

Numéro du rôle : 5383
Arrêt n° 32/2013 du 7 mars 2013

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative à la loi du 11 décembre 2002 « portant assentiment à la Convention entre le Royaume de Belgique et le Royaume des Pays-Bas tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, aux Protocoles Ier et II et à l'échange de lettres, faits à Luxembourg le 5 juin 2001 », et plus particulièrement aux articles 18 et 19 de la Convention, posée par la Cour d'appel d'Anvers.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents M. Bossuyt et R. Henneuse, et des juges E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, J. Spreutels, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul et F. Daoût, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président M. Bossuyt,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* * *

I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par arrêt du 10 avril 2012 en cause de Gerardus Obdeijn contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 17 avril 2012, la Cour d'appel d'Anvers a posé la question préjudicielle suivante :

« La loi du 11 décembre 2002 (*Moniteur belge* du 20 décembre 2002) portant assentiment à la Convention entre le Royaume de Belgique et le Royaume des Pays-Bas tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, et par conséquent la Convention entre la Belgique et les Pays-Bas elle-même, signée à Luxembourg le 5 juin 2011, viole-t-elle les articles 10, 11 et 172 de la Constitution dans la mesure où, pour une allocation de pension versée par le 'Algemeen Burgerlijk Pensioenfonds' (ABP) à un résident belge, le pouvoir d'imposition est attribué respectivement aux Pays-Bas ou à la Belgique selon que le bénéficiaire, en tant qu'ancien fonctionnaire des autorités néerlandaises, a exercé formellement ses activités soit pour les autorités néerlandaises soit pour un organisme de droit privé entièrement subventionné et contrôlé par les autorités néerlandaises, sachant que, dans les deux cas, les droits à la pension ont été constitués à charge des autorités néerlandaises ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- Gerardus Obdeijn, demeurant à 2360 Oud-Turnhout, Gaaienlaan 28;
- le Conseil des ministres.

Gerardus Obdeijn a également introduit un mémoire en réponse.

A l'audience publique du 9 janvier 2013 :

- ont comparu :
 - . Me W. Heyvaert, avocat au barreau de Bruxelles, pour Gerardus Obdeijn;
 - . Me A. van Lidth de Jeude, avocat au barreau d'Anvers, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs T. Merckx-Van Goey et J.-P. Moerman ont fait rapport;
- les avocats précités ont été entendus;
- l'affaire a été mise en délibéré.

Les dispositions de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

II. *Les faits et la procédure antérieure*

Gerardus Obdeijn, de nationalité néerlandaise mais résidant en Belgique depuis sa mise à la retraite en 1992, a introduit une réclamation contre les cotisations belges à l'impôt des personnes physiques pour les exercices d'imposition 2004 et 2005, qui reprenaient dans la base imposable les allocations de pension du « Algemeen Burgerlijk Pensioenfonds » néerlandais.

Gerardus Obdeijn bénéficie d'une pension sur la base de sa carrière professionnelle aux Pays-Bas, c'est-à-dire, d'une part, dix années en tant que militaire de carrière et, d'autre part, les trente années suivantes dans un établissement d'enseignement « spécial » subventionné par les pouvoirs publics.

Pour les droits à la pension constitués en tant que militaire de carrière, il n'est pas contesté que ceux-ci résultent d'un emploi public et que les allocations de pension sont imposées aux Pays-Bas et exonérées en Belgique, respectivement en vertu des articles 19, § 2, et 23, § 1er, a), de la Convention entre le Royaume de Belgique et le Royaume des Pays-Bas tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, et des Protocoles Ier et II et de l'échange de lettres, faits à Luxembourg le 5 juin 2001 (ci-après : la convention fiscale).

En revanche, en ce qui concerne les droits à la pension constitués dans l'établissement d'enseignement spécial, tant le premier juge que la Cour d'appel d'Anvers estiment qu'il s'agit de droits constitués dans le cadre d'un emploi privé. Selon la Cour d'appel, le texte de l'article 19, § 2, de la convention fiscale, combiné avec le point 23 du Protocole Ier, ne permet pas de conclure que le pouvoir d'imposition fondé sur ces dispositions aurait été attribué aux Pays-Bas dans la mesure où il s'agit d'une allocation qui est liée à des activités professionnelles dans le cadre d'un emploi privé. La Cour d'appel considère que la pension allouée sur cette base est assurément imposable en Belgique en vertu de l'article 18 de la convention fiscale.

Gerardus Obdeijn estime toutefois qu'il n'y a pas lieu de traiter différemment les allocations de pension résultant d'un emploi dans un établissement entièrement subventionné et contrôlé par les pouvoirs publics et les allocations de pension résultant d'un emploi auprès des pouvoirs publics eux-mêmes.

A la demande de Gerardus Obdeijn, la Cour d'appel décide de poser la question préjudicielle reproduite ci-dessus.

III. *En droit*

- A -

A.1. Gerardus Obdeijn expose en premier lieu que l'enseignement « spécial » aux Pays-Bas est comparable à l'enseignement libre subventionné en Belgique.

En vertu de l'article 23 de la Constitution néerlandaise, l'enseignement constitue une mission des pouvoirs publics, qui financent tant l'enseignement « spécial » que l'enseignement public.

Gerardus Obdeijn se réfère à plusieurs documents dont il ressortirait selon lui qu'il a été considéré pour l'ensemble de sa carrière professionnelle comme un fonctionnaire au service des pouvoirs publics.

A.2.1. Selon Gerardus Obdeijn, la première discrimination réside dans le fait qu'une distinction est établie entre un enseignant pensionné qui réside en Belgique et fonde ses droits à la pension sur une carrière dans l'enseignement « spécial » aux Pays-Bas, dont la pension est imposable en Belgique, et un enseignant pensionné qui réside en Belgique et fonde ses droits à la pension sur une carrière dans l'enseignement public aux Pays-Bas, dont la pension est imposable aux Pays-Bas.

C'est pourtant la même autorité qui se charge du paiement du salaire et de la constitution de la pension. Une différence purement formelle entre l'occupation dans un établissement privé et l'occupation dans un établissement public conduit à une modification du pouvoir d'imposition.

Selon Gerardus Obdeijn, cette situation est uniquement la conséquence d'une interprétation, par l'administration fiscale belge, du point 23 du Protocole Ier à la convention fiscale, où il est question, d'une part, d'un « emploi salarié public » et, d'autre part, d'un « emploi salarié privé ».

A.2.2. Selon Gerardus Obdeijn, il existe une deuxième discrimination, cette fois si l'on compare le régime afférent aux revenus courants et le régime applicable aux pensions. Dans le cadre du régime des revenus courants pour un contribuable résidant en Belgique qui travaille dans un service public aux Pays-Bas (article 19, § 1er, a), de la convention fiscale), l'administration fiscale n'établit aucune distinction entre les emplois publics et les emplois privés. Dans les deux cas, le revenu est imposé aux Pays-Bas et exonéré en Belgique.

A.3.1. Selon Gerardus Obdeijn, la distinction entre les emplois publics et les emplois privés est certes objective, mais elle n'est pas pertinente pour l'attribution du pouvoir d'imposition.

Il relève que le point 23 du Protocole Ier à la convention fiscale y a été inséré à la demande des Pays-Bas. Il n'apparaissait pas dans l'ancienne convention fiscale entre la Belgique et les Pays-Bas de 1970. Il a été inséré pour éclaircir un point qui a été tranché par l'arrêt dit « PTT » du 23 novembre 1994 du « Hoge Raad » des Pays-Bas, qui est sans rapport avec l'actuel problème.

La problématique tranchée par l'arrêt PTT précité portait sur l'imposabilité d'allocations de pension accordées à deux anciens travailleurs du « Staatsbedrijf der Posterijen, Telefonie en Telegrafie » qui avaient émigré en Allemagne. Lorsque cette entreprise d'Etat a été privatisée, il a été prévu que les allocations de pension seraient payées par la « Stichting Bedrijfspensioenfond PTT » et non plus par le « Algemeen Burgerlijk Pensioenfonds » néerlandais. Le « Hoge Raad » a décidé que l'Etat néerlandais pouvait lever l'impôt sur ces allocations de pension parce que l'élément déterminant n'était pas le fait qu'un établissement privé payait ces allocations de pension, mais bien le fait qu'un établissement public se chargeait de la constitution des droits à la pension. C'est pour lever tout doute à ce sujet qu'il a été prévu au point 23 du Protocole Ier à la convention fiscale qu'une pension d'origine néerlandaise relève du champ d'application de l'article 19, § 2, de cette convention, pour autant que le droit à cette pension ait été constitué dans le cadre d'un emploi public, quel que soit le débiteur de cette pension.

Pareille disposition ne figurait pas dans l'ancienne convention fiscale entre la Belgique et les Pays-Bas, de sorte que la Cour de cassation, par un arrêt du 4 mars 2010 (RG F.01.0076.N), a donné purement et simplement gain de cause à Gerardus Obdeijn. Etant donné que la pension de Gerardus Obdeijn a été payée par le « Algemeen Burgerlijk Pensioenfonds » et a été constituée au moyen de deniers publics, la problématique de l'arrêt PTT n'est pas en cause en l'occurrence, et il est déraisonnable d'interpréter le point 23 du Protocole Ier à la convention fiscale en ce sens qu'il conduirait en l'espèce à la différence de traitement critiquée.

A.3.2. Gerardus Obdeijn estime qu'il n'est pas proportionné de déplacer le droit d'imposition pour le confier à l'Etat de résidence sans attacher d'importance au fait que la constitution de la pension a entièrement été prise en charge par l'Etat néerlandais.

La justification raisonnable et le caractère proportionné de la mesure doivent s'apprécier à la lumière du but poursuivi, qui consiste à respecter la « courtoisie internationale », ce qui signifie concrètement que l'Etat de résidence s'abstienne de percevoir des impôts sur les salaires, traitements et autres rémunérations en cours et sur les pensions du personnel public travaillant au service de l'autre Etat.

Gerardus Obdeijn déclare enfin qu'à la lumière du principe de légalité en matière d'impôts, tel qu'il est inscrit à l'article 170 de la Constitution, l'on n'aperçoit pas quel intérêt général supérieur pourrait justifier cette différence de traitement.

A.4.1. Selon Gerardus Obdeijn, la différence de traitement critiquée visée en A.2.2, entre l'imposition des revenus courants et l'imposition des pensions, repose certes elle aussi sur un critère objectif, mais ce critère n'est pas raisonnablement justifié.

Il est sans doute raisonnable, s'agissant de l'imposition des pensions, d'établir une répartition proportionnée entre les années au cours desquelles les pensions ont été constituées dans le cadre d'un emploi salarié privé et les années au cours desquelles les pensions ont été constituées dans le cadre d'un emploi salarié public. Mais l'administration fiscale belge ne tient pas compte du fait que, dans certains cas, comme en l'espèce, l'emploi salarié prétendument « privé » est purement formel, alors que les moyens qui ont permis de financer cette pension proviennent intégralement de l'Etat néerlandais, qui finance tant l'enseignement « spécial » que l'enseignement public.

A.4.2. En outre, la différence de traitement critiquée est, à l'estime de Gerardus Obdeijn, disproportionnée, étant donné qu'elle tient uniquement compte de la distinction formelle entre un emploi privé et un emploi public, mais ne tient pas compte de la provenance des fonds grâce auxquels les allocations de pension sont financées.

Le but était que la répartition du pouvoir d'imposition à l'égard des revenus courants accordés au personnel public soit applicable de la même manière aux pensions qui sont payées au personnel public après le service actif.

Enfin, Gerardus Obdeijn fait valoir qu'à la lumière du principe de légalité en matière d'impôts, inscrit à l'article 170 de la Constitution, l'on n'aperçoit pas quel intérêt général supérieur pourrait justifier cette différence de traitement.

A.5. Le Conseil des ministres soutient que la différence de traitement repose sur un critère établi et incontestable, à savoir le caractère de droit public ou de droit privé de l'employeur. Les catégories de personnes dès lors clairement distinctes ne sont pas à ce point identiques que le législateur ne pourrait pas les traiter de manière différenciée.

Selon le Conseil des ministres, le critère de distinction est également raisonnable et pertinent.

L'on pourrait déduire du libellé de l'article 19 de la convention fiscale qu'il n'est pas nécessaire d'avoir exercé par le passé un emploi public pour entrer dans le champ d'application de cette disposition. L'article 19 doit toutefois être combiné avec le point 23 du Protocole Ier à cette convention. Ce point consolide l'arrêt n° 29.935 du 23 novembre 1994 du « Hoge Raad » néerlandais.

Selon le Conseil des ministres, ce point 23 prévoit clairement qu'une pension provenant des Pays-Bas ne tombe dans le champ d'application de l'article 19, § 2, de la convention fiscale que dans la mesure où le droit à cette pension a été constitué dans le cadre de l'exercice d'un emploi salarié public. Ce point établit une nette distinction entre un emploi salarié public et un emploi salarié privé. Si une pension a été partiellement constituée sur la base d'un emploi salarié privé et partiellement sur la base d'un emploi salarié public, il faudra, dans le premier cas, appliquer les dispositions de l'article 18 de la convention fiscale et, dans le deuxième cas, les dispositions de l'article 19, § 2, de cette convention, proportionnellement au nombre d'années accomplies dans chacun des emplois. Il est indifférent de savoir qui est le débiteur de la pension.

Etant donné que cette convention ne contient aucune définition, il faut, selon le Conseil des ministres, se fonder sur la distinction en droit néerlandais. Un emploi salarié privé est celui par lequel une personne physique conclut un contrat de travail avec un employeur, alors qu'un emploi salarié public est fondé sur une désignation dans une fonction officielle.

Le Conseil des ministres estime que deux situations fondamentalement différentes et incomparables sont visées et qu'il n'est dès lors pas question d'un traitement inégal.

Le Conseil des ministres relève qu'il ne découle pas automatiquement du fait que l'on reçoive une pension du « Algemeen Burgerlijk Pensioenfonds » que l'on entre dans le champ d'application des dispositions de l'article 19, § 2, de la convention fiscale. Une pension versée par ce fonds peut être de nature publique comme de nature privée, étant donné que tant les pouvoirs publics (de droit public) que les pouvoirs semi-publics (de droit privé) peuvent être affiliés au « Algemeen Burgerlijk Pensioenfonds ».

Selon le Conseil des ministres, le traitement différent des pensions qui sont liées à un emploi salarié privé antérieur et des pensions qui sont liées à un emploi salarié public antérieur est conforme à une pratique internationale courante dans le contexte des conventions fiscales. Il se réfère à la convention modèle de

l'Organisation de coopération et de développement économique (ci-après : OCDE). Le commentaire de l'OCDE confirme le principe selon lequel un droit exclusif d'imposition est attribué à l'Etat qui paie les rémunérations. Ce principe, qui est admis sur le plan international, est conforme à la notion de « courtoisie internationale » et aux conventions de Vienne sur les relations diplomatiques et consulaires. En outre, ce choix est fait dans quasiment toutes les conventions préventives de la double imposition conclues par la Belgique.

Etant donné que le fonctionnaire est l'émanation de l'Etat qu'il représente, le lien entre l'Etat et ce fonctionnaire, lorsque celui-ci se trouve à l'étranger, est si fort qu'il justifie que l'Etat conserve le pouvoir d'imposition à l'égard de la rémunération et des pensions de ce fonctionnaire.

Le Conseil des ministres se réfère à l'arrêt de la Cour n° 117/2011 du 30 juin 2011 pour appuyer sa thèse selon laquelle le traitement fiscal différent ne porte, en l'espèce, pas atteinte aux articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

Le Conseil des ministres conclut que la question préjudicielle appelle une réponse négative.

A.6. Gerardus Obdeijn répond que l'arrêt n° 117/2011 précité de la Cour a été rendu dans un contexte fondamentalement différent et concernait des faits essentiellement différents de ceux de la présente cause.

Premièrement, il s'agissait, dans l'affaire qui a donné lieu à l'arrêt n° 117/2011, de travailleurs frontaliers français qui étaient imposés sur leurs rémunérations. Deuxièmement, le droit néerlandais ne connaît aucune distinction entre les fonctionnaires statutaires et les fonctionnaires contractuels.

Gerardus Obdeijn observe que sa désignation dans l'enseignement « spécial » était entièrement équivalente à une désignation dans une fonction statutaire telle qu'elle existe en Belgique. L'enseignement « spécial » est intégralement subventionné et contrôlé par les pouvoirs publics néerlandais. Il n'était pas un fonctionnaire contractuel, mais était considéré comme agent définitif au sens de la « Algemene Burgerlijke Pensioenwet ». Du reste, il était chargé de l'exercice d'une partie de la puissance publique, ce qui ressort du fait qu'il représentait le *jus promovendi* de l'école à laquelle il était attaché. Par la signature de celui-ci sur le diplôme, l'élève en question était diplômé.

A.7. Gerardus Obdeijn répète qu'en ce qui concerne l'imposition des revenus courants, l'Etat de la source est compétent dès que le contribuable exerce une fonction publique, qu'il s'agisse d'un emploi salarié public ou d'un emploi salarié privé. A l'estime de Gerardus Obdeijn, la deuxième différence de traitement dénoncée entre le régime afférent aux revenus courants et celui afférent aux pensions reste injustifiée.

Il persiste à affirmer que la part de sa pension qui a été constituée au cours des trente dernières années de sa carrière dans l'enseignement « spécial » doit également être soumise à l'impôt aux Pays-Bas. Il rappelle qu'une « gratification jubilaire » lui a été accordée pour quarante ans de « loyaux services » auprès de l'autorité néerlandaise en raison de ses fonctions publiques, et il souligne qu'il n'a jamais signé le moindre contrat de travail mais qu'il a été engagé comme fonctionnaire.

- B -

B.1. La question préjudicielle porte sur la compatibilité, avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, de la loi du 11 décembre 2002 portant assentiment à la Convention entre le Royaume de Belgique et le Royaume des Pays-Bas tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, aux Protocoles Ier et II et à l'échange de lettres, faits à Luxembourg le 5 juin 2001 (ci-après : la convention fiscale).

L'article 2 de la loi précitée du 11 décembre 2002 dispose que la convention fiscale sortira son « plein et entier effet ».

La Cour ne saurait utilement contrôler cette loi sans prendre en compte le contenu des dispositions pertinentes de la convention fiscale.

B.2. La question préjudicielle porte en particulier sur les articles 18 et 19 de cette convention fiscale, à laquelle la loi en cause porte assentiment.

La disposition pertinente de l'article 18, à savoir le paragraphe 1er, a), énonce :

« Pensions, rentes, allocations de sécurité sociale et rentes alimentaires

1. a) Sous réserve des dispositions de l'article 19, paragraphe 2, les pensions et autres rémunérations similaires, payées à un résident d'un Etat contractant au titre d'un emploi antérieur, ainsi que les rentes et allocations - périodiques ou non - provenant de l'épargne-pension, de fonds de pension et d'assurances de groupe, qui sont payées à un résident d'un Etat contractant, ne sont imposables que dans cet Etat ».

Les dispositions pertinentes de l'article 19, à savoir les paragraphes 1er, a), et 2, a), énoncent :

« Fonctions publiques

1. a) Les salaires, traitements et autres rémunérations similaires, autres que les pensions, payés par un Etat contractant ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales à une personne physique, au titre de services rendus à cet Etat ou à cette subdivision ou collectivité, sont imposables dans cet Etat.

[...]

2. a) Les pensions payées par un Etat contractant ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, soit directement soit par prélèvement sur des fonds qu'ils ont constitués, à une personne physique, au titre de services rendus à cet Etat ou à cette subdivision ou collectivité, sont imposables dans cet Etat ».

La juridiction *a quo* combine l'article 19, § 2, a), de la convention fiscale avec le point 23 du Protocole Ier à cette convention, qui dispose :

« Ad. article 19, paragraphe 2

Une pension provenant des Pays-Bas tombe dans le champ d'application de l'article 19, paragraphe 2, dans la mesure où le droit à cette pension a été constitué dans le cadre de l'exercice d'un emploi salarié public et ce, quel que soit le débiteur de cette pension. Lorsque le droit à une pension a été constitué en partie dans le cadre d'un emploi salarié privé et en partie dans le cadre d'un emploi salarié public, la partie de cette pension qui est régie par l'article 18 et celle qui est régie par l'article 19, paragraphe 2, sont déterminées au prorata du nombre d'années pendant lesquelles le droit à cette pension a été constitué, respectivement, dans le cadre d'un emploi privé et dans le cadre d'un emploi public par rapport au nombre total d'années durant lesquelles le droit à cette pension a été constitué ».

B.3. La convention fiscale contient des règles visant à répartir le pouvoir d'imposition de ces Etats et vise principalement à éviter la double imposition des contribuables pour les mêmes revenus ou les mêmes éléments du patrimoine.

L'article 18 de la convention fiscale règle le pouvoir d'imposition de la Belgique et des Pays-Bas en matière de pensions et d'autres rémunérations similaires payées à un résident d'un Etat contractant au titre d'un emploi antérieur, ainsi qu'en matière de rentes et d'allocations - périodiques ou non – provenant de l'épargne-pension, de fonds de pension et d'assurances de groupe, qui sont payées à un résident d'un Etat contractant (article 18, § 1er, a), de la convention fiscale).

La règle générale veut que l'Etat de résidence du bénéficiaire détienne le pouvoir d'imposition (article 18, § 1er). Par dérogation à ce principe, le paragraphe 2 de l'article 18 accorde également à l'Etat de la source un pouvoir d'imposition si certaines conditions sont simultanément remplies.

L'article 19, § 2, a), contient lui aussi, en ce qui concerne les « fonctions publiques », une exception à la règle générale inscrite à l'article 18, ainsi qu'il a déjà été indiqué dans les termes du paragraphe 1er, a), de cet article.

Plus précisément, les pensions versées par l'Etat (ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales) à une personne physique « au titre de services rendus à cet Etat » (ou à cette subdivision ou collectivité) sont imposables dans cet Etat, même lorsque cette

personne réside dans l'autre Etat, sauf lorsque cette personne est un résident de l'autre Etat et en possède la nationalité.

B.4.1. La juridiction *a quo* demande s'il est discriminatoire qu'un Néerlandais qui réside en Belgique voie ses allocations de pension imposées en Belgique pour ce qui concerne la part de sa pension qui a été constituée au titre de ses prestations de services dans un établissement d'enseignement « spécial » aux Pays-Bas, alors qu'un Néerlandais qui réside en Belgique voit ses allocations de pension imposées aux Pays-Bas en ce qui concerne la part de sa pension qui a été constituée au titre de ses prestations de services en tant que fonctionnaire dans un service public de l'Etat néerlandais, bien que, dans les deux cas, la pension ait été constituée aux frais des pouvoirs publics néerlandais.

B.4.2. L'appelant devant la juridiction *a quo* fait valoir dans son mémoire devant la Cour qu'il existe encore une deuxième discrimination en ce que, pour les revenus courants d'un contribuable résidant en Belgique qui travaille aux Pays-Bas, il n'est établi, en vertu de l'article 19, § 1er, a), de la convention fiscale, aucune distinction entre les emplois salariés publics et les emplois salariés privés, alors que, pour les allocations de pension d'un contribuable résidant en Belgique qui a travaillé aux Pays-Bas, il est établi, en vertu de l'article 19, § 1er, b), de la convention fiscale, une distinction entre les emplois salariés publics et les emplois salariés privés.

Dès lors que les parties devant la Cour ne peuvent modifier, faire modifier ou étendre la portée de la question préjudicielle, la Cour n'a pas à examiner cette comparaison supplémentaire.

B.5. Le contrôle de la Cour impliquant l'examen du contenu des dispositions précitées de la convention fiscale, la Cour doit tenir compte de ce qu'il ne s'agit pas d'un acte de souveraineté unilatéral, mais d'une norme conventionnelle par laquelle la Belgique a pris un engagement de droit international à l'égard d'un autre Etat.

B.6. La circonstance que, pour l'imposition afférente aux allocations de pension constituées dans le cadre d'un emploi auprès des pouvoirs publics, l'article 19, § 2, a), de la convention fiscale, combiné avec le point 23 du Protocole Ier à cette convention, déroge au

principe de l'Etat de résidence qui s'applique en vertu de l'article 18 en matière de pensions privées est compatible avec les règles de la courtoisie internationale et du respect mutuel entre Etats souverains, qui découlent de l'idée que l'imposition en matière de pensions publiques revient à l'Etat qui s'est chargé du financement de la constitution de ces pensions publiques.

Ainsi qu'il a été mentionné dans le commentaire commun par article de la convention fiscale, l'article 19, § 2, a), précité correspond d'ailleurs à la convention modèle en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune qui est recommandée par le Comité fiscal de l'Organisation de coopération et de développement économique (OCDE), plus précisément le « Modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997 » (*Doc. parl., Sénat, 2001-2002, n° 2-1293/2, p. 52*).

B.7. Compte tenu de la large marge d'appréciation du législateur en matière fiscale, ce dernier n'a pas agi de manière déraisonnable en approuvant une convention préventive de double imposition qui, s'agissant des pensions publiques, déroge au principe de l'Etat de résidence et confie l'imposition à l'Etat qui a financé les moyens par lesquels ces pensions ont été constituées, contrairement aux pensions qui n'ont pas – ou pas principalement – été constituées par des moyens provenant de l'Etat de la source des revenus. En effet, le lien qui unit les contribuables à l'Etat où ils ont exercé leur emploi et où les droits à la pension ont été constitués est plus important dans le premier cas que dans le second.

La différence de traitement en cause n'emporte pas d'effets disproportionnés étant donné que la convention fiscale entend éviter la double imposition des pensions, mais ne garantit pas que le contribuable puisse bénéficier du régime fiscal le plus avantageux des deux. Le caractère favorable ou défavorable du traitement fiscal des contribuables concernés ne découle pas à proprement parler du choix du facteur de rattachement, mais du niveau d'imposition de l'Etat compétent (voy., dans le même sens, CJCE, 12 mai 1998, C-336/96, *Gilly*, point 34).

Par ailleurs, il n'est pas sans justification raisonnable de prendre en considération, dans le cadre d'accords internationaux visant à lutter contre la double imposition, les règles de courtoisie internationale entre Etats, d'autant plus lorsqu'elles sont codifiées au sein d'organisations internationales.

Pour le surplus, il appartient au juge compétent de décider dans quelle mesure la constitution de droits à la pension est fondée sur un emploi salarié privé ou sur un emploi salarié public et dans quelle mesure l'Etat s'est chargé du financement de la constitution de ces droits à la pension.

B.8. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

La loi du 11 décembre 2002 « portant assentiment à la Convention entre le Royaume de Belgique et le Royaume des Pays-Bas tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, aux Protocoles Ier et II et à l'échange de lettres, faits à Luxembourg le 5 juin 2001 » ne viole pas les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

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 constitutionnelle, à l'audience publique du 7 mars 2013.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Bossuyt