

PARLEMENT
DE LA
COMMUNAUTÉ FRANÇAISE

Session 2016-2017

13 MARS 2017

PROJET DE DÉCRET

PORTANT ASSENTIMENT AU PROTOCOLE, FAIT À LUXEMBOURG,
LE 14 AVRIL 2014, ENTRE LA RÉPUBLIQUE DE POLOGNE ET LE
ROYAUME DE BELGIQUE MODIFIANT LA CONVENTION ENTRE LA
RÉPUBLIQUE DE POLOGNE ET LE ROYAUME DE BELGIQUE
TENDANT À ÉVITER LES DOUBLES IMPOSITIONS ET À PRÉVENIR LA
FRAUDE ET L'ÉVASION EN MATIÈRE D'IMPÔTS SUR LE REVENU ET
SUR LA FORTUNE, FAITE À VARSOVIE, LE 20 AOÛT 2001

RÉSUMÉ

Le présent Protocole modifie diverses dispositions de la Convention préventive de la double imposition belgo-polonaise du 20 août 2001, en vigueur depuis 2004. Les négociations ont été entamées en 2009 à la demande de la Pologne. Celle-ci avait décidé de modifier la méthode selon laquelle elle élimine la double imposition de certains revenus de source étrangère recueillis par des résidents de Pologne. La Pologne souhaitait passer, en ce qui concerne ces revenus, d'un système d'imputation de l'impôt étranger à un système d'exemption sous réserve de progressivité similaire à celui appliqué par la Belgique. Le Gouvernement polonais souhaitait dès lors revoir les conventions conclues avec les autres Etats membres de l'Union européenne qui, comme la Convention belgo-polonaise de 2001, prévoient un système général d'imputation.

TABLE DES MATIÈRES

EXPOSÉ DES MOTIFS	3
PROJET DE DECRET PORTANT ASSENTIMENT AU PROTOCOLE, FAIT À LUXEMBOURG, LE 14 AVRIL 2014, ENTRE LA RÉPUBLIQUE DE POLOGNE ET LE ROYAUME DE BELGIQUE MODIFIANT LA CONVENTION ENTRE LA RÉPUBLIQUE DE POLOGNE ET LE ROYAUME DE BELGIQUE TENDANT À ÉVITER LES DOUBLES IMPOSITIONS ET À PRÉVENIR LA FRAUDE ET L'ÉVASION EN MATIÈRE D'IMPÔTS SUR LE REVENU ET SUR LA FORTUNE, FAITE À VARSOVIE, LE 20 AOÛT 2001	10
AVANT-PROJET DE DÉCRET PORTANT ASSENTIMENT AU PROTOCOLE, FAIT À LUXEMBOURG LE 14 AVRIL 2014, ENTRE LA RÉPUBLIQUE DE POLOGNE ET LE ROYAUME DE BELGIQUE MODIFIANT LA CONVENTION ENTRE LA RÉPUBLIQUE DE POLOGNE ET LE ROYAUME DE BELGIQUE TENDANT À ÉVITER LES DOUBLES IMPOSITIONS ET À PRÉVENIR LA FRAUDE ET L'ÉVASION EN MATIÈRE D'IMPÔTS SUR LE REVENU ET SUR LA FORTUNE, SIGNÉE À VARSOVIE LE 20 AOÛT 2001	11
AVIS DU CONSEIL D'ETAT	12

EXPOSÉ DES MOTIFS

A. Résumé et contexte du Protocole

Le présent Protocole modifie diverses dispositions de la Convention préventive de la double imposition belgo-polonaise du 20 août 2001, en vigueur depuis 2004.

Les négociations ont été entamées en 2009 à la demande de la Pologne. Celle-ci avait décidé de modifier la méthode selon laquelle elle élimine la double imposition de certains revenus de source étrangère recueillis par des résidents de Pologne. La Pologne souhaitait passer, en ce qui concerne ces revenus, d'un système d'imputation de l'impôt étranger à un système d'exemption sous réserve de progressivité similaire à celui appliqué par la Belgique. Le Gouvernement polonais souhaitait dès lors revoir les conventions conclues avec les autres Etats membres de l'Union européenne qui, comme la Convention belgo-polonaise de 2001, prévoient un système général d'imputation.

Les négociations ont par ailleurs été mises à profit pour actualiser d'autres dispositions de la Convention afin de tenir compte de l'évolution du droit interne et des politiques conventionnelles des deux Etats et de la fiscalité internationale. Ainsi, notamment, l'article de la Convention relatif à l'échange de renseignements a été aligné sur la dernière version de l'article 26 du Modèle OCDE, qui intègre le standard international en la matière.

B. Contexte juridique européen

Les Etats membres ont conservé leurs compétences à l'égard des impôts directs, même si l'Union européenne dispose d'une compétence concurrente de principe en vertu de l'article 115 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE). Le Conseil, statuant à l'unanimité, arrête, en effet, des directives pour le rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des Etats 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 limitée (directive 2009/133/CEE du 19 octobre 2009 – remplaçant la directive 90/434/CEE du 23 juillet 1990 – concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'Etats membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un Etat membre à un autre; directive 2011/96/UE du 30 novembre 2011 – remplaçant la directive 90/435/CEE du 23 juillet 1990 – concernant le régime commun applicable aux sociétés mères

et filiales d'Etats membres différents; directive 2003/48/CE du 3 juin 2003 en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts; directive 2003/49/CE du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'Etats membres différents; directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE; directive 2010/24/UE du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures).

Les directives arrêtées par le Conseil ne couvrent en outre qu'une partie très limitée du champ d'application des conventions préventives de la double imposition et, en ce qui concerne la directive « épargne », sa finalité est fondamentalement différente. (Elle vise non pas à prévenir la double imposition mais à garantir que les intérêts alloués dans un Etat membre à des personnes physiques qui ont leur résidence fiscale dans un autre Etat membre soient effectivement imposés selon le droit interne de ce dernier Etat.) Ces instruments ne sont donc pas de nature à remettre en cause la compétence des Etats membres en ce qui concerne la conclusion de conventions préventives de la double imposition.

Par ailleurs, la Commission européenne a adopté le 28 avril 2009 une communication dans laquelle sont recensées les mesures que les Etats 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). La Commission demande notamment aux Etats membres d'opter dans leurs relations bilatérales pour une approche conforme aux principes de bonne gouvernance.

Dans le contexte juridique européen actuel, la Belgique conserve par conséquent la compétence de conclure des conventions destinées à éviter la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et à renforcer la coopération administrative en matière fiscale. En outre, les dispositions du présent Protocole, qui a été conclu dans le cadre de cette compétence, n'affectent pas les obligations imposées à la Belgique par les directives européennes précitées et sont conformes aux principes de bonne gouvernance prônés par la Commission.

C. Commentaires des articles

Définitions générales (Article I)

L'Article I du Protocole adapte la définition de l'autorité compétente belge et introduit une définition des fonds de pension.

Autorité compétente

En raison du caractère mixte du Protocole, les Ministres des Finances des Gouvernements des Régions et des Communautés, comme le Ministre des Finances du Gouvernement fédéral, sont compétents selon le contexte. La définition de l'autorité compétente belge qui figure à l'article 3, paragraphe 1, g) de la Convention est adaptée en conséquence.

Bien que le champ d'application de l'échange de renseignements, tel que prévu par le Protocole, s'étende aux impôts perçus par ou pour le compte de différents niveaux de pouvoir (Fédéral, Régions et Communautés), la communication avec la Pologne se fera, pour tous les impôts visés, via un seul point de contact (central). L'organisation et le fonctionnement concrets de ce point de contact, ainsi que la collaboration entre ce point de contact et les différents niveaux de pouvoir concernés, font l'objet d'un accord de coopération. Cet accord de coopération porte sur les renseignements échangés et l'assistance fournie non seulement dans le cadre d'un traité bilatéral (convention préventive de la double imposition ou accord d'échange de renseignements fiscaux) mais également dans le cadre de la directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, ainsi que dans le cadre de la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale de l'OCDE et du Conseil de l'Europe.

Fonds de pension

Le Protocole introduit une nouvelle exemption d'impôt à la source sur les dividendes et sur les intérêts en faveur des « fonds de pension ». Une définition des fonds de pension est donc insérée dans l'article 3 de la Convention aux fins de l'application de ces nouvelles exemptions.

En vertu de cette définition, un fonds de pension est toute personne établie dans un Etat contractant, dans la mesure où :

- cette personne est gérée afin d'administrer des régimes de retraite ou de fournir des prestations de retraite, ou
- cette personne gère des fonds pour le compte d'un ou plusieurs organismes qui, eux-mêmes, administrent des régimes de retraite ou fournissent des prestations de retraite.

En ce qui concerne la Belgique, les fonds de pension doivent être contrôlés par l'autorité des services et marchés financiers (FSMA) ou par la Banque Nationale de Belgique ou être enregistrés auprès du SPF Finances.

L'expression « fonds de pension » couvre donc

en ce qui concerne la Belgique :

- les institutions de retraite professionnelle visées par la Loi du 27 octobre 2006 relative au contrôle des institutions de retraite professionnelle ;

ainsi que :

- les organismes de placement collectif visés par l'Arrêté royal du 7 décembre 2007 relatif aux organismes de placement collectif à nombre variable de parts institutionnels qui ont pour but exclusif le placement collectif dans la catégorie d'investissements autorisés dans l'article 7, premier alinéa, 2° de la loi du 20 juillet 2004 ; et

- les entreprises d'investissement et les compagnies d'assurances,

dans la mesure où ces entités administrent des régimes de retraite, fournissent des prestations de retraite ou gèrent des fonds pour le compte d'entités qui administrent des régimes de retraite ou fournissent des prestations de retraite.

Dividendes (Article II)

Le Protocole modifie le taux maximal de l'impôt que l'Etat de la source peut prélever sur les dividendes dont le bénéficiaire effectif est un résident de l'autre Etat contractant.

Le taux général passe de 15 % à 10 % du montant brut des dividendes.

Participations importantes

Les dividendes sont exemptés d'impôt dans l'Etat de la source lorsque le bénéficiaire effectif est une société qui est un résident de l'autre Etat contractant et qui détient, pendant une période ininterrompue d'au moins 24 mois, directement au moins 10 pour cent du capital de la société distributrice. Un nouveau point 1A inséré dans le Protocole à la Convention (Article X, paragraphe 1 du présent Protocole) précise que la condition de détention minimale de 24 mois ne doit pas être remplie à la date de paiement des dividendes mais que les mois qui précèdent et qui suivent cette date sont pris en compte pour le calcul de cette période.

Dans les faits, ces nouvelles dispositions ne modifient toutefois pas la situation actuelle puisque les dividendes en question sont déjà exonérés de retenue à la source – tant en Pologne qu'en Belgique – en application de leur législation interne (notamment la législation ayant transposé la directive européenne « mère/filiale »).

Fonds de pension

Une exemption est également prévue pour les dividendes dont le bénéficiaire effectif est un fonds de pension, tel que défini au nouveau sous-paragraphe 1, i) de l'article 3 de la Convention (voir ci-avant). Une institution de retraite professionnelle qui administre des régimes de retraite ou fournit des prestations de retraite ainsi qu'un or-

ganisme de placement collectif pouvant prétendre aux avantages de la Convention en vertu des principes énoncés aux paragraphes 6.8 à 6.34 des Commentaires sur l'article 1 du Modèle OCDE de Convention fiscale peuvent être considérés comme le bénéficiaire effectif des dividendes sauf si cette institution ou cet organisme agit comme un simple relais pour le compte d'une autre personne qui bénéficie réellement des dividendes (cf. paragraphe 12.4 des Commentaires sur l'article 10 du Modèle OCDE 2014).

Pour pouvoir bénéficier de l'exemption dans l'Etat de résidence de la société distributrice, les fonds de pension doivent être des résidents de l'autre Etat contractant, c'est-à-dire qu'ils doivent être assujettis à l'impôt dans cet autre Etat. Un fonds commun de placement constitué en indivision ne possède pas de personnalité juridique et est fiscalement transparent. N'étant pas lui-même assujetti à l'impôt, un tel fonds ne pourra pas bénéficier de l'exemption lorsqu'il gère des fonds pour le compte d'institutions de retraite professionnelle qui fournissent des prestations de retraite. Par contre, ces institutions peuvent elles-mêmes bénéficier de l'exemption si elles remplissent les conditions prévues par la Convention.

En outre, l'exemption n'est accordée que si les actions ou autres droits générateurs des dividendes sont détenus aux fins des activités visées dans la définition précitée des fonds de pension, c'est-à-dire l'administration de régimes de retraite ou la fourniture de prestations de retraite ou la gestion de fonds pour le compte d'un ou plusieurs organismes qui administrent des régimes de retraite ou fournissent des prestations de retraite.

Intérêts (Article III)

Le Protocole ne modifie pas le taux général de retenue à la source sur les intérêts, qui reste fixé à 5 % du montant brut.

Les intérêts payés à un fonds de pension résident de l'autre Etat contractant sont exemptés. Comme pour les dividendes, l'exemption n'est accordée que si le fonds de pension est le bénéficiaire effectif des intérêts et si la créance au titre de laquelle les intérêts sont payés est détenue aux fins d'une activité mentionnée dans la définition des fonds de pension (voir ci-avant).

Cette nouvelle exemption s'ajoute à celles déjà prévues par la Convention en ce qui concerne les intérêts de prêts bancaires non représentés par des titres au porteur, les intérêts payés dans le cadre de la promotion des exportations et les intérêts payés aux Etats contractants ainsi qu'à leurs subdivisions politiques ou collectivités locales. Conformément à la politique conventionnelle de la Belgique, la délégation belge avait proposé de prévoir une exemption pour tous les intérêts payés par une entreprise à une autre entreprise. La Pologne n'était toutefois pas favorable à une telle exemp-

tion. Les intérêts payés entre entreprises belges et polonaises ne seront donc exemptés que dans la mesure où une telle exemption est prévue par le droit interne des Etats (notamment la législation ayant transposé la directive européenne « intérêts/redevances »).

Redevances (Article IV)

La définition des redevances a été modifiée afin d'éviter certains doutes émis en Pologne concernant l'application de l'article 12 de la Convention en ce qui concerne les logiciels informatiques.

La définition actuelle du terme « redevances » comprend notamment (comme celle du Modèle standard belge et du Modèle OCDE) les rémunérations de toute nature payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur « sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique ». En Belgique, cette partie de la définition couvre clairement les droits d'auteur sur les logiciels puisque ceux-ci sont assimilés à des œuvres littéraires en vertu de l'article XI.294 du Code de droit économique.

Cependant, des doutes ayant été soulevés par certains tribunaux polonais sur le fait qu'un logiciel informatique constitue une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, cette référence a été supprimée. La nouvelle définition mentionne uniquement les droits d'auteur sans préciser sur quoi ils portent, ce qui garantit que les droits d'auteur sur les logiciels sont couverts. Par ailleurs, la précision que les rémunérations de toute nature payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur des films cinématographiques et des films ou bandes enregistrées pour la radio ou la télévision constituent également des redevances a été déplacée à la fin du paragraphe 2. Les modifications apportées sont purement formelles et ne visent nullement à modifier le champ d'application actuel de l'article 12.

Une correction technique a été apportée au paragraphe 4 de l'article 12 de manière à mieux refléter le champ d'application des paragraphes 1er et 2 dudit article.

Pensions (Article V)

Actuellement, les pensions privées sont exclusivement imposables dans l'Etat de résidence du bénéficiaire. Le Protocole permet à l'autre Etat d'imposer les pensions et autres rémunérations similaires payées en exécution de la législation sociale ou dans le cadre de tout autre régime de retraite mais seulement si les cotisations qui ont servi à constituer la pension ont donné lieu à un avantage fiscal dans cet autre Etat. L'impôt que cet autre Etat peut percevoir est toutefois limité à 10 % du montant brut des paiements.

Le Protocole organise ainsi un partage de la compétence fiscale entre les deux Etats qui prend en considération les charges supportées par cha-

cun d'eux (c.-à-d. par l'Etat de la source lors de la constitution de la pension ou des capitaux en tenant lieu et par l'Etat de résidence du bénéficiaire après sa mise à la retraite).

Méthodes pour éliminer les doubles impositions (Article VI)

Comme indiqué ci-avant (section A, Contexte général), la Pologne a souhaité conclure le Protocole afin de modifier la méthode d'élimination de la double imposition prévue au paragraphe 2 de l'article 23 de la Convention en ce qui concerne certaines catégories de revenus de source belge perçus par des résidents de Pologne. La politique belge ayant également évolué sur ce point depuis la conclusion de la Convention, les dispositions relatives à l'élimination de la double imposition en Belgique ont également été actualisées.

a) En Belgique (Article 23, paragraphe 1er de la Convention)

Règle générale : exemption sous réserve de progressivité

Sous-paragraphes a) et b), 2ème alinéa : en vertu des dispositions actuelles de la Convention, les revenus de source polonaise perçus par les résidents de Belgique – autres que les dividendes, intérêts et redevances (tels que définis par la législation belge) – sont exemptés en Belgique sous réserve de progressivité, à condition qu'ils soient « effectivement imposés » en Pologne. Un revenu exempté d'impôt en Pologne en vertu de la législation fiscale polonaise n'est donc pas exempté en Belgique.

Conformément à la politique conventionnelle actuelle de la Belgique, cette condition continuera à s'appliquer lorsque le bénéficiaire des revenus est une personne physique. Par contre, en ce qui concerne les revenus perçus par les personnes morales, il suffira pour que l'exemption s'applique qu'ils soient « imposés » en Pologne. Un nouveau point 2B inséré dans le Protocole à la Convention (Article X, paragraphe 2, 2ème alinéa du présent Protocole) précise qu'un élément de revenu est « imposé » en Pologne lorsqu'il est soumis au régime fiscal normalement applicable à cet élément de revenu en vertu de la législation fiscale polonaise (même si ce régime consiste en une exemption d'impôt). Cette définition, qui figure dans le Modèle standard belge, est conforme à la jurisprudence de la Cour de Cassation dans l'Affaire Sidro (Cass., 15.9.1970, Bull. 489, p. 1618).

Sous-paragraphe b), 1er alinéa : la Belgique peut calculer la taxe communale additionnelle et la taxe d'agglomération additionnelle sur les revenus professionnels provenant de Pologne qui sont exonérés en Belgique conformément à la Convention. Ces taxes sont calculées comme si les revenus professionnels de source polonaise étaient des revenus de source belge.

Dividendes

Sous-paragraphe c) : les dividendes de participations importantes dans des sociétés résidentes de Pologne sont exemptés aux conditions et dans les limites prévues aux articles 202 à 205 du Code des Impôts sur les revenus 1992 (régime RDT).

Sous-paragraphe d) : Lorsque l'exemption prévue au sous-paragraphe c) ne s'applique pas au motif que les conditions de taxation auxquelles est subordonnée l'application du régime RDT ne sont pas remplies, les dividendes sont néanmoins exemptés de l'impôt des sociétés belge dans la mesure où ils sont générés par une activité industrielle ou commerciale effective que la société distributrice exerce activement en Pologne. Dans ce cas, l'exemption s'applique pour autant que les autres conditions du régime RDT soient remplies et ce, dans les limites prévues par le droit interne.

Intérêts et redevances

Sous-paragraphe e) : La quotité forfaitaire d'impôt étranger est imputée suivant les modalités prévues par les articles 285 à 289 du Code des Impôts sur les revenus 1992 pour les intérêts et les redevances qui sont imposés en Pologne conformément aux articles 11 et 12 de la Convention.

Prévention de la double déduction des pertes

Sous-paragraphe f) : Cette disposition figure déjà dans la Convention.

a) En Pologne (Article 23, paragraphe 2 de la Convention)

En Pologne, la double imposition des revenus imposables en Belgique sera à l'avenir évitée de la manière suivante.

Sous-paragraphe b) : l'impôt belge perçu sur les bénéfices d'entreprise, les dividendes (à l'exception de ceux visés au sous-paragraphe d) – voir ci-après), les intérêts, les redevances, les plus-values, les revenus de professions libérales et d'autres activités indépendantes et les pensions privées continuera à être imputé sur l'impôt polonais afférent aux mêmes revenus.

Sous-paragraphes a) et c) : les autres revenus (c'est-à-dire essentiellement les revenus des salariés du secteur privé et du secteur public et les rémunérations des dirigeants de société, ainsi que les revenus des artistes et des sportifs) seront exemptés sous réserve de progressivité.

Sous-paragraphes d) : les dividendes de source belge payés à une société résidente de Pologne seront également exemptés lorsque la société polonaise détient, pendant une période ininterrompue d'au moins 24 mois, au moins 10% du capital de la société résidente de Belgique qui paie les dividendes. La condition de détention minimale de 24 mois ne doit pas être remplie à la date de paiement des dividendes mais il est tenu compte, pour le calcul de cette période, des mois qui précèdent et qui suivent cette date (Article X, paragraphe 1er du

présent Protocole).

Procédure amiable (Article VII)

L'article 25 de la Convention est complété par un nouveau paragraphe 6, dans la ligne du paragraphe 5 du Modèle standard belge et du Modèle OCDE. Cette nouvelle disposition prévoit le recours à l'arbitrage afin de garantir la résolution des cas particuliers d'application de la Convention qui sont soumis aux autorités compétentes conformément au paragraphe 1er.

Si les autorités compétentes ne parviennent pas à un accord dans un délai de 2 ans à compter de la date à laquelle un cas a été présenté à la deuxième autorité compétente, les questions non résolues soulevées par ce cas seront soumises à arbitrage si la personne qui a présenté le cas en fait la demande. Conformément au Modèle standard belge, la demande d'arbitrage devra être introduite dans un délai de 2 ans à compter de la date à partir de laquelle l'arbitrage peut être demandé. Ce délai, qui ne figure pas dans le Modèle OCDE, vise à accélérer le processus de règlement des différends. Il convient, en effet, d'éviter que des cas soient soumis à l'arbitrage de nombreuses années après la première notification de la mesure contestée. Par ailleurs, afin d'éviter des décisions contradictoires, le recours à l'arbitrage n'est pas autorisé pour les questions qui ont déjà fait l'objet d'une décision par un tribunal judiciaire ou administratif de l'un ou l'autre des Etats.

La décision arbitrale lie les deux Etats et doit être appliquée quels que soient les délais prévus par leur droit interne, sauf si une personne directement concernée par le cas fait savoir qu'elle n'accepte pas l'accord amiable par lequel cette décision est mise en œuvre.

Les modalités d'application de la procédure d'arbitrage seront déterminées par accord amiable entre les autorités compétentes.

Echange de renseignements (Article VIII)

L'article 26 de la Convention est aligné sur celui du Modèle OCDE, qui constitue une des sources du standard international en matière d'échange de renseignements fiscaux.

Le nouveau paragraphe 1er permet d'échanger les renseignements « vraisemblablement pertinents » pour l'application de la Convention elle-même ou de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des deux Etats, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales.

La notion de « renseignements vraisemblablement pertinents » remplace celle de « renseignements appropriés » pour l'application de 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 Etats 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. Le fait que la pertinence réelle des renseignements ne peut être déterminée qu'après réception de ceux-ci par l'Etat requérant ne constitue pas une raison suffisante pour que l'Etat requis soit dispensé de l'obligation de les fournir. Il suffit généralement que des motifs sérieux permettent de penser que ces renseignements sont pertinents en vue de déterminer, établir, appliquer ou percevoir un impôt visé par l'article 26 tel que modifié par le Protocole.

Le nouveau paragraphe 1er couvre les « impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des Etats contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales ». En ce qui concerne la Belgique, le nouvel article 26 vise donc tous les impôts, quelle que soit leur nature ou leur dénomination, perçus par l'Etat fédéral et par les autres niveaux de pouvoir, c'est-à-dire :

- les impôts fédéraux (les quatre impôts sur les revenus, la taxe sur la valeur ajoutée, les droits de douane et d'accises, etc.) ;

- les impôts, taxes, etc. locaux et régionaux dont le service est assuré par l'Etat fédéral (p.ex. les centimes additionnels, les droits de succession, etc.) ;

- tous les impôts, taxes, ... perçus directement par les entités fédérées ou les pouvoirs locaux (p.ex. le précompte immobilier perçu par la Région flamande, la taxe sur les jeux et paris perçue par la Région wallonne, etc.).

Le nouveau paragraphe 2 reprend les dispositions relatives à la confidentialité des renseignements qui, pour l'essentiel, étaient déjà contenues dans le paragraphe 1er de l'article 26 de la Convention.

La manière dont les renseignements reçus par un Etat sont tenus secrets est en principe déterminée conformément aux règles en vigueur pour les renseignements obtenus par cet Etat 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 Etat peuvent être communiqués à des personnes ou autorités autres que celles mentionnées ci-dessus et être utilisées à d'autres fins lorsque cette possibilité est prévue par la législation des deux Etats et à condition que l'autorité compétente de l'Etat qui fournit les renseignements autorise cette communication.

Le paragraphe 3 est analogue au paragraphe 2 de la Convention et traite de certaines limitations à

l'échange de renseignements en faveur de l'Etat requis. L'Etat requis n'est notamment pas obligé de fournir des renseignements qu'il ne pourrait pas obtenir pour son propre usage sur la base de sa législation ou dans le cadre normal de sa pratique administrative.

Sur la base du paragraphe 4, l'Etat requis doit utiliser les moyens dont il dispose en matière de collecte de renseignements, même si ces renseignements ne sont utiles qu'à l'autre Etat. Ce nouveau paragraphe n'engendre aucune obligation nouvelle pour la Belgique car la pratique belge, comme celle de la plupart des Etats membres de l'OCDE, était déjà conforme à ces règles.

Le paragraphe 5 permet l'échange de renseignements spécifiques, notamment des renseignements bancaires, alors même que la législation fiscale ou la pratique administrative d'un Etat contractant n'autorise pas la collecte et la fourniture des renseignements en question. La première phrase de ce paragraphe correspond au paragraphe 5 de l'article 26 du Modèle OCDE, la seule différence étant qu'il est étendu aux renseignements relatifs à un trust ou une fondation.

La deuxième phrase du paragraphe 5 stipule que, dans la mesure où cela s'avère nécessaire, l'administration fiscale de l'Etat requis, en vue de fournir les renseignements demandés, a le pouvoir d'obtenir des renseignements, de procéder à des enquêtes et d'entendre des tiers ou des contribuables et ce nonobstant toute disposition contraire de sa législation fiscale interne. Cette disposition a été ajoutée au paragraphe 5 à la demande de la Belgique, à un moment où le Parlement n'avait encore adopté aucune décision concernant la levée du secret bancaire en droit interne. Etant donné l'entrée en vigueur, le 1er juillet 2011, de l'article 55 de la loi du 14 avril 2011 portant des dispositions diverses, cette disposition n'est en principe plus nécessaire. L'article 322 du Code des impôts sur les revenus 1992, tel que modifié par l'article 55 de la loi susmentionnée, permet en effet expressément à l'administration de réclamer auprès des établissements de banque, de change, de crédit et d'épargne tout renseignement pouvant être utile pour déterminer le montant des revenus imposables d'un contribuable lorsque ces renseignements sont demandés par un Etat étranger conformément aux dispositions relatives à l'échange de renseignements d'une convention préventive de la double imposition applicable et garantissant la réciprocité.

Par ailleurs, le paragraphe 5 permet également à l'autorité compétente belge d'obtenir des renseignements bancaires de la Pologne afin de soumettre un contribuable à l'impôt belge. A cet égard, l'administration devra évidemment respecter les procédures du droit interne, en particulier les dispositions de l'article 322, § 2, 3ème alinéa et de l'article 333/1, §1er du Code des impôts sur

les revenus 1992.

Il faut noter qu'une coopération analogue existe déjà actuellement entre la Belgique et la Pologne suite à la transposition de la directive 2011/16/UE du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, dans leur droit interne respectif (article 338 du Code des impôts sur les revenus 1992 en ce qui concerne la Belgique).

Limitation des avantages (Article IX)

Le nouvel article 28A inséré dans la Convention contient une disposition générale anti-abus qui permet aux Etats contractants de refuser toute exemption ou réduction d'impôt prévue par la Convention lorsque les revenus concernés sont payés en relation avec un montage artificiel. La notion de substance prend une place de plus en plus importante dans l'application des règles de fiscalité internationale. Dans ce contexte, la Cour de justice de l'Union européenne se réfère à la notion de « montage (purement) artificiel » lorsqu'elle considère qu'un Etat membre est en droit de priver un contribuable du bénéfice d'un avantage fiscal. En vertu de cette jurisprudence, le contribuable a le choix de la structure juridique qu'il met en place à partir du moment où elle correspond à une réalité économique ; seule la création d'une structure juridique artificielle est sanctionnée.

La résolution du Conseil de l'Union européenne du 8 juin 2010 sur la coordination des règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées et à la sous-capitalisation au sein de l'Union européenne énonce des critères permettant de caractériser un montage artificiel pour l'application de ces règles. Bien que n'ayant pas de portée juridique, cette résolution a le mérite d'éclairer la jurisprudence de la Cour de justice et de faciliter l'appréciation par les administrations nationales de ce qui constitue un montage artificiel. Si l'on prend en considération certains des éléments pris en compte dans ce contexte, les éléments suivants peuvent notamment permettre de conclure que des avantages conventionnels sont obtenus abusivement en raison d'un montage artificiel :

- l'attribution des revenus au titre desquels les avantages sont accordés ne repose pas sur un nombre suffisant de raisons économiques ou commerciales valables et ne reflète donc pas la réalité économique ;

- la société à laquelle les avantages conventionnels sont accordés ne correspond pas pour l'essentiel à une implantation réelle ayant pour objet l'exercice d'activités économiques effectives ;

- il n'existe pas de corrélation proportionnée entre les activités apparemment exercées par cette société et la mesure dans laquelle celle-ci existe physiquement, sous la forme de locaux, de personnel et d'équipements ;

- des avantages conventionnels sont accordés à une ou plusieurs personnes comme suite à un ou plusieurs accords qui ne correspondent à aucune réalité économique, qui ne servent que peu, voire aucun objectif commercial, ou qui pourraient être préjudiciables aux intérêts commerciaux des parties à l'accord ou aux accords dans leur ensemble.

Wallonie-Bruxelles.

Entrée en vigueur du Protocole (Article XI)

Chaque Etat contractant notifiera à l'autre Etat contractant, par la voie diplomatique, l'accomplissement des procédures requises par sa législation pour l'entrée en vigueur du Protocole. En ce qui concerne la Belgique, cette notification interviendra une fois que le Protocole aura été ratifié par le Roi. Compte tenu du caractère mixte du Protocole, ceci nécessitera l'obtention préalable 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 Belgique :

- en ce qui concerne les impôts dus à la source, aux revenus attribués ou mis en paiement à partir du 1er 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 revenus de périodes imposables commençant à partir du 1er janvier de l'année qui suit immédiatement celle de l'entrée en vigueur du Protocole ;

- en ce qui concerne les autres impôts pour lesquels il n'y a pas de période imposable, à toutes les impositions prenant naissance à partir du 1er janvier de l'année qui suit immédiatement celle de l'entrée en vigueur du Protocole.

Le Protocole fait partie intégrante de la Convention et demeurera en vigueur aussi longtemps que la Convention.

D. Nature du Protocole sur le plan interne

Conformément à l'accord de coopération entre l'Etat fédéral, les communautés et les régions, relatif aux modalités de conclusion des traités mixtes, signé à Bruxelles le 8 mars 1994, le Groupe de travail des traités mixtes a arrêté en date du 4 décembre 2012, le caractère mixte (Etat fédéral / Communautés / Régions) du Protocole. Ce Protocole doit dès lors également être soumis à l'assentiment des Parlements des Communautés et des Régions.

E. Avis du Conseil d'Etat

Dans son avis 60.630/4 rendu le 10 janvier 2017, le Conseil d'Etat a formulé des observations à propos de l'avant-projet de décret portant assentiment au Protocole dont il est question.

Les observations ont été prises en considération par le Gouvernement de la Fédération

PROJET DE DECRET

PORTANT ASSENTIMENT AU PROTOCOLE, FAIT À LUXEMBOURG, LE 14 AVRIL 2014, ENTRE LA RÉPUBLIQUE DE POLOGNE ET LE ROYAUME DE BELGIQUE MODIFIANT LA CONVENTION ENTRE LA RÉPUBLIQUE DE POLOGNE ET LE ROYAUME DE BELGIQUE TENDANT À ÉVITER LES DOUBLES IMPOSITIONS ET À PRÉVENIR LA FRAUDE ET L'ÉVASION EN MATIÈRE D'IMPÔTS SUR LE REVENU ET SUR LA FORTUNE, FAITE À VARSOVIE, LE 20 AOÛT 2001

Le Gouvernement de la Communauté française,

Sur proposition du Ministre-Président, chargé des Relations internationales,

Après délibération,

ARRÊTE :

Le Ministre-Président, chargé des Relations internationales, est chargé de présenter au Parlement le projet de décret dont la teneur suit :

Article unique

Sortiront leur plein et entier effet :

- Le Protocole, fait à Luxembourg le 14 avril 2014, entre la République de Pologne et le Royaume de Belgique modifiant la Convention entre la République de Pologne et le Royaume de Belgique tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir la fraude et l'évasion en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, faite à Varsovie le 20 août 2001 ;

- La Convention entre la République de Pologne et le Royaume de Belgique tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir la fraude et l'évasion en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, faite à Varsovie le 20 août 2001, telle que modifiée par le Protocole du 14 avril 2014.

Fait à Bruxelles, le

Par le Gouvernement de la Communauté française,

Le Ministre-Président,

R. DEMOTTE

AVANT-PROJET DE DÉCRET

PORTANT ASSENTIMENT AU PROTOCOLE, FAIT À LUXEMBOURG LE 14 AVRIL 2014, ENTRE LA RÉPUBLIQUE DE POLOGNE ET LE ROYAUME DE BELGIQUE MODIFIANT LA CONVENTION ENTRE LA RÉPUBLIQUE DE POLOGNE ET LE ROYAUME DE BELGIQUE TENDANT À ÉVITER LES DOUBLES IMPOSITIONS ET À PRÉVENIR LA FRAUDE ET L'ÉVASION EN MATIÈRE D'IMPÔTS SUR LE REVENU ET SUR LA FORTUNE, SIGNÉE À VARSOVIE LE 20 AOÛT 2001

Le Gouvernement de la Communauté française,

Sur proposition du Ministre-Président, chargé des Relations internationales,

Après délibération,

ARRÊTE :

Le Ministre-Président, chargé des Relations internationales, est chargé de présenter au Parlement le projet de décret dont la teneur suit :

Article unique

Le Protocole, fait à Luxembourg le 14 avril 2014, entre la République de Pologne et le Royaume de Belgique modifiant la Convention entre la République de Pologne et le Royaume de Belgique tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir la fraude et l'évasion en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Varsovie le 20 août 2001 sortira son plein et entier effet.

Fait à Bruxelles, le

Par le Gouvernement de la Communauté française,

Le Ministre-Président,

R. DEMOTTE

AVIS DU CONSEIL D'ÉTAT



CONSEIL D'ÉTAT

section de législation

avis 60.630/4
du 10 janvier 2017

sur

un avant-projet de décret de la Communauté française ‘portant assentiment au Protocole, fait à Luxembourg le 14 avril 2014, entre la République de Pologne et le Royaume de Belgique modifiant la Convention entre la République de Pologne et le Royaume de Belgique tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir la fraude et l’évasion en matière d’impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Varsovie le 20 août 2001’

Le 9 décembre 2016, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre-Président du Gouvernement de la Communauté française à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur un avant-projet de décret 'portant assentiment au Protocole, fait à Luxembourg le 14 avril 2014, entre la République de Pologne et le Royaume de Belgique modifiant la Convention entre la République de Pologne et le Royaume de Belgique tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir la fraude et l'évasion en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Varsovie le 20 août 2001'.

L'avant-projet a été examiné par la quatrième chambre le 10 janvier 2017. La chambre était composée de Pierre LIÉNARDY, président de chambre, Martine BAGUET et Bernard BLERO, conseillers d'État, et Colette GIGOT, greffier.

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

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 10 janvier 2017.

*

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

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

FORMALITÉ PRÉALABLE

En application de l'article 4, alinéa 2, 1°, du décret du 7 janvier 2016 'relatif à l'intégration de la dimension de genre dans l'ensemble des politiques de la Communauté française', chaque ministre doit établir, pour chaque projet d'acte législatif et réglementaire, un rapport d'évaluation de l'impact du projet sur la situation respective des femmes et des hommes, dit « test genre ».

À partir du 1^{er} janvier 2017 ², il s'agit d'une formalité obligatoire ³.

Il appartient dès lors à l'auteur du projet de veiller au bon accomplissement de celle-ci et d'en faire mention au préambule avec sa date.

EXAMEN DU TRAITÉ

Si les accords amiables conclus en exécution de l'article 25, § 6, de la Convention, tel qu'inséré par l'article VII du Protocole, prenaient la forme de traités au sens de la Constitution, il conviendrait de les soumettre à assentiment et de veiller à leur publication au *Moniteur belge* ⁴.

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

² En application de l'article 12 du décret du 7 janvier 2016.

³ Voir l'avis 58.206/4 donné le 14 octobre 2015 sur un avant-projet devenu le décret du 7 janvier 2016 'relatif à l'intégration de la dimension de genre dans l'ensemble des politiques de la Communauté française' (*Doc. parl.*, Parl. Comm. fr., 2015-2016, n° 215/1, pp. 15 à 23).

⁴ Voir, dans le même sens, l'avis 59.581/3 donné le 12 juillet 2016 sur un avant-projet de loi 'portant assentiment au Protocole entre le Royaume de Belgique et la République de Pologne, fait à Luxembourg le 14 avril 2014, modifiant la Convention entre le Royaume de Belgique et la République de Pologne tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir la fraude et l'évasion en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Varsovie le 20 août 2001', spécialement l'observation n° 5 (*Doc. parl.*, Chambre, 2016-2017, n° 2094/001, pp. 22-26).

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

1. Dans l'intitulé de l'avant-projet de décret et à l'article unique, en ce qui concerne un traité, il y a lieu de mentionner dans l'ordre suivant son appellation spécifique suivie de son intitulé et des mots « fait à ... (lieu), le ... (date) » ou « adopté à ... (lieu), le ... (date) » selon la formule utilisée dans le texte du traité. L'auteur de l'avant-projet veillera à reproduire exactement les intitulés de tous les traités à assentir ⁵.

2. Il y a lieu de porter assentiment non seulement au Protocole du 14 avril 2014 mais aussi à la Convention entre le Royaume de Belgique et la République de Pologne tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir la fraude et l'évasion en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, et au Protocole, signés à Varsovie le 20 août 2001 ⁶.

LE GREFFIER

LE PRÉSIDENT

Colette GIGOT

Pierre LIÉNARDY

⁵ *Principes de technique législative - Guide de rédaction des textes législatifs et réglementaires*, www.conseildetat.be, onglet « Technique législative », recommandation n° 73.1.

⁶ Voir la loi du 29 février 2004 'portant assentiment à la Convention entre le Royaume de Belgique et la République de Pologne tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir la fraude et l'évasion en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, et au Protocole, signés à Varsovie le 20 août 2001'. La section de législation s'est exprimée dans le même sens dans l'avis 60.303/4 donné le 14 novembre 2016 sur un avant-projet de décret de la Région wallonne 'portant assentiment au Protocole, fait à Luxembourg le 14 avril 2014, entre la République de Pologne et le Royaume de Belgique modifiant la Convention entre la République de Pologne et le Royaume de Belgique tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir la fraude et l'évasion en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Varsovie le 20 août 2001'.