dispose dès ce moment du droit autonome de conclure un traité relatif à l'échange de renseignements concernant cet impôt. L'exercice de ce droit conduit normalement cette Région à conclure un traité «exclusif» couvrant uniquement des matières régionales» (3).

Il y est encore précisé, en renvoyant à l'article 27, nouveau, de la Convention précitée entre la Belgique et Saint-Marin, que «[l]a notion de «service de l'impôt» comprend le processus de l'établissement de la base imposable, le calcul de l'impôt, le contrôle de la base imposable et de l'impôt, ainsi que le contentieux y afférent, la perception et le recouvrement de l'impôt» (4). La notion de «service des impôts» est utilisée notamment à l'article 5, §§ 3 et 4, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions pour organiser la répartition des compétences en la matière, pour les impôts régionaux mentionnés à l'article 3 de la même loi spéciale, entre l'autorité fédérale et les régions.

(1) Exposé des motifs, point C, 1.

(2) *Ibid.*

(3) *Ibid.*

(4) *Ibid.*

de la taxation van niet-inwoners en de aanvullende crisisbijdrage, telkens «met inbegrip van de voorheffingen en de opcentiemen op die belastingen en voorheffingen» (paragraaf 3, b, van het artikel).

De nieuwe regeling inzake de uitwisseling van inlichtingen met San Marino is evenwel algemeen en is dus niet beperkt tot de personen bedoeld in artikel 1 van het verdrag en tot de belastingen vermeld in artikel 2 van het verdrag.

2. Het gewijzigde verdragsartikel 27 inzake uitwisseling van inlichtingen verzekert dat er geen interstatelijk bezwaar, gegrond op de fiscale soevereiniteit met territoriaal beperkte executiebevoegdheid, is om de fiscale executiebevoegdheid (en dan met name de onderzoeksbevoegdheden) wederzijds ook ten aanzien van het territorium van de andere staat en de erin betrokken buitenlandse ambtenaren en onderzoeksbevoegdheden uit te oefenen met eerbiediging van en binnen de beperkingen van het artikel.

De verdragsbepaling vormt dus ook de rechtsgrond voor het verzoeken om inlichtingen aan de bevoegde autoriteiten van San Marino en het verzamelen van inlichtingen aldaar ten behoeve van Belgische belastingdoeleinden.

3. De vraag rijst of de nieuwe regeling inzake het uitwisselen van inlichtingen tot administratiefrechtelijke of strafrechtelijke betugeling en dwanguitvoering kan leiden wanneer geweigerd wordt mede te werken aan onderzoeksverrichtingen.

3.1. In de memorie van toelichting staat te lezen dat met het Protocol «de federale belastingen (worden) beoogd (...) alsmede de gewestbelastingen en plaatselijke belastingen voor dewelke de federale Staat instaat voor de dienst» (1) en dat «[d]aardoor [het Protocol] de uitwisseling uit(sluit) van inlichtingen voor de toepassing van de interne wetgeving met betrekking tot belastingen die door de staatkundige onderdelen of door de plaatselijke gemeenschappen voor eigen rekening worden geheven» (2).

De memorie van toelichting vervolgt :

«Het gaat hier om een lijst die in die zin voor verandering vatbaar is dat elk van de drie gewesten kan beslissen om zelf in te staan voor de dienst van een van die belastingen. Zodra een Gewest gebruik maakt van die mogelijkheid valt de belasting in kwestie voor dat Gewest buiten de werkingssfeer van de uitwisseling van inlichtingen (bijvoorbeeld de onroerende voorheffing die door en ten behoeve van het Vlaams Gewest wordt geheven). (...) Wanneer een Gewest beslist om zelf in te staan voor de dienst van een van zijn belastingen, beschikt het vanaf dat tijdstip over het zelfstandig recht om een verdrag te sluiten aangaande het uitwisselen van inlichtingen die op die belasting betrekking hebben. Het uitoefenen van dat recht zal dat Gewest er normaliter toe brengen om een «exclusief» verdrag te sluiten dat uitsluitend over gewestaangelegenheden handelt» (3).

Met verwijzing naar het nieuwe artikel 27 van het voornoemde verdrag tussen België en San Marino wordt in de memorie van toelichting voorts gesteld dat «[m]et het begrip «instaan voor de dienst van de belasting» (...) het proces (wordt) bedoeld van het vaststellen van de belastbare basis, de berekening van de belasting, de controle van de belastbare basis en van de belasting alsook van de geschillen die er betrekking op hebben, de inning van de belasting en de invordering van de belasting» (4). Het begrip «dienst van de belasting» komt onder meer voor in artikel 5, §§ 3 en 4, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten, voor de organisatie van de verdeling — onder de federale overheid en de gewesten — van de bevoegdheden ter zake, wat betreft de gewestelijke belastingen waarvan sprake is in artikel 3 van diezelfde bijzondere wet.

(1) Memorie van toelichting, punt C, 1.

(2) *Ibid.*

(3) *Ibid.*

(4) *Ibid.*

Il en résulte que, selon l'exposé des motifs :

— la notion de « perception », dans le protocole, correspond, d'une manière générale, aux opérations qualifiées de « service des impôts » en droit interne;

— le critère de rattachement d'un impôt à l'autorité fédérale ou à celle des entités fédérées, pour la détermination du champ d'application du protocole, dépend de la question de savoir quelle autorité assure cette « perception », ce « service », et non de la détermination de la source normative de cet impôt (une loi (spéciale), un décret ou une ordonnance), ni du pouvoir en matière de perception de l'autorité, ni de la question de savoir quelle autorité est compétente pour modifier leur taux d'imposition, leur base d'imposition et les exonérations qui les concernent (1) ni même au profit de quel niveau de pouvoir cet impôt est prélevé.

3.2. Puisque, selon l'exposé des motifs, les impôts entrant dans le champ d'application du protocole sont uniquement ceux dont le service est assuré par l'autorité fédérale et que ce protocole ne règle que des questions liées au service des impôts (2), l'auteur de l'avant-projet en déduit que le protocole en question ne doit pas être qualifié de traité mixte au sens de l'accord de coopération entre l'État fédéral, les communautés et les régions relatif aux modalités de conclusion des traités mixtes (3), lequel a été adopté sur la base de l'article 167, § 4, de la Constitution et des articles 81 et 92bis, § 4ter, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles, et que seul le législateur fédéral est compétent pour y donner l'assentiment :

« Dans la mesure où l'État fédéral assure actuellement le service de la plupart des impôts régionaux, le gouvernement fédéral a estimé qu'il n'était pas opportun de retarder la conclusion et l'entrée en vigueur du présent accord d'échange de renseignements et n'a donc pris aucune initiative en la matière » (4).

3.3. Le Conseil d'État ne peut partager cette analyse en ce qui concerne la détermination du champ d'application du protocole et, par voie de conséquence, quant au caractère non-mixte du protocole à l'examen.

3.4. Il importe en effet d'avoir présent à l'esprit le fait que, comme le confirme également l'exposé des motifs, le protocole tend à intégrer dans la Convention précitée entre la Belgique et Saint-Marin, un dispositif tendant à « répond[re] aux exigences du standard OCDE » (5), plus particulièrement la disposition relative à l'échange de renseignements du Modèle OCDE de 2008.

Or, en vertu de l'article 26, paragraphe 1<sup>er</sup>, de ce Modèle,

« 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

(1) Voir l'article 4 de la loi spéciale précitée du 16 janvier 1989.

(2) Le champ d'application du protocole résulterait logiquement, selon l'exposé des motifs, d'une « liste évolutive » puisqu'en effet chaque région peut, de manière autonome, décider d'assurer le service des impôts visés à l'article 3 de la loi spéciale précitée du 16 janvier 1989 dans le respect des règles de fond et de procédure mentionnées à l'article 5, §§ 3 et 4, de la même loi spéciale. Il est renvoyé également au point 3.7, plus bas.

(3) Accord de coopération du 8 mars 1984 entre l'État fédéral, les Communautés et les Régions relatif aux modalités de conclusion des traités mixtes.

(4) Exposé des motifs, point C, 1, sous-titre « Traité mixte ». Cet extrait de l'exposé des motifs confirme incidemment que, selon l'auteur de l'avant-projet, c'est bien le service des impôts qui détermine le champ d'application du protocole.

(5) Exposé des motifs, point A, 5, *in fine*.

Volgens de memorie van toelichting volgt daaruit :

— het begrip « heffing » in het Protocol stemt algemeen beschouwd overeen met de verrichtingen die in het interne recht « dienst van de belasting » worden genoemd;

— het criterium of een belasting onder de federale overheid ressorteert, dan wel onder de deелentiteiten, hangt in het kader van de vaststelling van de werkingssfeer van het Protocol af van de vraag welke overheid die « heffing », die « dienst » verzorgt, doch niet van de vaststelling van de internrechtelijke bron van de belasting (een (bijzondere) wet, een decreet of een ordonnantie), noch van de heffingsbevoegdheid van de overheid, noch van de vraag welke overheid bevoegd is om de aanslagvoet ervan, de heffingsgrondslag en de desbetreffende vrijstellingen (1) te wijzigen of van de vraag ten behoeve van welk bestuursniveau die belasting gegeven wordt.

3.2. Aangezien volgens de memorie van toelichting uitsluitend de belastingen waarvan de dienst verstrekt wordt door de federale overheid binnen de werkingssfeer van het Protocol vallen en dit Protocol alleen aangelegenheden regelt die verband houden met de dienst van de belastingen (2) leidt de steller van het voorontwerp daaruit af dat het desbetreffende Protocol niet kan worden bestempeld als een gemengd verdrag in de zin van het samenwerkingsakkoord tussen de federale Staat, de gemeenschappen en de gewesten over de nadere regelen voor het sluiten van gemengde verdragen (3), dat is aangenomen op basis van artikel 167, § 4, van de Grondwet en de artikelen 81 en 92bis, § 4ter, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen, en dat alleen de federale wetgever bevoegd is om zijn instemming ermee te betuigen :

« Voor zover de federale Staat momenteel instaat voor de dienst van de meeste gewestbelastingen, heeft de federale regering geoordeeld dat het niet aangewezen was om het sluiten en de inwerkingtreding van dit verdrag inzake uitwisseling van inlichtingen uit te stellen en ze heeft dan ook geen enkel initiatief ter zake genomen » (4).

3.3. De Raad van State kan zich niet aansluiten bij deze analyse met betrekking tot de vaststelling van de werkingssfeer van het Protocol, noch, bij wijze van gevolg, met betrekking tot de vaststelling dat het onderzochte Protocol een niet-gemengd verdrag betreft.

3.4. Men mag immers niet uit het oog verliezen dat, zoals ook in de memorie van toelichting wordt bevestigd, het Protocol ertoe strekt om in het voornoemde verdrag tussen België en San Marino een dispositief in te voegen dat poogt te « beantwoord[en] aan de vereisten van de OESO-standaard » (5), meer bepaald de informatie-uitwisselingsbepaling uit het OESO-modelverdrag 2008.

Artikel 26, paragraaf 1, van dat modelverdrag bepaalt echter :

« 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

(1) Zie artikel 4 van de voornoemde bijzondere wet van 16 januari 1989.

(2) De werkingssfeer van het Protocol vloeit volgens de memorie van toelichting logischerwijs voort uit een « lijst die (...) voor verandering vatbaar is », daar ieder gewest immers autonoom kan beslissen de dienst van de belastingen bedoeld in artikel 3 van de voornoemde bijzondere wet van 16 januari 1989 te verzorgen met inachtneming van de basisregels en procedureregels vermeld in artikel 5, §§ 3 en 4, van diezelfde bijzondere wet. Er wordt tevens verwezen naar punt 3.7, *infra*.

(3) Samenwerkingsakkoord van 8 maart 1994 tussen de federale overheid, de gemeenschappen en de gewesten over de nadere regelen voor het sluiten van gemengde verdragen.

(4) Memorie van toelichting, punt C, 1, bijtitel « Gemengd verdrag ». Deze passage uit de memorie van toelichting bevestigt tevens dat het volgens de steller van het voorontwerp wel degelijk de dienst van de belastingen is die de werkingssfeer van het Protocol vaststelt.

(5) Memorie van toelichting, punt A, 5, *in fine*.

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'elles prévoient n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par les articles 1 et 2» (1).

Lorsque, dans ce texte de source internationale, il est question d'«impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des États contractants», il n'est pas fait de distinction selon que l'impôt, dans les États fédéraux et décentralisés, fait l'objet d'un service par telle ou telle autorité dans leur organisation interne. Les mots «perçus pour le compte» signifient manifestement qu'il s'agit des impôts en vigueur au sein des États concernés et qu'ils ne revêtent pas le sens restreint, tendant à limiter le champ d'application du texte en fonction des seules opérations de perception et aux législations qui les règlent, que leur donne l'exposé des motifs dans le protocole.

3.5. Par rapport à l'article 26, paragraphe 1<sup>er</sup>, du Modèle OCDE, les mots «par ou» (traduction française; dans la version anglaise qui fait foi: «by or») ont été ajoutés entre les mots «impôts de toute nature ou dénomination perçus» et «pour le compte des États contractants» dans le texte de l'article 27, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la Convention précitée entre la Belgique et Saint-Marin, tel qu'il résulte de l'article 1<sup>er</sup> du protocole.

Ainsi qu'il résulte de l'exposé des motifs et du commentaire des articles, les rédacteurs du texte semblent avoir considéré que la notion d'«États contractants» devait se comprendre non comme incluant aussi leurs subdivisions politiques ou leurs collectivités locales mais au contraire comme les excluant, de la même manière qu'en Belgique l'on distingue, pour la répartition des compétences, entre l'autorité fédérale, les communautés et les régions (2), et ce afin de tenter d'établir également une distinction, pour la détermination du champ d'application du protocole, entre les impôts dont le service est assuré par l'autorité fédérale et ceux dont le service est assuré par les entités fédérées (3).

Les signataires du protocole n'ont donc pas traduit cette dernière intention dans le dispositif même de celui-ci.

En effet, deux lectures du texte peuvent, en tout cas, en être déduites:

a) selon une première lecture, le mot «perçus» (traduction française; dans la version anglaise faisant foi: «imposed») doit être compris dans le sens large du Modèle OCDE, à savoir celui qui renvoie aux impôts en vigueur au sein des trois catégories d'institutions (États contractants, leurs subdivisions politiques et leurs collectivités locales), peu importe qu'ils les perçoivent eux-mêmes ou qu'ils le fassent percevoir, «pour leur compte», par un autre niveau de pouvoir (l'autorité fédérale en l'occurrence); telle ne semble pas avoir été l'intention poursuivie, compte tenu de l'accent mis dans l'exposé des motifs sur la détermination du champ d'application du protocole en fonction du service des impôts considérés;

(1) Voir: [www.oecd.org/dataoecd/43/56/42219427.pdf](http://www.oecd.org/dataoecd/43/56/42219427.pdf).

(2) Exemples: articles 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup>, et 26, § 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup>, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle; articles 3, § 3, et 85bis des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973.

(3) En réalité, lorsque, dans le Modèle OCDE, il est question des «États contractants», cette notion vise l'ensemble des entités susceptibles de lever un impôt, en ce compris leurs subdivisions politiques ou leurs collectivités locales», et non, comme semblent l'avoir conçu les rédacteurs du texte du protocole, comme l'autorité fédérale ou centrale se distinguant des subdivisions politiques et des collectivités locales qui y coexistent.

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'elles prévoient n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par les articles 1 et 2» (1).

De woorden «belastingen van elke soort en benaming, die worden geheven ten behoeve van de verdragsluitende Staten» in deze internationaalrechtelijke tekst maken geen onderscheid naargelang de belasting in de federale en de gedecentraliseerde Staten door deze of gene overheid in hun interne organisatie het voorwerp is van een dienst. De woorden «geheven ten behoeve van» betekenen kennelijk dat het belastingen betreft die gelden binnen de betrokken Staten en dat ze niet de beperkte draagwijdte vertonen die in de memorie van toelichting bij het Protocol eraan wordt gegeven, waarin wordt gesteld dat de werkingssfeer van de tekst beperkt moet worden op basis van de enkele heffingsverrichtingen en tot de wetgeving waarbij deze worden geregeld.

3.5. Vergeleken met artikel 26, paragraaf 1, van het OESO-modelverdrag zijn in de tekst van artikel 27, paragraaf 1, van het voornoemde verdrag tussen België en San Marino de woorden «door of» (Nederlandse vertaling; in de authentieke Engelse versie: «by or») ingevoegd tussen de woorden «belastingen van elke soort en benaming die worden geheven» en de woorden «ten behoeve van de overeenkomstsluitende Staten», zoals volgt uit artikel 1 van het Protocol.

Zoals blijkt uit de memorie van toelichting en uit de artikels-gewijze bespreking, blijken de stellers van de tekst beschouwd te hebben dat het begrip «overeenkomstsluitende Staten» niet aldus begrepen mag worden dat het ook de staatkundige onderdelen of plaatselijke publiekrechtelijke lichamen daarvan inhoudt, maar ze integendeel uitsluit, net zoals in België wat de verdeling van bevoegdheden betreft een onderscheid wordt gemaakt tussen de federale overheid, de gemeenschappen en de gewesten (2), zulks teneinde te pogen om in het kader van de vaststelling van de werkingssfeer van het Protocol eveneens een onderscheid te maken tussen de belastingen waarvan de dienst verzorgd wordt door de federale overheid en die waarvan de dienst verzorgd wordt door de deelentiteiten (3).

De ondertekenaars van het Protocol hebben dit laatste voor-nemen aldus niet omgezet in het dispositief zelf van het Protocol.

Op basis daarvan kan de tekst immers in ieder geval op twee manieren worden gelezen:

a) volgens een eerste lezing moet het woord «geheven» (Nederlandse vertaling; in de authentieke Engelse versie: «imposed») worden begrepen in de ruime betekenis van het OESO-modelverdrag, waarbij de belastingen bedoeld worden die binnen de drie categorieën van instellingen (verdragsluitende Staten, hun staatkundige onderdelen en hun plaatselijke publiekrechtelijke lichamen) gelden, ongeacht of ze deze belastingen «te hunnen behoeve» zelf heffen of laten heffen door een ander beleidsniveau (*in casu* de federale overheid); dit lijkt niet de bedoeling te zijn geweest, gelet op het feit dat in de memorie van toelichting de klemtoon wordt gelegd op de vaststelling van de werkingssfeer van het Protocol naar gelang van de dienst van de desbetreffende belastingen;

(1) Zie: [www.oecd.org/dataoecd/43/56/42219427.pdf](http://www.oecd.org/dataoecd/43/56/42219427.pdf).

(2) Voorbeelden: de artikelen 1, 1<sup>o</sup>, en 26, § 1, 1<sup>o</sup>, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof; de artikelen 3, § 3, en 85bis van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973.

(3) Het begrip «verdragsluitende Staten» in het OESO-modelverdrag slaat in werkelijkheid op het geheel van de entiteiten die een belasting kunnen heffen, daaronder begrepen de staatkundige onderdelen of plaatselijke publiekrechtelijke lichamen daarvan, maar niet, zoals de stellers van de tekst van het Protocol lijken te hebben bedoeld, de federale of centrale overheid, die zich onderscheidt van de aldaar bestaande staatkundige onderdelen of plaatselijke publiekrechtelijke lichamen daarvan.

b) selon une deuxième lecture, le terme «perçus» doit être compris au sens restreint, dès lors qu'il se rapporte au seul service des impôts considérés, afin de bien faire apparaître que, dès le moment où un impôt est perçu, au sens restreint, «par» un niveau de pouvoir (par exemple l'autorité fédérale), il est visé par le protocole, peu importe qu'il soit éventuellement perçu «pour le compte» d'un autre niveau de pouvoir (par exemple une région); compte tenu des explications contenues dans l'exposé des motifs, c'est en ce sens que les mots «pour le compte» (traduction française; dans la version anglaise faisant foi: «on behalf of») ont été compris mais les rédacteurs du texte semblent avoir perdu de vue que cette perception, même au sens restreint, «pour le compte des États contractants» faisait entrer tous les impôts, en ce compris les impôts régionaux dont le service est encore assuré par l'autorité fédérale, dans le champ d'application du protocole.

Malgré les indications en sens contraire constatées dans l'exposé des motifs (1), il paraît impossible d'interpréter le texte de l'article 27, paragraphe 1<sup>er</sup>, nouveau, de la Convention précitée entre la Belgique et Saint-Marin, tel qu'il résulte de l'article 1<sup>er</sup> du protocole, autrement que comme incluant l'ensemble des impôts perçus en Belgique, peu importe qu'ils le soient «pour le compte» de l'autorité fédérale ou pour celui, le cas échéant, d'autres niveaux de pouvoir. Ils incluent aussi les impôts perçus par les entités fédérées, pour leur propre compte.

Cette interprétation du texte doit d'autant plus être retenue que le protocole tend à mettre en œuvre une conception de la collaboration procédurale entre les États qui s'inspire du texte de l'article 26 du Modèle OCDE, lequel ne fait pas les distinctions proposées par l'exposé des motifs (2). En réalité, l'ajout des mots «par ou» par rapport au texte de cet article 26 n'avait aucune utilité, les mots «perçus» et «pour le compte» ayant un sens large (3).

3.6. Il eût été plus simple, à l'article 27, paragraphe 1<sup>er</sup>, nouveau (article 1<sup>er</sup> du protocole) de s'inspirer du texte de l'article 26 du Modèle OCDE, sans ajout des mots «par ou» et en utilisant le verbe «percevoir» dans le sens large qu'utilise ce dernier texte et non en référence au système particulier de service des impôts assuré par un niveau de pouvoir au profit d'un autre.

Quoi qu'il en soit, l'exposé des motifs et le commentaire des articles devra être fondamentalement revu pour mieux refléter la teneur exacte du texte du protocole.

Il conviendrait aussi, si possible, que ce dernier soit clarifié à la lumière des observations qui précèdent. En matière fiscale tout particulièrement, il importe que les dispositifs en vigueur soient rédigés de manière à réduire les ambiguïtés rédactionnelles et à éviter les difficultés majeures d'interprétation.

(1) Voir le point 3.1, ci-avant.

(2) Voir le point 3.4, ci-avant.

(3) *Ibid.*

b) volgens een tweede lezing moet het woord «geheven» in beperkte zin worden begrepen, doordat het alleen slaat op de dienst van de beschouwde belastingen, teneinde duidelijk aan te geven dat zodra een belasting in de enge zin wordt geheven «door» een beleidsniveau (bijvoorbeeld het federale niveau), ze onder de toepassing van het Protocol valt, ongeacht of ze eventueel wordt geheven «ten behoeve van» een ander beleidsniveau (bijvoorbeeld een gewest); gelet op de uitleg verstrekt in de memorie van toelichting zijn de woorden «ten behoeve van» (Nederlandse vertaling; in de authentieke Engelse versie: «on behalf of») in deze zin te verstaan, maar de stellers van de tekst blijken uit het oog te hebben verloren dat als gevolg van de heffing, zelfs in de enge zin, «ten behoeve van de overeenkomstsluitende Staten», alle belastingen, daaronder begrepen de gewestelijke belastingen waarvan de dienst vooralsnog door de federale overheid wordt verzorgd, binnen de werkingssfeer van het Protocol komen te vallen.

Ondanks de aanwijzingen in tegengestelde zin in de memorie van toelichting (1), laat het zich aanzien dat de tekst van het nieuwe artikel 27, paragraaf 1, van het voormelde Verdrag tussen België en San Marino, zoals hij voortvloeit uit artikel 1 van het Protocol, niet anders kan worden geïnterpreteerd dan dat daarin alle in België geheven belastingen vervat zijn, ongeacht of ze «ten behoeve van» de federale overheid of, in voorkomend geval, andere beleidsniveaus worden geheven. Ook de door de deelentiteiten te hunnen behoeve geheven belastingen zijn daarin vervat.

Deze interpretatie van de tekst moet des te meer als geldig worden aangenomen daar het Protocol ertoe strekt uitvoering te geven aan een concept van processuele samenwerking tussen de Staten die gebaseerd is op de tekst van artikel 26 van het OESO-modelverdrag waarin het in de memorie van toelichting voorgestelde onderscheid niet wordt gemaakt (2). In feite had het toevoegen van de woorden «door of» ten aanzien van de tekst van dat artikel 26 geen enkel nut, daar de woorden «die worden geheven» en «ten behoeve van» een ruime betekenis hebben (3).

3.6. In het nieuwe artikel 27, paragraaf 1 (artikel 1 van het Protocol) zou het eenvoudiger geweest zijn uit te gaan van de tekst van artikel 26 van het OESO-modelverdrag, zonder de woorden «door of» toe te voegen en door het werkwoord «heffen» te gebruiken in de ruime zin zoals in de laatstgenoemde tekst en niet onder verwijzing naar het bijzondere stelsel van dienst van de belastingen die een beleidsniveau verstrekt ten voordele van een ander.

De memorie van toelichting en de artikelsgewijze bespreking zullen hoe dan ook grondig moeten worden herzien om de juiste inhoud van de tekst van het Protocol beter weer te geven.

Ook zou indien mogelijk de tekst van dit protocol verduidelijkt moeten worden in het licht van de voorgaande opmerkingen. In het bijzonder met betrekking tot fiscale aangelegenheden dienen de geldende regelingen zo te worden geredigeerd dat redactionele onduidelijkheden worden beperkt en ernstige interpretatieproblemen worden voorkomen.

(1) Zie *supra*, punt 3.1.

(2) Zie *supra* punt 3.4.

(3) *Ibid.*

3.7. Même si, dans l'exposé des motifs, il est presque exclusivement question des «impôts régionaux» au sens de l'article 3 de la loi spéciale précitée du 16 janvier 1989, il convient d'être attentif aussi au fait que, parmi les «impôts de toute nature ou dénomination» dont il est question à l'article 27, paragraphe 1, nouveau, figurent également ceux levés par les communautés et les régions sur la base de leur autonomie fiscale conférée par l'article 170, § 2, de la Constitution (1) et que le service de ces derniers est assuré par ces entités elles-mêmes.

3.8. Il ressort de ce qui précède que, puisque le service des impôts communautaires et régionaux est concerné, fût-ce moyennant une entrée en vigueur différée, par le protocole à l'examen, celui-ci doit recevoir la qualification de traité mixte.

La conclusion de pareils traités est réglée dans l'accord de coopération du 8 mars 1994 précité (2). Selon cet accord de coopération, les Communautés et les Régions doivent dans ce cas être associées à l'acte dans le cadre de la Conférence interministérielle de la Politique étrangère (3) et à la signature du traité (4), ce qui n'a apparemment pas eu lieu. Le caractère mixte implique également que les parlements communautaires et régionaux devront encore donner leur assentiment au traité (5).

4. Si le protocole en ce qui concerne les impôts régionaux, n'avait dû porter que sur les impôts dont l'autorité fédérale assure toujours le service, il aurait fallu tenir compte de l'observation suivante.

L'État fédéral est resté compétent pour modifier une règle de procédure administrative relative à un impôt régional au sens de l'article 3 de la loi spéciale du 16 janvier 1989, tant que la région concernée n'en assure pas elle-même le service.

(1) Il est vrai que l'effectivité de l'existence d'impôts levés par les Communautés flamande et française est faible en raison de l'application cumulative des décrets de ces collectivités sur le territoire bilingue de Bruxelles-Capitale et de l'absence de sous-nationalité notamment sur ce territoire mais la possibilité de voir ces Communautés lever des impôts sur la base de leur autonomie fiscale n'est pas inexistante. Ces difficultés ne se posent pas, en toute hypothèse, pour la Communauté germanophone.

(2) Et dans un second accord de coopération de la même date, à savoir dans l'accord de coopération du 8 mars 1994 entre l'État fédéral, les Communautés, les Régions et le Collège réuni de la Commission communautaire commune relatif aux modalités de conclusion des traités mixtes.

(3) Voir les articles 1<sup>er</sup> à 7 de l'accord de coopération du 8 mars 1994 entre l'État fédéral, les Communautés et les Régions relatif aux modalités de conclusion des traités mixtes. Il en va de même pour le Collège réuni de la Commission communautaire commune en vertu de l'article 63 de la loi spéciale du 12 janvier 1989 relative aux institutions bruxelloises et de l'article 1<sup>er</sup> de l'accord de coopération du 8 mars 1994 entre l'État fédéral, les communautés, les Régions et le Collège réuni de la Commission communautaire commune relatif aux modalités de conclusion des traités mixtes et pour la Communauté française en vertu des articles 4, alinéa 1<sup>er</sup>, respectivement du décret II de la Communauté française du 19 juillet 1993 attribuant l'exercice de certaines compétences de la Communauté française à la Région wallonne et à la Commission communautaire française, du décret II de la Région wallonne du 22 juillet 1993 attribuant l'exercice de certaines compétences de la Communauté française à la Région wallonne et à la Commission communautaire française et du décret III de la Région de Bruxelles-Capitale du 22 juillet 1993 attribuant l'exercice de certaines compétences de la Communauté française à la Région wallonne et à la Commission Communautaire française.

(4) Voir l'article 8 de l'accord de coopération du 8 mars 1994 entre l'État fédéral, les Communautés et les Régions relatif aux modalités de conclusion des traités mixtes. Il en va de même pour la Commission communautaire commune en vertu des articles mentionnés dans la note 2.

(5) Voir l'article 16 de la loi spéciale du 8 août 1980, applicable à toutes les collectivités fédérées, et les articles 9 à 11 de l'accord de coopération du 8 mars 1994 entre l'État fédéral, les Communautés et les Régions relatif aux modalités de conclusion des traités mixtes. Il en va de même pour le Collège réuni de la Commission communautaire commune en vertu de l'article 2 de l'accord de coopération du 8 mars 1994 entre l'État fédéral, les Communautés, les Régions et le Collège réuni de la Commission communautaire commune relatif aux modalités de conclusion des traités mixtes et pour la Commission communautaire française en vertu des articles mentionnés dans la note 2.

3.7. Hoewel in de memorie van toelichting bijna uitsluitend sprake is van «gewestbelastingen» in de zin van artikel 3 van voormelde bijzondere wet van 16 januari 1989, dient er ook op gelet te worden dat tot de «belastingen van elke soort en benaming», waarvan sprake is in het nieuwe artikel 27, paragraaf 1, ook de belastingen behoren die worden geheven door de gemeenschappen en gewesten op basis van de fiscale autonomie, hun verleend bij artikel 170, § 2, van de Grondwet (1) en dat deze entiteiten zelf zorgen voor de dienst van de laatstgenoemde belastingen.

3.8. Uit het voorgaande blijkt dat, aangezien de dienst van de gemeenschaps- en gewestbelastingen geraakt wordt door het voorgedragde Protocol, dat protocol als een gemengd verdrag moet worden aangemerkt.

Het sluiten van dergelijke verdragen is geregeld in het voormelde samenwerkingsakkoord van 8 maart 1994 (2). Volgens dat samenwerkingsakkoord dienen in dat geval de gemeenschappen en de gewesten via de Interministeriële Conferentie voor het Buitenlands Beleid te worden betrokken (3) alsook het verdrag mede te ondertekenen (4), wat blijkbaar niet is gebeurd. Een ander gevolg van het gemengd karakter is dat de gemeenschaps- en gewestparlementen alsnog zullen moeten instemmen met het verdrag (5).

4. Mocht het Protocol wat de gewestelijke belastingen betreft, alleen betrekking hebben gehad op de belastingen waarvan de federale overheid nog steeds de dienst verzorgt, dan had rekening gehouden moeten worden met de volgende opmerking.

De federale Staat is bevoegd gebleven om een administratieve procedurereguleer te wijzigen betreffende een gewestelijke belasting in de zin van artikel 3 van de bijzondere wet van 16 januari 1989, zolang het betrokken gewest niet zelf instaat voor de dienst ervan.

(1) Weliswaar is de effectiviteit van het bestaan van belastingen geheven door de Vlaamse en Franse Gemeenschap laag wegens de cumulatieve toepassing van de decreten van die publiekrechtelijke lichamen op het tweetalige gebied Brussel-Hoofdstad en het ontbreken van een subnationaliteit bepaaldelijk op dat grondgebied, maar de mogelijkheid dat deze gemeenschappen belastingen heffen op basis van hun belastingautonomie is niet uitgesloten. Deze moeilijkheden rijzen hoe dan ook niet voor de Duitstalige Gemeenschap.

(2) En in een tweede samenwerkingsakkoord van dezelfde datum, namelijk het samenwerkingsakkoord van 8 maart 1994 tussen de federale overheid, de gemeenschappen en de gewesten en het Verenigd College van de Gemeenschappelijke Gemeenschapscommissie over de nadere regelen voor het sluiten van gemengde verdragen.

(3) Zie de artikelen 1 tot 7 van het samenwerkingsakkoord van 8 maart 1994 tussen de federale overheid, de gemeenschappen en de gewesten over de nadere regelen voor het sluiten van gemengde verdragen. Dat geldt ook voor het Verenigd College van de Gemeenschappelijke Gemeenschapscommissie, op grond van artikel 63 van de bijzondere wet van 12 januari 1989 met betrekking tot de Brusselse instellingen en artikel 1 van het samenwerkingsakkoord van 8 maart 1994 tussen de federale overheid, de gemeenschappen en de gewesten en het Verenigd College van de Gemeenschappelijke Gemeenschapscommissie over de nadere regelen voor het sluiten van gemengde verdragen, en voor de Franse Gemeenschapscommissie, op grond van de respectievelijke artikelen 4, eerste lid, 1<sup>o</sup>, van decreet II van 19 juli 1993 van de Franse Gemeenschap tot toekenning van de uitoefening van sommige bevoegdheden van de Franse Gemeenschap aan het Waalse Gewest en de Franse Gemeenschapscommissie, van decreet II van 22 juli 1993 van het Waalse Gewest betreffende de overheveling van sommige bevoegdheden van de Franse Gemeenschap naar het Waalse Gewest en de Franse Gemeenschapscommissie en van decreet III van het Brusselse Hoofdstedelijk Gewest van 22 juli 1993 tot toekenning van de uitoefening van sommige bevoegdheden van de Franse Gemeenschap aan het Waalse Gewest en de Franse Gemeenschapscommissie.

(4) Zie artikel 8 van het samenwerkingsakkoord van 8 maart 1994 tussen de federale overheid, de gemeenschappen en de gewesten over de nadere regelen voor het sluiten van gemengde verdragen. Dat geldt ook voor de Franse Gemeenschapscommissie, op grond van de artikelen vermeld in voetnoot 2.

(5) Zie artikel 16 van de bijzondere wet van 8 augustus 1980, van toepassing voor alle gefedereerde collectiviteiten, en de artikelen 9 tot 11 van het samenwerkingsakkoord van 8 maart 1994 tussen de federale overheid, de gemeenschappen en de gewesten over de nadere regelen voor het sluiten van gemengde verdragen. Dat geldt eveneens voor het Verenigd College van de Gemeenschappelijke Gemeenschapscommissie, op grond van artikel 2 van het samenwerkingsakkoord van 8 maart 1994 tussen de federale overheid, de gemeenschappen en de gewesten en het Verenigd College van de Gemeenschappelijke Gemeenschapscommissie over de nadere regelen voor het sluiten van gemengde verdragen, en voor de Franse Gemeenschapscommissie, op grond van de artikelen vermeld in voetnoot 2.

C'est la conclusion qui peut être tirée de deux dispositions spéciales de cette loi spéciale.

D'une part, l'article 5, § 4, dispose que :

« Les régions sont compétentes pour fixer les règles de procédure administratives concernant les impôts visés à l'article 3 à compter de l'année budgétaire à partir de laquelle elles assurent le service des impôts ».

D'autre part, l'article 5, § 3, alinéa 1<sup>er</sup>, dispose que :

« À moins que la région n'en décide autrement, l'État assure gratuitement dans le respect des règles de procédure qu'il fixe, le service des impôts visés à l'article 3, alinéa 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup> à 8<sup>o</sup> et 10<sup>o</sup> à 12<sup>o</sup>, pour le compte de la région et en concertation avec celle-ci. À partir de la deuxième année budgétaire suivant la date de notification du gouvernement de région au gouvernement fédéral de la décision d'assurer elle-même le service des impôts concernés, la région concernée assure le service de ces impôts. [...] ».

Il résulte d'une lecture combinée de ces deux dispositions que l'État fédéral est compétent pour modifier les règles de procédure administratives relatives à ces taxes régionales dont il assure encore le service au sens de l'article 5, § 3, de la loi spéciale précitée du 16 janvier 1989.

D'après les travaux préparatoires qui ont précédé l'adoption de la loi spéciale du 13 juillet 2001 portant refinancement des communautés et extension des compétences fiscales des régions (1), le service de l'impôt vise

« ... le processus de l'établissement de la base imposable, le calcul de l'impôt, le contrôle de la base imposable et de l'impôt, ainsi que le contentieux y afférent (tant administratif que judiciaire), la perception et le recouvrement de l'impôt (en ce compris les frais et intérêts) » (2).

Compte tenu de ce qui précède, la modification du régime actuel en matière d'échange de renseignements avec Saint-Marin, relatif à la fixation de la base d'imposition et au contrôle, peut être considérée comme la modification d'une règle de procédure administrative relative aux impôts régionaux concernés, modification qui relève de la compétence de l'État fédéral aussi longtemps que celui-ci continue à assurer le service de l'impôt.

S'il ressort des considérations qui précèdent que l'État fédéral peut modifier, à l'égard des régions pour le compte desquelles il assure toujours le service de l'impôt régional, les règles de procédure administratives concernant cet impôt, force est toutefois de constater que l'exercice de cette compétence est soumis à une procédure de concertation préalable avec les régions.

L'article 5, § 3, alinéa 1<sup>er</sup>, précité, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 dispose qu'à moins que la région concernée n'en décide autrement, l'État fédéral assure, dans le respect des règles de procédure qu'il fixe, le service des impôts mentionnés pour le compte de la région concernée et « en concertation » avec celle-ci.

Dit kan worden afgeleid uit twee bijzondere bepalingen van die bijzondere wet.

Eenzijds wordt in artikel 5, § 4, het volgende bepaald :

« De gewesten zijn bevoegd voor de vaststelling van de administratieve procedureregels met betrekking tot de in artikel 3 bedoelde belastingen met ingang van het begrotingsjaar vanaf hetwelk zij de dienst van de belastingen verzekeren ».

Anderzijds wordt in artikel 5, § 3, eerste lid, het volgende bepaald :

« Tenzij het gewest er anders over beslist, zorgt de Staat met inachtneming van de door hem vastgestelde procedureregels kosteloos voor de dienst van de in artikel 3, eerste lid, 1<sup>o</sup> tot 8<sup>o</sup> en 10<sup>o</sup> tot 12<sup>o</sup> bedoelde belastingen voor rekening van en in overleg met het betrokken gewest. Vanaf het tweede begrotingsjaar volgend op de datum van notificatie van de gewestregering aan de federale regering van de beslissing tot het zelf verzekeren van de dienst van de betrokken belastingen, zorgt het betrokken gewest voor de dienst van deze belastingen. [...] ».

Uit de combinatie van die twee bepalingen blijkt dat de federale Staat bevoegd is om de administratieve procedureregels te wijzigen met betrekking tot die gewestbelastingen waarvoor hij nog steeds zorgt voor de dienst van die belasting in de zin van artikel 5, § 3, van de voornoemde bijzondere wet van 16 januari 1989.

Volgens de parlementaire voorbereiding die voorafgegaan is aan de goedkeuring van de bijzondere wet van 13 juli 2001 tot herfinanciering van de gemeenschappen en uitbreiding van de fiscale bevoegdheden van de gewesten (1) omvat de dienst van de belasting

« ... de vaststelling van de belastinggrondslag, de berekening van de belasting, de controle van de belastinggrondslag en van de belasting, de daarop betrekking hebbende betwistingen (zowel administratief als gerechtelijk), de inning en de invordering van de belastingen (met inbegrip van de kosten en de intresten) » (2).

Gelet op hetgeen voorafgaat, kan de wijziging van de huidige regeling inzake de uitwisseling van inlichtingen met San Marino, die verband houdt met de vaststelling van de belastinggrondslag en de controle, beschouwd worden als de wijziging van een administratieve procedureregels met betrekking tot de betrokken gewestelijke belastingen, welke wijziging valt onder de bevoegdheid van de federale Staat zolang deze de dienst van de belasting blijft verzorgen.

Hoewel uit de voorgaande opmerkingen blijkt dat de federale Staat, ten aanzien van de gewesten waarvoor hij nog steeds zorgt voor de dienst van een gewestelijke belasting, de administratieve procedureregels met betrekking tot die belasting kan wijzigen, moet worden vastgesteld dat de uitoefening van die bevoegdheid afhankelijk wordt gesteld van een procedure van voorafgaand overleg met de gewesten.

Krachtens het reeds aangehaalde artikel 5, § 3, eerste lid, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 zorgt de federale Staat, tenzij het betrokken gewest er anders over beslist, met inachtneming van de door hem vastgestelde procedureregels voor de dienst van de erin vermelde belastingen voor rekening van en « in overleg met » het betrokken gewest.

(1) Voir *Doc. parl.*, Chambre, DOC 50-1183/7, 160.

(2) Il s'agit non seulement des règles de procédure, mais également des sanctions applicables aux infractions commises envers ces règles (Cour constitutionnelle, n<sup>o</sup> 72/2005, 20 avril 2005, B.13.2).

(1) Zie *Parl. St.*, Kamer, DOC 50-1183/7, 160.

(2) Het gaat niet alleen om de procedureregels, doch ook om de sancties op de overtreding van die regels (Grondwettelijk Hof, nr. 72/2005, 20 april 2005, B.13.2).



Il résulte de cette disposition qu'une concertation avec les régions doit avoir lieu au sujet de la modification proposée de la convention de double imposition (1). En effet, il faut considérer que l'obligation de concertation s'applique non seulement à l'exercice correct du « service des impôts », mais également à la réglementation relative à ce service, dès lors que celle-ci peut avoir une incidence directe sur la perception correcte des impôts et sur le volume des recettes fiscales même.

Dès lors, il faudra encore accomplir cette formalité. Si le texte soumis au Conseil d'État devait encore subir des modifications à la suite de cette concertation, il y aurait lieu, conformément à la prescription de l'article 3, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, des lois sur le Conseil d'État, de soumettre les dispositions modifiées à la section de législation pour un nouvel examen.

5. La question se pose de savoir si en cas de refus de collaborer à des investigations, le nouveau dispositif en matière d'échange de renseignements peut conduire à une répression administrative ou pénale et à une exécution forcée.

5.1. Par comparaison, il est fait référence à l'article 25, paragraphe 7, de la convention préventive de la double imposition avec les États-Unis d'Amérique (2). Ce paragraphe s'énonce comme suit :

« Les pénalités prévues par la législation interne de l'État requis à l'encontre d'une personne qui omet de fournir des renseignements pertinents pour l'application de sa législation fiscale interne s'appliquent comme si l'obligation de fournir des renseignements prévue aux paragraphes 5 et 6 était une obligation prévue par la législation fiscale interne de l'État requis ».

En vertu de l'article 8 de la loi d'assentiment (3) à cette convention préventive de la de double imposition, les sanctions prévues par les articles 445 à 459 du CIR 92 sont applicables à celui qui contrevient à une obligation qui lui incombe en vertu des dispositions de l'article 25, paragraphes 5 et 6, de la convention et des articles 5 et 7 de la loi.

L'exposé des motifs du projet de loi d'assentiment commente l'article 25, paragraphe 7, comme suit :

« Il résulte du paragraphe 7 que les sanctions prévues par la législation belge lorsqu'une personne ne fournit pas les renseignements qui lui sont demandés, sont applicables aux renseignements bancaires et aux renseignements demandés conformément à l'article 25 et afférents à une période imposable pour laquelle les délais d'investigations sont dépassés. Pour autant que de besoin, l'article 8 de la loi d'approbation de la Convention prévoit expressément que les articles 445 à 459 du Code des Impôts sur les revenus 1992 sont applicables à chaque fois que l'administration fiscale belge agit, dans le cadre de l'article 25 de la Convention, pour le compte des autorités fiscales américaines » (4).

(1) Voir, dans le même sens, l'avis 36.078/VR/2 du 9 décembre 2003 sur une proposition de loi « modifiant l'article 257 du Code des impôts sur les revenus 1992 afin de rendre automatique les réductions au précompte immobilier » (*Doc. parl.*, Chambre, DOC 51-0332/002); avis 37.099/1/2/3/4 des 6 et 7 mai 2004 sur un avant-projet de « loi-programme » (*Doc. parl.*, Chambre, DOC 51-1138/001, 295); avis 47.385/1 du 9 novembre 2009 sur un avant-projet de « loi-programme » (*Doc. parl.*, Chambre, DOC 52-2278/001, 228-230).

(2) Convention entre le gouvernement du Royaume de Belgique et le gouvernement des États-Unis d'Amérique tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, signée à Bruxelles le 27 novembre 2006, approuvée par la loi du 3 juin 2007.

(3) Loi du 3 juin 2007 « portant assentiment à la Convention entre le gouvernement du Royaume de Belgique et le gouvernement des États-Unis d'Amérique tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu (ci-après « la Convention »), signée à Bruxelles le 27 novembre 2006 ».

(4) *Doc. parl.* Sénat, 3-2344/1, pp. 44-45.

Uit die bepaling vloeit voort dat over de voorgestelde wijziging van het dubbelbelastingverdrag overleg dient te worden gepleegd met de gewesten (1). De overlegverplichting moet immers worden geacht niet alleen betrekking te hebben op de correcte uitoefening van de « dienst der belastingen », maar ook op de regelgeving betreffende die dienst, nu die regelgeving een rechtstreekse weerslag kan hebben op de correcte inning van de belastingen en op de omvang van de belastingontvangsten zelf.

Aan dat vormvereiste zal derhalve alsnog dienen te worden voldaan. Indien de aan de Raad van State voorgelegde tekst ten gevolge van het overleg nog wijzigingen zou ondergaan, moeten de gewijzigde bepalingen, ter inachtneming van het voorschrift van artikel 3, § 1, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, voor een nieuw onderzoek aan de afdeling Wetgeving worden voorgelegd.

5. De vraag rijst of de nieuwe regeling inzake het uitwisselen van inlichtingen tot administratiefrechtelijke of strafrechtelijke beteugeling en dwanguitvoering kan leiden wanneer geweigerd wordt mede te werken aan onderzoeksverrichtingen.

5.1. Ter vergelijking kan worden verwezen naar artikel 25, paragraaf 7, van het dubbelbelastingverdrag met de Verenigde Staten van Amerika (2). Die paragraaf luidt :

(vertaling) « Straffen waarin de nationale wetgeving van de aangezochte Staat voorziet voor iemand die nalaat om inlichtingen te geven die belangrijk zijn voor de uitvoering van zijn binnenlandse belastingwetgeving, zijn van toepassing alsof de verplichting om inlichtingen te geven waarin de paragrafen 5 en 6 voorzien een verplichting was waarin is voorzien door de binnenlandse belastingwetgeving van de aangezochte Staat ».

Krachtens artikel 8 van de instemmingswet (3) met dit dubbelbelastingverdrag zijn de sancties bepaald in de artikelen 445 tot 459 van het WIB 92 van toepassing op wie niet voldoet aan een verplichting die hem ingevolge de bepalingen van artikel 25, paragrafen 5 en 6, van het verdrag en van de artikelen 5 en 7 van de wet is opgelegd.

In de memorie van toelichting bij het ontwerp van instemmingswet werd artikel 25, paragraaf 7, als volgt toegelicht :

« Uit paragraaf 7 volgt dat de sancties waarin de Belgische wetgeving voorziet indien een persoon de hem gevraagde inlichtingen niet verstrekt, van toepassing zijn op de inlichtingen van banken en op de overeenkomstig artikel 25 gevraagde inlichtingen die betrekking hebben op een belastbaar tijdperk waarvan de onderzoekstermijnen overschreden zijn. Voor zover als nodig bepaalt artikel 8 van de goedkeuringswet van de Overeenkomst uitdrukkelijk dat de artikelen 445 tot 459 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 van toepassing zijn telkens de Belgische belastingadministratie in het kader van artikel 25 van de Overeenkomst optreedt voor rekening van de Amerikaanse belastingautoriteiten » (4).

(1) In dezelfde zin : advies 36.078/VR/2 van 9 december 2003 over een voorstel van wet « tot wijziging van artikel 257 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, teneinde de verminderingen van de onroerende voorheffing automatisch te maken » (*Parl. St.*, Kamer, DOC 51-0332/002); advies 37.099/1/2/3/4 van 6 en 7 mei 2004 over een voorontwerp van « programmawet » (*Parl. St.*, Kamer, DOC 51-1138/001, 295); advies 47.385/1 van 9 november 2009 over een voorontwerp van « programmawet » (*Parl. St.*, Kamer, DOC 52-2278/001, 228-230).

(2) Overeenkomst tussen de regering van het Koninkrijk België en de regering van de Verenigde Staten van Amerika tot het vermijden van dubbele belasting en van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen, ondertekend te Brussel op 27 november 2006, goedgekeurd bij wet van 3 juni 2007.

(3) Wet van 3 juni 2007 « houdende instemming met de Overeenkomst tussen de regering van het Koninkrijk België en de regering van de Verenigde Staten van Amerika tot het vermijden van dubbele belasting en van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen (hierna « de Overeenkomst »), ondertekend te Brussel op 27 november 2006 ».

(4) *Parl. St.*, Senaat, 3-2344/1, 44-45.

5.2. Il a été demandé au délégué pourquoi ni les conventions préventives de la double imposition actuellement soumises pour avis au Conseil d'État, section de législation, ni les projets de lois d'assentiment qui s'y rapportent ne régissent l'exécution forcée. La réponse s'énonce comme suit :

« Le paragraphe 7 a été inclus dans l'article 25 (Échange de renseignements et Assistance administrative) de la Convention fiscale avec les États-Unis à la demande des autorités fiscales américaines. C'était la première fois que, dans une convention fiscale, la Belgique acceptait de fournir des renseignements bancaires en matière d'impôts sur les revenus. Or, les autorités fiscales américaines avaient des doutes quant à la pleine collaboration des banques belges et de l'administration fiscale belge lorsqu'il s'agirait de leur fournir les renseignements bancaires demandés. Afin de garantir le plus largement possible une bonne collaboration, la Belgique a, dès lors, accepté d'introduire les dispositions du paragraphe 7 dans l'article 25. La Belgique a d'autant plus volontiers accepté la demande américaine que les États-Unis se sont réservé le droit, dans la Convention, de retirer l'exemption prévue par le paragraphe 3 de l'article 10 (Dividendes) pour les dividendes payés par une société résidente des États-Unis à une société résidente de Belgique au cas où la Belgique ne remplirait pas ses obligations en matière d'échange de renseignements de manière satisfaisante.

L'inclusion des dispositions du paragraphe 7 dans une convention fiscale et/ou dans la loi d'assentiment à une convention fiscale ne semble, toutefois, pas nécessaire. En effet, avec l'Australie, conformément à la seconde phrase du paragraphe 5 de l'article 26 et conformément à l'article 3 de la loi d'assentiment, il est dérogé à l'article 318 du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992) qui limite indirectement le droit de recueillir des renseignements auprès des banques sur la base des articles 322 à 324 du CIR 1992 relatifs aux obligations des tiers. L'article 318 n'étant plus applicable, les dispositions des articles 322 à 324 s'appliquent pleinement lorsqu'il s'agit d'obtenir auprès des banques des renseignements demandés par les autorités fiscales australiennes conformément à l'article 26.

Lorsqu'une personne refuse de fournir un renseignement demandé par l'administration fiscale belge dans le cadre des articles 322 à 324 pour le compte de l'administration fiscale australienne, ce contribuable contrevient ce faisant à une disposition du CIR1992. Les pénalités prévues par les articles 445 et 449 en cas de contravention au CIR1992 sont, dès lors, applicables.

Si le Conseil d'État estimait, toutefois, qu'il serait nécessaire de déroger expressément aux articles 445 à 449 du CIR1992, l'article 5 suivant pourrait être ajouté à la loi d'assentiment : « Les sanctions prévues par les articles 445 à 459 du Code des impôts sur les revenus 1992 sont applicables à une personne qui contrevient à une obligation de fournir des renseignements qui sont demandés dans le cadre de l'article 26 de la Convention, tel qu'amendé par le Second Protocole, par l'autorité compétente australienne désignée conformément à la Convention. »

Par ailleurs, d'une manière générale, l'expérience montre que les personnes soumises à l'obligation de fournir des renseignements en matière fiscales, suite à la demande des autorités fiscales étrangères, s'exécutent avec diligence et bonne volonté » (1).

(1) Cette réponse a trait à un autre projet de loi à propos duquel un avis a été demandé (loi « portant assentiment au second protocole, fait à Paris le 24 juin 2009, modifiant la Convention entre le Royaume de Belgique et l'Australie tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu signée à Canberra le 13 octobre 1977, telle que modifiée par le Protocole signé à Canberra le 20 mars 1984, et adaptant la législation fiscale Belge à certaines dispositions dudit Second Protocole »), mais peut tout autant porter sur le présent projet.

5.2. Aan de gemachtigde is gevraagd waarom noch in de thans aan de Raad van State, afdeling Wetgeving, om advies voorgelegde dubbelbelastingverdragen of akkoorden inzake de uitwisseling van inlichtingen, noch in de erbij horende voorontwerpen van instemmingswet de afdwingbaarheid is geregeld. Het antwoord luidt als volgt :

« Le paragraphe 7 a été inclus dans l'article 25 (Échange de renseignements et Assistance administrative) de la Convention fiscale avec les États-Unis à la demande des autorités fiscales américaines. C'était la première fois que, dans une convention fiscale, la Belgique acceptait de fournir des renseignements bancaires en matière d'impôts sur les revenus. Or, les autorités fiscales américaines avaient des doutes quant à la pleine collaboration des banques belges et de l'administration fiscale belge lorsqu'il s'agirait de leur fournir les renseignements bancaires demandés. Afin de garantir le plus largement possible une bonne collaboration, la Belgique a, dès lors, accepté d'introduire les dispositions du paragraphe 7 dans l'article 25. La Belgique a d'autant plus volontiers accepté la demande américaine que les États-Unis se sont réservé le droit, dans la Convention, de retirer l'exemption prévue par le paragraphe 3 de l'article 10 (Dividendes) pour les dividendes payés par une société résidente des États-Unis à une société résidente de Belgique au cas où la Belgique ne remplirait pas ses obligations en matière d'échange de renseignements de manière satisfaisante.

L'inclusion des dispositions du paragraphe 7 dans une convention fiscale et/ou dans la loi d'assentiment à une convention fiscale ne semble, toutefois, pas nécessaire. En effet, avec l'Australie, conformément à la seconde phrase du paragraphe 5 de l'article 26 et conformément à l'article 3 de la loi d'assentiment, il est dérogé à l'article 318 du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR1992) qui limite indirectement le droit de recueillir des renseignements auprès des banques sur la base des articles 322 à 324 du CIR1992 relatifs aux obligations des tiers. L'article 318 n'étant plus applicable, les dispositions des articles 322 à 324 s'appliquent pleinement lorsqu'il s'agit d'obtenir auprès des banques des renseignements demandés par les autorités fiscales australiennes conformément à l'article 26.

Lorsqu'une personne refuse de fournir un renseignement demandé par l'administration fiscale belge dans le cadre des articles 322 à 324 pour le compte de l'administration fiscale australienne, ce contribuable contrevient ce faisant à une disposition du CIR1992. Les pénalités prévues par les articles 445 et 449 en cas de contravention au CIR1992 sont, dès lors, applicables.

Si le Conseil d'État estimait, toutefois, qu'il serait nécessaire de déroger expressément aux articles 445 à 449 du CIR1992, l'article 5 suivant pourrait être ajouté à la loi d'assentiment : « Les sanctions prévues par les articles 445 à 459 du Code des impôts sur les revenus 1992 sont applicables à une personne qui contrevient à une obligation de fournir des renseignements qui sont demandés dans le cadre de l'article 26 de la Convention, tel qu'amendé par le Second Protocole, par l'autorité compétente australienne désignée conformément à la Convention. »

Par ailleurs, d'une manière générale, l'expérience montre que les personnes soumises à l'obligation de fournir des renseignements en matière fiscales, suite à la demande des autorités fiscales étrangères, s'exécutent avec diligence et bonne volonté » (1).

(1) Dit antwoord heeft betrekking op een ander wetsontwerp waarover om advies is verzocht (wet « houdende instemming met het Tweede Protocol, gedaan te Parijs op 24 juni 2009, tot wijziging van de Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en Australië tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen, ondertekend te Canberra op 13 oktober 1977, zoals gewijzigd door het Protocol, ondertekend te Canberra op 20 maart 1984, en tot aanpassing van de Belgische belastingwetgeving aan sommige bepalingen van voormeld tweede Protocol »), doch het kan evenzeer worden betrokken op het voorliggende ontwerp.

5.3. S'agissant des dispositions pénales (1), le principe de la légalité s'applique de sorte qu'il appartient à la loi de définir clairement l'infraction (2).

Les articles 445 et 449 du CIR 92 ont trait aux infractions aux dispositions du « présent Code », ainsi que « des arrêtés pris pour leur exécution ». Les articles 450 et 455 à 459 CIR 92 renvoient chacun à certaines des infractions visées aux articles 449 à 456 alors que les articles 451, 452 et 453 CIR 92 prévoient des peines et font référence à cet effet aux cas d'enquête autorisés par les articles 322, 325 et 374 ou à la violation du secret professionnel, tel qu'il est défini à l'article 337.

Par conséquent, les articles 445 à 459 du CIR 92 ne s'appliquent pas d'eux-mêmes aux infractions aux dispositions de la convention préventive de la double imposition ou de l'article 3 du projet de loi. Si à la demande de l'autorité compétente de Saint-Marin, des renseignements sont recueillis dans les comptes, livres et documents des établissements de banque, de change, de crédit et d'épargne, cette collecte intervient sur le fondement du dispositif inscrit à la convention préventive de la double imposition et à l'article 3 du projet et pas en application des articles 322 à 324 du CIR 92. En effet, l'article 3 précité prévoit la possibilité de recueillir des renseignements indépendamment des limitations figurant à l'article 318 CIR 92, et cette faculté ne s'accompagne d'aucune condition particulière si ce n'est qu'il doit s'agir de renseignements dans le cadre de l'article 27, paragraphe 5, de la convention. Vu la finalité des compétences que les articles 322 à 324 du CIR 92 accordent à l'administration fiscale, le terme « contribuable » à l'article 322 CIR 92 doit par ailleurs s'entendre au sens de personnes à considérer comme contribuables en vertu du CIR 92 (3).

Vu ce qui précède et compte tenu de l'intention, telle qu'elle ressort des explications du délégué, on complétera le projet par un mécanisme de sanctions.

#### OBSERVATION PARTICULIÈRE

Protocole

Article 1<sup>er</sup>

La version française du nouvel article 27, paragraphe 5, de la convention mentionne « une personne agissant en tant [que] (...) fiduciaire » (le texte anglais authentique fait mention de « person acting (...) in a fiduciary capacity »), alors que le texte néerlandais porte « een persoon die werkzaam is in de hoedanigheid van (...) een zaakwaarnemer ». Ainsi, le texte néerlandais ne semble pas parfaitement conforme au texte authentique du Protocole et à la traduction française. On pourrait remédier à cette lacune linguistique en donnant des précisions supplémentaires dans l'exposé des motifs.

(1) Les amendes administratives prévues par l'article 445 CIR 92 présentent également un caractère pénal (Cour constitutionnelle, n° 91/2008, 18 juin 2008, B.8.1).

(2) Cf. les articles 12, alinéa 2, et 14 de la Constitution et l'article 7 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales. Dans l'arrêt *Kokkinakis* contre la Grèce du 25 mai 1993, la Cour européenne des droits de l'homme a jugé que l'article 7 consacre aussi, de manière plus générale, le principe de la légalité des délits et des peines et celui qui commande de ne pas appliquer la loi pénale de manière extensive au détriment de l'accusé, notamment par analogie.

(3) Comp. Anvers, 14 mars 2006, *TFR* 2006, p. 671, note M. Maus.

5.3. Voor strafbepalingen (1) geldt het legaliteitsbeginsel, zodat een strafbaar feit duidelijk in de wet moet worden bepaald (2).

De artikelen 445 en 449 van het WIB 92 hebben betrekking op de overtreding van de bepalingen van « dit Wetboek » of van « de ter uitvoering ervan genomen besluiten ». De artikelen 450 en 455 tot 459 WIB 92 verwijzen telkens naar bepaalde van de in de artikelen 449 tot 456 bedoelde misdrijven, terwijl de artikelen 451, 452 en 453 WIB 92 straffen stellen en daarbij verwijzen naar de door de artikelen 322, 325 en 374 toegelaten informatiegevallen of onderzoeken, of naar de schending van het bij artikel 337 bepaalde beroepsgeheim.

De artikelen 445 tot 459 van het WIB 92 zijn derhalve uit zichzelf niet toepasbaar op het overtreden van bepalingen van het dubbelbelastingverdrag of van artikel 3 van het wetsontwerp. Indien op vraag van de bevoegde autoriteit van San Marino inlichtingen worden ingewonnen in de rekeningen, boeken en documenten van bankinstellingen, wisselkantoren en krediet- en spaarinstellingen, gebeurt dit op grond van de regeling opgenomen in het dubbelbelastingverdrag en artikel 3 van het wetsontwerp en niet met toepassing van de artikelen 322 tot 324 van het WIB 92. Voormeld artikel 3 voorziet immers in de mogelijkheid om inlichtingen in te winnen, los van de beperkingen opgenomen in artikel 318 WIB 92, en aan die mogelijkheid worden geen bijzondere voorwaarden gekoppeld, behoudens dat het moet gaan om inlichtingen in het kader van artikel 27, paragraaf 5, van het verdrag. Gelet op de finaliteit van de bevoegdheden die de artikelen 322 tot 324 van het WIB 92 aan de belastingadministratie toekennen, moet de term « belastingplichtige » in artikel 322 WIB 92 trouwens begrepen worden in de zin van krachtens het WIB 92 als belastingplichtigen te beschouwen personen (3).

Gelet op wat voorafgaat en rekening houdend met de bedoeling zoals die blijkt uit de toelichting door de gemachtigde, zal het ontwerp moeten worden aangevuld met een sanctieregeling.

#### BIJZONDERE OPMERKING

Protocol

Artikel I

In de Nederlandse vertaling van het nieuwe artikel 27, paragraaf 5, van het verdrag is sprake van « een persoon die werkzaam is in de hoedanigheid van (...) een zaakwaarnemer », terwijl dit in de Franse vertaling wordt weergegeven met de woorden « une personne agissant en tant [que] (...) fiduciaire » (de authentieke Engelse tekst maakt melding van « person acting in (...) a fiduciary capacity »). De Nederlandse vertaling lijkt daardoor niet helemaal in overeenstemming te zijn met de authentieke tekst van het Protocol en met de Franse vertaling. Door het opnemen van een bijkomende toelichting in de memorie zou deze taalkundige onvolkomenheid verduidelijkt kunnen worden.

(1) Ook de administratieve geldboeten waarin artikel 445 WIB 92 voorziet hebben een strafrechtelijk karakter (Grondwettelijk Hof, nr. 91/2008, 18 juni 2008, B.8.1).

(2) Cf. de artikelen 12, tweede lid, en 14 van de Grondwet en artikel 7 van het verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden. Het Europees Hof voor de rechten van de mens heeft in het arrest *Kokkinakis* tegen Griekenland van 25 mei 1993 geoordeeld dat dat artikel 7 ook meer in het algemeen het beginsel huldigt dat strafbare feiten en straffen bij de wet omschreven moeten zijn, alsook het beginsel dat de strafwet niet op uitbreidende wijze ten nadele van de beklagde, inzonderheid bij analogie, mag worden toegepast.

(3) Vgl. Antwerpen, 14 maart 2006, *TFR* 2006, 671, noot M. Maus.

La chambre était composée de

M. M. VAN DAMME, président de chambre,  
MM. J. BAERT et L. SMETS, conseillers d'État,  
M. L. DENYS, assesseur de la section de législation,  
Mme G. VERBERCKMOES, greffier.

Le rapport a été présenté par Mme A. SOMERS, auditeur adjoint.

La concordance entre la version néerlandaise et la version française a été vérifiée sous le contrôle de M. J. BAERT.

*Le greffier,*

G. VERBERCKMOES.

*Le président,*

M. VAN DAMME.

De kamer was samengesteld uit

De heer M. VAN DAMME, kamervoorzitter,  
De heren J. BAERT en J. SMETS, staatsraden,  
De heer L. DENYS, assessor van de afdeling Wetgeving,  
Mevrouw G. VERBERCKMOES, griffier.

Het verslag werd uitgebracht door mevrouw A. SOMERS, adjunct-auditeur.

De overeenstemming tussen de Nederlandse en de Franse tekst werd nagezien onder toezicht van de heer J. BAERT.

*De griffier,*

G. VERBERCKMOES.

*De voorzitter,*

M. VAN DAMME.