
192

Numéro du rôle :

Arrêt n° 26/91
du 16 octobre 1991

A R R E T

En cause : la question préjudicielle posée par le Conseil d'Etat par arrêt du 24 avril 1990 en cause de la commune de Lanaken contre la Communauté flamande.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents J. DELVA et I. PETRY,
et des juges J. WATHELET, D. ANDRE, F. DEBAEDTS, L. DE
GREVE, K. BLANCKAERT, L.P. SUETENS, M. MELCHIOR, H. BOEL,
L. FRANCOIS et P. MARTENS,
assistée par le greffier L. POTOMS,
présidée par le président J. DELVA,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

* *

I. OBJET

Par arrêt du 24 avril 1990, la quatrième chambre du Conseil d'Etat a posé à la Cour d'arbitrage la question préjudicielle suivante :

"La loi du 16 août 1971 comporte-t-elle, en violation des articles 6 et 6bis de la Constitution, une discrimination illicite en tant qu'elle approuve le point XI du Protocole joint à la Convention entre le Gouvernement du Royaume de Belgique et le Gouvernement du Royaume des Pays-Bas tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et à régler certaines autres questions en matière fiscale, signé à Bruxelles le 19 octobre 1970, et aux termes duquel la disposition de l'article 15, § 3, 1°, ne s'applique pas aux personnes qui possèdent la nationalité néerlandaise et qui ont transféré leur domicile des Pays-Bas en Belgique après le 1er janvier 1970 ?"

II. FAITS ET PROCEDURE ANTERIEURE

Le 13 décembre 1983, le conseil communal de Lanaken décida d'instaurer pour l'exercice d'imposition 1984 une "taxe des résidents non fiscaux" d'un montant de 50.000 F. Le conseil communal se fondait sur la constatation qu'une partie des personnes visées font usage des équipements collectifs mais ne paient aucune taxe additionnelle à l'impôt des personnes physiques lorsqu'elles sont taxées à l'étranger dans le cadre de l'impôt sur les revenus.

Le 26 janvier 1984, la députation permanente limbourgeoise émit un avis défavorable, se référant aux conventions internationales aux termes desquelles aucune taxe analogue à l'impôt des personnes physiques ne peut être établie par des autorités locales à charge des résidents non fiscaux.

Le 13 mars 1984, le Ministre communautaire des Affaires intérieures communiqua à la députation permanente que le règlement-taxe de la commune de Lanaken ne pouvait faire l'objet d'une approbation, dès lors que ledit règlement était contraire aux conventions internationales en matière d'impôts sur les revenus et ne pouvait donc être appliqué aux résidents non fiscaux contribuables d'un pays avec lequel une convention préventive de la double imposition avait été conclue.

Le 16 mai 1984, la commune de Lanaken introduisit auprès du Conseil d'Etat une requête postulant l'annulation de l'arrêté du Ministre communautaire des Affaires intérieures du 13 mars 1984.

Par son arrêt du 30 janvier 1990, le Conseil d'Etat décida de rouvrir les débats afin de permettre aux parties d'arrêter leur point de vue concernant la question de savoir s'il n'appartient pas à la Cour d'arbitrage de contrôler si la disposition conventionnelle approuvée par la loi et dont la partie requérante dénonce l'inconstitutionnalité n'est pas contraire aux articles 6 et 6bis de la Constitution.

Par son arrêt du 24 avril 1990, le Conseil d'Etat

posa ensuite la question préjudicielle susdite à la Cour.

III. PROCEDURE DEVANT LA COUR

La Cour a été saisie de la question préjudicielle par la transmission d'une expédition de la décision de renvoi précitée, reçue au greffe le 15 mai 1990.

Par ordonnance du 15 mai 1990, le président en exercice a désigné les juges du siège conformément aux articles 58 et 59, alinéas 2 et 3, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage.

Les juges-rapporteurs ont estimé, en date du 23 mai 1990, n'y avoir lieu en l'espèce à application des articles 71 et 72 de la loi organique.

La décision de renvoi a été notifiée conformément à l'article 77 de la loi organique, par lettres recommandées du 29 mai 1990.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au Moniteur belge du 2 juin 1990.

La commune de Lanaken a introduit un mémoire le 28 juin 1990.

Par ordonnances des 7 novembre 1990 et 30 avril 1991, la Cour a prorogé le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu, respectivement jusqu'aux

15 mai 1991 et 15 novembre 1991.

Par ordonnance du 16 janvier 1991, le juge P. MARTENS a été désigné comme membre du siège, à la suite de

l'accession à l'éméritat du président J. SAROT et de l'accession à la présidence de Mme I. PETRY.

Par ordonnance du 30 avril 1991, le président J. DELVA a soumis l'affaire à la Cour, réunie en séance plénière.

Par ordonnance du 30 avril 1991, la Cour a :

- décidé que l'affaire n'était pas en état au motif que paraissait devoir être examinée d'office la compétence de la Cour pour répondre à une question préjudicielle relative à une loi par laquelle un traité reçoit assentiment lorsqu'est invoquée la violation des articles 6 et 6bis de la Constitution;
- invité la partie à déposer un mémoire à cet égard pour le 31 mai 1991 au plus tard.

Cette ordonnance a été notifiée à la commune de Lanaken par lettre recommandée du 2 mai 1991.

La commune de Lanaken a introduit un mémoire le 15 mai 1991.

Par ordonnance du 22 mai 1991, la Cour a déclaré l'affaire en état et fixé l'audience au 11 juin 1991.

Cette ordonnance a été notifiée à la commune de Lanaken par lettre recommandée du 23 mai 1991.

Par ordonnance du 5 juin 1991, la Cour a reporté l'audience au 12 juin 1991.

Cette ordonnance a été notifiée à la commune de Lanaken par lettre recommandée du 5 mai 1991.

A l'audience du 12 juin 1991 :

- les juges-rapporteurs L. DE GREVE et P. MARTENS ont fait rapport;
- l'affaire a été mise en délibéré.

La procédure s'est déroulée conformément aux articles 62 et suivants de la loi organique, relatifs à l'emploi des langues devant la Cour.

IV. LA CONVENTION FISCALE BELGO-NEERLANDAISE DU 19 OCTOBRE 1970

1. La Convention entre le Gouvernement du Royaume de Belgique et le Gouvernement du Royaume des Pays-Bas "tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et à régler certaines autres questions en matière fiscale" et le Protocole, qui fait partie intégrante de la Convention, ont été signés le 19 octobre 1970.

La loi portant approbation de la Convention et du Protocole est datée du 16 août 1971. L'article

unique de cette loi énonce :

"La Convention entre le Gouvernement du Royaume de Belgique et le Gouvernement du Royaume des Pays-Bas tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et à régler certaines autres questions en matière fiscale, et le

Protocole, signés à Bruxelles le 19 octobre 1970, sortiront leur plein et entier effet."

Les instruments de ratification ont été échangés à La Haye le 16 septembre 1971.

Conformément aux dispositions de l'article 31, § 2, de la Convention, la Convention est entrée en vigueur le 1er octobre 1971.

La loi d'approbation, la Convention et le Protocole ont été publiés au Moniteur du 25 septembre 1971.

2. Par dérogation à l'article 15, §§ 1er et 2, de la Convention, qui dispose que les ressources provenant d'un emploi salarié sont imposées dans l'Etat où l'emploi est exercé, l'article 15, § 3, 1°, de la Convention énonce que "les traitements, salaires et autres rémunérations similaires reçus par une personne qui est occupée comme travailleur frontalier dans la zone frontalière de l'un des Etats et qui a son foyer d'habitation permanent dans la zone frontalière de l'autre Etat, où elle rentre normalement chaque jour ou au moins une

fois par semaine, ne sont imposables que dans cet autre Etat".

Aux termes du point XI du Protocole, l'article 15, § 3, 1°, n'est pas applicable "aux personnes qui possèdent la nationalité néerlandaise et qui ont transféré leur domicile des Pays-Bas en Belgique après le 1er janvier 1970".

V. **EN DROIT**

- A -

A.1. Dans son mémoire du 28 juin 1990, la commune de Lanaken considère que le point XI du Protocole annexé à la convention fiscale belgo-néerlandaise, aux termes duquel l'article 15, § 3, 1°, de ladite convention est déclaré inapplicable aux personnes "qui possèdent la nationalité néerlandaise et qui ont transféré leur domicile des Pays-Bas en Belgique après le 1er janvier 1970" est contraire aux articles 6 et 6bis de la Constitution, pour les motifs suivants :

"Que cette dérogation s'applique exclusivement aux Néerlandais et n'est pas réciproque (Belges demeurant aux Pays-Bas); qu'une telle disposition d'exception ne figure pas davantage dans les conventions analogues signées avec la République fédérale d'Allemagne et la France;

Considérant que l'article 112 de la Constitution,

qui consacre le principe de l'égalité devant la loi fiscale, constitue une application particulière de l'article 6 de la Constitution, qui énonce le principe de l'égalité des Belges devant la loi en général;".

A.2. Dans son mémoire du 15 mai 1991, introduit à la suite de l'ordonnance de la Cour du 30 avril 1991, la commune de Lanaken écrit ce qui suit :

"Considérant que le Conseil d'Etat, section d'administration, dans son arrêt n° 33.905 du 30 janvier 1990 rendu en la présente cause, et qui ordonne la réouverture des débats, indique clairement qu'en vertu de l'article 68, alinéa 2, de la Constitution, les traités qui pourraient lier individuellement des Belges n'ont d'effet qu'après avoir reçu l'assentiment des Chambres et que la convention du 19 octobre 1970, dont la partie défenderesse se prévaut, et le protocole joint à cette convention, dont notre administration, partie requérante, dénonce l'inconstitutionnalité, ont été approuvés par la loi du 16 août 1971;

Considérant dès lors qu'une loi ordinaire (du 16.8.1971) a autorisé une inégalité de traitement et que la Cour, en tant que telle, est bel et bien compétente pour confronter aux articles 6 et 6bis de la Constitution la disposition conventionnelle approuvée par la loi dont notre administration dénonce l'inconstitutionnalité;

Par ces motifs, la commune de Lanaken est d'avis que la Cour d'arbitrage est compétente pour répondre à la question préjudicielle posée par le

Conseil d'Etat, section d'administration, dans son arrêt n° 34.796 du 24 avril 1990."

- B -

Quant à la compétence de la Cour

B.1. L'article 107ter, § 2, alinéa 2, 2°, de la Constitution dispose que la Cour d'arbitrage statue, par voie d'arrêt, sur la violation par une loi, un décret ou une règle visée à l'article 26bis, des articles 6, 6bis et 17 de la Constitution.

Le troisième alinéa du même paragraphe prévoit que la Cour peut être saisie par toute autorité que la loi désigne, par toute personne justifiant d'un intérêt ou, à titre préjudiciel, par toute juridiction.

Ce texte n'établit aucune distinction quant à l'étendue du contrôle de constitutionnalité selon que la Cour est saisie par une autorité, par une personne justifiant d'un intérêt ou par une juridiction.

B.2. L'article 107ter, § 2, alinéa 1er, de la Constitution dispose que la composition, la compétence et le fonctionnement de la Cour d'arbitrage sont déterminés par la loi. Cette disposition a été exécutée par la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage. Dans le titre Ier de la loi, qui concerne la compétence de la Cour, le chapitre Ier traite des recours en annulation (articles 1er à 25), le chapitre II des questions préjudicielles (articles 26 à 30). Ces dispositions n'établissent pas davantage de

distinction, dans la compétence attribuée à la Cour de contrôler la conformité des normes législatives aux articles 6, 6bis et 17 de la Constitution, selon que la Cour est saisie par un recours en annulation ou par une question préjudicielle.

L'article 3, § 2, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 reconnaît expressément la compétence de la Cour pour statuer sur les recours en annulation dirigés contre une loi, un décret ou une règle visée à l'article 26bis de la Constitution par lesquels un traité reçoit l'assentiment.

Aux termes de l'article 26 de la loi spéciale du 6 janvier 1989, la Cour d'arbitrage statue, à titre préjudiciel, par voie d'arrêt, sur les questions relatives à la violation par une loi, un décret ou une règle visée à l'article 26bis de la Constitution, d'une règle constitutionnelle de compétence ou des articles 6, 6bis et 17 de la Constitution.

Cette disposition n'exclut nullement les lois, décrets ou ordonnances par lesquels un traité reçoit l'assentiment.

- B.3. Certes, l'article 3, § 2, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 ramène à soixante jours, par dérogation à la règle générale figurant au § 1er, le délai d'introduction d'un recours en annulation d'une loi, d'un décret ou d'une ordonnance par lesquels un traité reçoit l'assentiment. Il ressort des travaux préparatoires que ce délai plus bref vise à "garantir la sécurité et la stabilité des relations internationales" (Doc., Sénat, 1981-1982, n° 246/1, p. 6; n° 246/2, pp. 40,

52, 105). Cet objectif serait méconnu si la Cour, sans limitation de temps, par un arrêt ayant autorité de chose jugée erga omnes, pouvait annuler la loi donnant effet dans l'ordre juridique belge à une disposition du droit conventionnel international.

Par elle-même, une décision préjudicielle par laquelle la Cour constate une violation n'est pas applicable erga omnes et ne fait pas non plus disparaître de l'ordre juridique belge la règle de droit qui en fait l'objet.

Il ne peut donc être déduit de la disposition de l'article 3, § 2, que le législateur spécial aurait voulu exclure la compétence de la Cour d'arbitrage pour répondre à une question préjudicielle relative à une loi, un décret ou une ordonnance par lesquels un traité reçoit l'assentiment.

Quant à la question préjudicielle

- B.4. L'article unique de la loi d'assentiment du 16 août 1971 énonce que la Convention et le Protocole du 19 octobre 1970 "sortiront leur plein et entier effet".

Le contrôle de la Cour implique l'examen du contenu des dispositions de la Convention et du Protocole. La Cour devra toutefois exercer son contrôle en tenant compte de ce qu'en l'espèce, il s'agit non d'un acte de souveraineté unilatéral mais d'une norme conventionnelle produisant également des effets de droit en dehors de l'ordre juridique interne.

Ainsi, la Cour ne pourrait prendre pour point de comparaison des situations fiscales qui échappent à l'ordre juridique belge.

B.5. Les règles constitutionnelles de l'égalité des Belges devant la loi et de la non-discrimination n'excluent pas qu'une différence de traitement soit établie entre certaines catégories de personnes, pour autant que le critère de différenciation soit susceptible de justification objective et raisonnable.

B.6. En vertu de l'article 15, §§ 1er et 2, de la Convention, les revenus provenant d'un emploi salarié sont en principe imposables dans l'Etat où la profession est exercée.

L'article 15, § 3, 1°, prévoit cependant une exception pour les traitements, salaires et autres rémunérations similaires reçus par une personne qui est occupée comme travailleur frontalier dans la zone frontalière de l'un des Etats et qui a son foyer d'habitation permanent dans la zone frontalière de l'autre Etat, où elle rentre normalement chaque jour ou au moins une fois par semaine. Un tel travailleur frontalier n'est imposable que dans l'Etat où il a son domicile.

Le point XI du Protocole prévoit à son tour une exception à cette exception à l'égard des personnes qui possèdent la nationalité néerlandaise et qui ont transféré leur domicile des Pays-Bas en Belgique après le 1er janvier 1970. La règle de l'article 15, §§ 1er et 2, leur est donc à nouveau applicable, ce qui a pour effet de faire entrer les intéressés dans le champ d'application de la loi fiscale néerlandaise.

Selon la commune de Lanaken, cette dérogation crée une double discrimination :

- a) entre les travailleurs frontaliers belges demeurant aux Pays-Bas et les travailleurs frontaliers néerlandais demeurant en Belgique;
- b) entre ces travailleurs frontaliers néerlandais et les travailleurs frontaliers tombant sous l'application des conventions fiscales analogues signées avec la République fédérale d'Allemagne et la France.

B.7. La règle générale applicable aux travailleurs frontaliers qui figure à la fois à l'article 15, § 3, 1°, de la Convention fiscale belgo-néerlandaise du 19 octobre 1970, à l'article 15, § 3, 1°, de la Convention fiscale belgo-allemande du 11 avril 1967 et à l'article 11, 2°, c), de la Convention fiscale belgo-française du 10 mars 1964 consiste en ce que les travailleurs frontaliers sont imposés dans leur "Etat de résidence".

Le point XI du Protocole du 19 octobre 1970 déroge à cette règle pour les travailleurs frontaliers néerlandais "qui ont transféré leur domicile des Pays-Bas en Belgique après le 1er janvier 1970".

La disposition du point XI du Protocole du 19 octobre 1970 trouve son origine dans le souci d'empêcher que de nombreux résidents néerlandais transfèrent leur domicile en Belgique pour des raisons essentiellement fiscales (Bulletin O. et R., n° 14 du 3 septembre 1974, Chambre, S.E. 1974,

p. 675; n° 19 du 15 mars 1983, Chambre, 1982-1983, p. 1502).

B.8. C'est afin de prévenir un risque d'évasion fiscale propre à une catégorie objectivement déterminée de contribuables étrangers qu'a été adoptée la règle dérogatoire prévue au point XI du Protocole précité.

Il se peut que, si elle était prévue aussi en faveur des travailleurs frontaliers belges, la même dérogation ait l'effet inverse de les soumettre à un régime fiscal plus favorable. Il se peut également que, si elle était insérée dans d'autres conventions bilatérales, une clause identique ait pour effet d'alléger la charge fiscale de certains travailleurs frontaliers, pour autant qu'au moment de son entrée en vigueur, la fiscalité belge soit moins lourde que celle du pays voisin.

Le principe d'égalité n'exige cependant pas que, dans chacune des conventions qu'elle négocie avec les Etats voisins pour éviter les phénomènes de double imposition, la Belgique se préoccupe d'assurer cas par cas aux travailleurs frontaliers le régime qui leur serait à tout moment le plus favorable.

B.9. Lorsque les parties contractantes ont prévu, en fonction d'éléments objectifs, un régime dérogatoire en matière d'impôts sur les revenus,

le législateur peut, sans violer les articles 6 et 6bis de la Constitution, donner son assentiment à ce régime dérogatoire lorsque, comme en l'espèce, celui-ci ne crée pas de distinction injustifiée.

PAR CES MOTIFS,

LA COUR

dit pour droit :

La loi du 16 août 1971 ne viole pas les articles 6 et 6bis de la Constitution, en tant qu'elle approuve le point XI du Protocole joint à la Convention entre le Gouvernement du Royaume de Belgique et le Gouvernement du Royaume des Pays-Bas tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et à régler certaines autres questions en matière fiscale, signé à Bruxelles le 19 octobre 1970, et aux termes duquel la disposition de l'article 15, § 3, 1^o, ne s'applique pas aux personnes qui possèdent la nationalité néerlandaise et qui ont transféré leur domicile des Pays-Bas en Belgique après le 1er janvier 1970.

Ainsi prononcé en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 16 octobre 1991.

Le greffier,
président,

Le

L. POTOMS

J. DELVA