

Numéro du rôle : 5748
Arrêt n° 169/2014 du 27 novembre 2014

A R R E T

En cause : les questions préjudicielles relatives à l'article 608 du Code judiciaire, à l'article 1er de la loi du 14 avril 1965 portant approbation de la Convention entre la Belgique et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproque en matière d'impôts sur les revenus, du protocole final et des lettres annexes, signés à Bruxelles, le 10 mars 1964, aux articles 10, §§ 1er et 2, et 11, § 2, c), de cette Convention et à l'article 2 de la loi du 9 juin 1999 portant assentiment à l'Avenant à cette Convention, fait à Bruxelles le 8 février 1999, posées par la Cour d'appel de Mons.

La Cour constitutionnelle,

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

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* * *

I. *Objet des questions préjudicielles et procédure*

Par arrêt du 15 novembre 2013 en cause de l'Etat belge contre Dominique Jacquet, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 19 novembre 2013, la Cour d'appel de Mons a posé les questions préjudicielles suivantes :

1. « L'article 608 du Code judiciaire, interprété dans le sens où un accord amiable commun des autorités compétentes des Etats belge et français conclu, en application de l'article 24.2 de la convention belgo-française préventive de double imposition du 10 mars 1964 entre la Belgique et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative et juridique en matière d'impôt sur les revenus, à propos d'une difficulté ou d'un doute quant à l'exécution d'une disposition figurant dans cette Convention, est une loi déniaut au Pouvoir judiciaire toute compétence juridictionnelle d'interprétation du texte conventionnel par les autorités nationales, viole-t-il l'article 170 de la Constitution, lu en combinaison avec l'article 145 de la Constitution qui réserve toute contestation en matière de droits politiques aux cours et tribunaux ? »;

2. « L'article I de la loi d'assentiment du 14 avril 1965 de la Convention du 10 mars 1964 conclue à Bruxelles entre la Belgique et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproque en matière d'impôts sur les revenus et à travers cette loi, les articles 10.1, 10.2 et 11, § 2, c) de la convention elle-même, et l'article 2 de la loi du 9 juin 1999 portant assentiment à l'Avenant fait à Bruxelles le 8 février 1999 à la même convention, violent-ils les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lu ou non en relation avec la Convention européenne des droits de l'homme et l'article 1er du Protocole n° 1 à cette convention, dans la mesure où ledit article 10 de la convention franco-belge est interprété en sorte que les intercommunales hospitalières ne pourraient être considérées comme des entités ayant des activités de nature industrielle ou commerciale, alors que cette nature d'activité industrielle ou commerciale est reconnue par un arrêté royal du 10 avril 1995 aux régies communales autonomes exerçant des activités de soins ? ».

Des mémoires et des mémoires en réponse ont été introduits par :

- Dominique Jacquet, assistée et représentée par Me J. Malherbe et Me I. Richelle, avocats au barreau de Bruxelles;

- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me J.-F. Dizier, avocat au barreau de Charleroi.

Par ordonnance du 17 septembre 2014, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs J.-P. Snappe et L. Lavrysen, a décidé que l'affaire était en état, qu'aucune audience ne serait tenue, à moins qu'une partie n'ait demandé, dans le délai de sept jours suivant la réception de la notification de cette ordonnance, à être entendue, et qu'en l'absence d'une telle demande, les débats seraient clos le 8 octobre 2014 et l'affaire mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré le 8 octobre 2014.

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*

Il ressort de la décision de renvoi et de l'arrêt de la Cour d'appel de Mons du 30 novembre 2012 rendu dans la même affaire que la Cour d'appel de Mons est saisie d'un appel de l'Etat belge tendant à mettre à néant le jugement prononcé contradictoirement le 24 juin 2004 par le Tribunal de première instance de Namur en ce qu'il ordonne l'annulation des cotisations à l'impôt des non-résidents - personnes physiques - et à la taxe communale additionnelle établies à charge de Dominique Jacquet, pour les exercices d'imposition 1995, 1996 et 1997.

La Cour d'appel relève dans son arrêt que le litige porte sur l'interprétation de l'article 10 de la Convention du 10 mars 1964 entre la Belgique et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproque en matière d'impôts sur les revenus.

La Cour d'appel de Mons relève qu'il n'est pas contesté que la partie intimée a rempli toutes les formalités légales pour être considérée comme travailleur frontalier au sens de la Convention du 10 mars 1964 et qu'elle a été antérieurement taxée en France en cette qualité pendant une vingtaine d'années, sur la base de l'article 11, § 2, c), de la Convention du 10 mars 1964. En ce qui concerne les exercices d'imposition 1995 à 1997 en litige, l'Etat belge a cependant revu sa position et taxé d'office l'intimée sur la base de l'article 10, § 1er, de la Convention du 10 mars 1964.

Dominique Jacquet estime que l'article 10, § 1er, de la Convention du 10 mars 1964 précitée n'est pas applicable à sa situation fiscale, dans la mesure où, de son point de vue, une intercommunale n'est pas une personne morale de droit public de l'Etat ou d'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales. Son employeur, l'Association intercommunale des œuvres médico-sociales des arrondissements d'Arlon et de Virton (A.I.O.M.S.), appartient à la catégorie des établissements publics juridiquement autonomes constitués ou contrôlés par des collectivités locales de cet Etat au sens de l'article 10, § 2, de la Convention et, à défaut d'accord entre les deux Etats contractants, la taxation de ses revenus professionnels devrait donc relever de l'application de l'article 11, § 2, c), de cette Convention. Elle invite par ailleurs la Cour d'appel à poser des questions préjudicielles à la Cour constitutionnelle.

L'Etat belge estime que les rémunérations de l'intimée tombent dans le champ d'application de l'article 10, § 1er, de la Convention du 10 mars 1964 précitée, telle qu'en vigueur au cours des exercices d'imposition litigieux. L'administration fiscale précise par ailleurs disposer dans le présent litige d'un accord de l'administration fiscale française obtenu le 13 avril 2005 dans le cadre de la procédure de concertation visée à l'article 24, § 2, de la Convention. L'Etat belge estime que les dispositions de cet accord entre administrations fiscales française et belge constituent une loi au sens de l'article 608 du Code judiciaire.

La Cour d'appel de Mons relève que la lettre adressée le 13 avril 2005 aux services centraux belges de l'Administration de la fiscalité des entreprises et des revenus par l'administration fiscale française est relative à l'interprétation des dispositions de l'article 10 de la Convention du 10 mars 1964 dans le cadre de la procédure de concertation visée à l'article 24, § 2, de cette Convention et non un simple échange de lettres. Elle considère que les contacts entre les autorités compétentes des administrations fiscales des deux Etats contractants ne doivent pas nécessairement se dérouler selon la voie diplomatique et que le caractère contraignant ou obligatoire de cet accord administratif n'est pas subordonné à sa publication dans le *Moniteur belge* ou dans une source administrative écrite accessible aux tiers.

La Cour d'appel de Mons relève ensuite que, par arrêt du 9 mai 2008, la Cour de cassation a jugé que les dispositions de l'accord conclu entre les administrations belge et française sur la base de l'article 24, § 1er, de la Convention du 10 mars 1964 précitée constituent une loi au sens de l'article 608 du Code judiciaire. Elle estime dès lors devoir poser, en application de l'article 26 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, la première question préjudicielle reproduite ci-dessus.

La Cour d'appel de Mons examine ensuite s'il y a lieu de poser à la Cour constitutionnelle les questions préjudicielles formulées par l'intimée. Elle n'estime pas nécessaire de poser les deux premières questions préjudicielles formulées par l'intimée mais pose la troisième question préjudicielle qui est la seconde question préjudicielle reproduite ci-dessus.

III. *En droit*

- A -

Position de la partie intimée devant le juge a quo

A.1.1. La partie intimée devant le juge *a quo* relève que le litige au fond porte sur la question de savoir si les rémunérations payées par une association intercommunale hospitalière belge, établie dans la zone frontalière belge, à du personnel infirmier résidant dans la zone frontalière française, sont soumises au régime des travailleurs frontaliers (article 11 de la Convention du 10 mars 1964) ou sont considérées comme des rémunérations publiques (article 10, § 1er, de la Convention du 10 mars 1964).

A.1.2. Concernant la première question préjudicielle, la partie intimée relève que l'administration fiscale chargée d'appliquer la Convention du 10 mars 1964 a pendant de nombreuses années, considéré que l'article 10, § 1er, de la Convention n'était pas applicable aux travailleurs résidant dans la zone frontalière française et travaillant dans la zone frontalière belge au profit d'une intercommunale, avant d'opérer un revirement de sa position administrative au milieu des années 1990. L'Etat belge se prévaut à cet égard d'un accord conclu entre autorités fiscales belge et française. La partie souligne qu'un accord de 2011 entre les mêmes autorités fiscales considérerait l'Institut national de la santé et de la recherche médicale (INSERM) et le Centre national de la recherche scientifique (CNRS) comme ayant aussi un caractère industriel ou commercial pour l'application de l'article 10 de la Convention du 10 mars 1964. Aucun de ces deux accords n'a été publié. La partie soutient que cet accord constitue une simple position administrative, qui n'a pas force de loi et qui ne peut être opposée aux contribuables à défaut de publication au *Moniteur belge*. Il revient aux cours et tribunaux d'apprécier si les conditions d'application de l'article 10, § 1er, de la Convention sont bien remplies. Les « autorités compétentes » au sens de l'article 24, § 2, de la Convention du 10 mars 1964 ne sont pas les administrations fiscales nationales mais les autorités dûment habilitées pour mener des négociations internationales et engager l'Etat belge dans ce contexte. Considérer un simple échange de lettres entre administrations fiscales comme un « accord amiable » au sens conventionnel reviendrait à nier les principes de répartition des pouvoirs ainsi que le principe constitutionnel de légalité de l'impôt. La partie relève par ailleurs que les autorités fiscales donnent un effet rétroactif à l'accord. Cet accord viole le principe de légalité de l'impôt puisqu'en réalité, c'est l'administration fiscale qui fixe la règle d'imposition et on ne peut considérer qu'il s'agit d'une loi interprétative puisque l'administration fiscale belge opère un revirement de position par rapport à la pratique mise en œuvre durant près de 30 années.

La partie observe que si l'on devait considérer que le principe de légalité n'est pas affecté en l'espèce, le prétendu accord devrait être ramené à une simple interprétation administrative, qui n'aurait aucune valeur de loi et tomberait sous le contrôle des cours et tribunaux.

La partie estime par ailleurs que l'article 145 de la Constitution est en réalité une suite - indispensable - aux droits fondamentaux reconnus au titre II de la Constitution et aux articles 170, 172 et 191 de la Constitution, de sorte qu'il fait partie des dispositions au regard desquelles la Cour peut exercer son contrôle de constitutionnalité. Or, si l'on considère que le prétendu accord a valeur de loi et serait soustrait à l'appréciation des cours et tribunaux, l'on prive les contribuables du droit essentiel de pouvoir soumettre la pratique administrative à l'appréciation des cours et tribunaux. Un texte non publié échapperait ainsi à toute possibilité de contrôle. La partie conclut que la première question préjudicielle appelle une réponse positive.

A.1.3. Concernant la seconde question préjudicielle, la partie intimée devant le juge *a quo* estime qu'il faut traiter de la même manière les régies communales autonomes hospitalières et les intercommunales hospitalières. Or, en ce qui concerne les régies communales autonomes, les activités hospitalières sont bien de nature industrielle ou commerciale; il faut d'ailleurs relever que l'activité hospitalière comporte un ensemble de prestations de nature médicale et paramédicale, mais également des prestations de services divers, telle la fourniture de médicaments, de repas, de prestations de type hospitalier, etc. La partie rappelle par ailleurs l'arrêt de la Cour n° 148/2012 du 6 décembre 2012 qui a estimé que les régies communales autonomes sont comparables aux intercommunales. La partie conclut dès lors que la seconde question préjudicielle appelle une réponse positive.

Position du Conseil des ministres

A.2.1. Concernant la première question préjudicielle, le Conseil des ministres considère tout d'abord que la Cour n'est pas compétente pour répondre à la question dès lors qu'elle vise une violation de l'article 145 de la Constitution qui n'entre pas dans le champ d'application de l'article 26, § 1er, de la loi spéciale sur la Cour constitutionnelle. Par ailleurs, dès lors que la question vise une violation des articles 145 et 170 de la Constitution, la Cour ne peut y répondre sans excéder les limites de ses pouvoirs. La première question préjudicielle n'appelle dès lors pas de réponse, selon le Conseil des ministres, qui invoque l'arrêt n° 158/2012 du 20 décembre 2012.

Subsidiairement, le Conseil des ministres estime qu'il n'y a pas de violation de l'article 170 de la Constitution. Il rappelle à cet égard l'arrêt de la Cour n° 20/2004 du 4 février 2004 qui précise que la Cour doit « exercer son contrôle en tenant 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 ». Le Conseil des ministres invite la Cour à prendre en compte le principe de droit international transcrit notamment par l'article 31, paragraphe 3, a), de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités. L'accord conclu en l'espèce, dont le juge *a quo* ne met pas en cause la régularité, s'inscrit dans le droit fil de cette disposition. Le Conseil des ministres rappelle par ailleurs l'arrêt de la Cour de cassation du 9 mai 2008. Si la question préjudicielle et les motifs de la décision de renvoi tendent à critiquer l'interprétation de la Cour de cassation, ils n'indiquent guère en quoi il y aurait une violation de l'article 170 de la Constitution. Le Conseil des ministres observe au surplus que le pouvoir judiciaire conserve sa compétence juridictionnelle d'interprétation de la Convention du 10 mars 1964 mais qu'il doit tenir compte de l'accord conclu par les Etats contractants. Conformément à l'article 608 du Code judiciaire, il appartient en outre à la Cour de cassation de vérifier si cette interprétation respecte la portée et les limites dudit accord. En admettant que ce soient les effets de l'accord pris en application de l'article 24, § 2, de la Convention du 10 mars 1964 qui sont contestés au regard de l'article 170 de la Constitution, le Conseil des ministres estime qu'il n'y a pas davantage de violation de cet article. Il rappelle l'arrêt de la Cour n° 19/2006 du 1er février 2006. Il conclut que dans l'interprétation qui lui est donnée par la Cour de cassation, l'article 608 du Code judiciaire ne viole pas l'article 170 de la Constitution dès lors que, d'une part, un accord pris en vertu de l'article 24, § 2, de la Convention du 10 mars 1964 dont la légalité n'est du reste pas contestée, ne fixe aucunement dans l'ordre juridique interne les éléments de l'imposition, mais se limite à déterminer lequel des deux Etats contractants conserve son pouvoir d'imposition et que, d'autre part, l'Etat belge conserve en l'espèce son pouvoir d'imposition en vertu d'une application combinée des articles 10, § 1er, et 24, § 2, de la Convention du 10 mars 1964, dispositions dont la validité n'est nullement remise en cause par la question préjudicielle.

A.2.2. Concernant la seconde question préjudicielle, le Conseil des ministres relève tout d'abord que pour les exercices d'imposition sur lesquels le juge *a quo* doit se prononcer, il ne résulte d'aucune disposition quelconque de droit belge, en particulier de l'arrêté royal du 10 avril 1995, que les régies communales autonomes exerçant des activités de soins sont considérées comme des entités ayant des activités de nature industrielle ou commerciale. Telle qu'elle est posée, la question préjudicielle appelle dès lors une réponse négative.

Subsidiairement, s'il devait résulter des considérations de la décision rendue par le juge *a quo* que ce juge a eu égard à l'arrêté royal du 10 avril 1995, tel qu'il a été modifié par l'arrêté royal du 9 mars 1999, pris en exécution de l'article 263bis de la Nouvelle loi communale, le Conseil des ministres relève que cette disposition n'est entrée en vigueur que le 25 juin 1999 et n'est dès lors pas susceptible de trouver application dans le cadre du litige soumis au juge *a quo*. Il n'y a donc pas lieu de reformuler la seconde question préjudicielle en ce sens et la réponse à cette question doit être négative.

Plus subsidiairement encore, le Conseil des ministres estime que la comparaison des intercommunales et des régies communales autonomes pour l'application de l'article 10 de la Convention du 10 mars 1964 n'est pas pertinente. Les intercommunales ne peuvent se prévaloir exclusivement du statut d'intercommunale pour ne pas être considérées comme des entités ayant des activités de nature industrielle ou commerciale. Il y a lieu en réalité de prendre en compte l'activité réelle de la personne morale de droit public, qu'il s'agisse d'une intercommunale ou d'une régie communale autonome. Le Conseil des ministres invoque à l'appui de sa thèse un arrêt de la Cour de cassation du 9 mai 2008.

Réponse du Conseil des ministres

A.3. Concernant la seconde question préjudicielle, le Conseil des ministres fait valoir que la thèse de la partie intimée selon laquelle les associations intercommunales ne seraient pas visées par l'article 10, § 1er, de la Convention du 10 mars 1964 est contraire à l'arrêt rendu par la Cour de cassation le 4 juin 2010 selon lequel il résulte de l'article 3 de la loi du 22 décembre 1986 que les intercommunales sont des personnes morales de droit public et que, par conséquent, conformément à cet article 10, § 1er, les rémunérations allouées au personnel par une intercommunale dont le siège est situé en Belgique sont imposables exclusivement dans cet Etat. Il n'appartient cependant pas à la Cour constitutionnelle d'examiner dans le cadre de cette procédure si l'interprétation que donne la Cour de cassation à l'article 10, § 1er, de la Convention est erronée. La Cour n'est d'ailleurs pas interrogée sur ce point et la Cour d'appel a considéré que l'intercommunale hospitalière est une personne morale de droit public visée par l'article 10, § 1er, de la Convention du 10 mars 1964.

La seconde question préjudicielle porte, par contre, sur les termes « ne se livrant pas à une activité industrielle ou commerciale » figurant à l'article 10, § 1er, de la Convention. Le Conseil des ministres estime que ces termes doivent être interprétés au regard du droit fiscal interne des Etats contractants. Il se fonde à cet égard sur l'article 22 de la Convention du 10 mars 1964. Invoquant tout à la fois l'article L1512-6, § 1er, du Code de la démocratie locale et de la décentralisation et l'arrêt de la Cour de cassation du 9 mai 2008, le Conseil des ministres conclut que, dans le cadre de l'application de la Convention du 10 mars 1964, le fait qu'une personne morale de droit public soit une intercommunale, définie par sa loi organique comme ne pouvant pas exercer d'activité commerciale, n'implique pas qu'en matière fiscale, celle-ci puisse le cas échéant exercer une activité commerciale. La qualification de l'activité dépend, de fait, du caractère réel de l'activité exercée comme cela est prévu en principe en matière fiscale lorsqu'il s'agit d'assujettir à l'impôt des sociétés une personne morale selon le type d'activité qu'elle exerce. Le Conseil des ministres conclut que la qualification de l'activité à laquelle se livre une personne morale de droit public au sens de l'article 10, § 1er, de la Convention du 10 mars 1964 doit s'évaluer selon une combinaison de critères non formels que remplirait ladite personne morale : la poursuite d'un but spéculatif, le financement de l'activité, les conditions dans lesquelles l'établissement exerce ses activités, son mode d'organisation, la nature d'un service public. Il s'agit de déterminer si l'établissement opère dans des conditions normales de marché, ce qui relève, dans le cas d'espèce, de la compétence du juge du fond et non de la Cour constitutionnelle. La même conclusion doit être tirée quant aux dispositions régissant les régies communales invoquées par la partie adverse.

Le Conseil des ministres estime enfin que l'arrêt n° 148/2012 invoqué par la partie intimée ne conduit pas aux conclusions qu'elle tire. Par ailleurs, dans ce dernier arrêt, il s'agissait de comparer en droit belge le traitement fiscal distinct des régies communales et des intercommunales, ce qui n'est pas le cas rencontré dans le cas d'espèce. En effet, la Convention du 10 mars 1964 détermine les facteurs de rattachement qui permettront aux Etats contractants d'affirmer leur pouvoir d'imposition. Or, en l'occurrence, 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. Le fait d'être imposable en Belgique plutôt qu'en France n'est pas nécessairement discriminatoire dans l'ordre juridique belge, dans la mesure où les répercussions négatives éventuelles de la différence de traitement proviennent de la disparité du niveau d'imposition au sein des Etats parties à la Convention et non directement de l'ordre juridique belge, en ce compris la Convention du 10 mars 1964.

Réponse de la partie intimée devant le juge a quo

A.4.1. Concernant la recevabilité de la première question préjudicielle, la partie intimée conteste la pertinence de la référence à l'arrêt de la Cour n° 158/2012. Elle relève par ailleurs que si la Cour a refusé un contrôle direct au regard des articles 144 et 145 de la Constitution, elle a accepté d'opérer un contrôle au regard des articles 10 et 11 de la Constitution, combinés avec l'article 144 de celle-ci. Dans la présente affaire, c'est l'article 170 de la Constitution qui est combiné avec l'article 145 de celle-ci, article qui est intimement lié au principe de légalité de l'article 170 de la Constitution.

Se basant sur une analyse de l'arrêt de la Cour de cassation du 9 mai 2008 et du rapport de 2006 de la Cour de cassation concernant la notion de loi au sens de l'article 608 du Code judiciaire, la partie admet que l'on puisse considérer que l'accord qui a suscité l'arrêt de la Cour de cassation du 9 mai 2008 satisfait aux différentes conditions pour être qualifié de loi au sens matériel de l'article 608 du Code judiciaire. Il n'en va pas de même de l'accord en cause dans la présente affaire. Cet accord est fondé non pas sur l'article 24, § 1er, de la Convention du 10 mars 1964 mais sur l'article 24, § 2, de cette Convention. Ensuite, les documents produits par l'administration fiscale sont postérieurs aux exercices d'imposition concernés par l'affaire (de 1995 à 1997) et, par conséquent, si cet accord constituait une loi, il aurait une portée rétroactive et serait de ce point de vue illégal. Enfin, la partie met en doute la qualification de loi dans le cas d'espèce. Comme le reconnaît l'Etat belge, l'échange de lettres vise un cas particulier et l'accord ne présente dès lors pas le caractère de généralité propre à une loi. L'accord ne met du reste pas fin à des difficultés ou à des doutes, mais constitue un revirement de position administrative et une modification de la Convention. Il n'y a par ailleurs pas eu de publication au *Moniteur belge* et l'administration fiscale n'a pas démontré que les fonctionnaires signataires disposaient de la délégation de compétence requise pour agir au titre de l'article 24, § 2, de la Convention. La norme contestée ne respecte dès lors pas le principe de légalité, en ce qu'elle n'a pas fait l'objet d'une publication au *Moniteur belge*, en ce qu'elle modifie la base imposable des contribuables, sans contrôle du législateur par le biais d'une loi d'assentiment, et en ce qu'elle ne présente pas le caractère de généralité requis par la loi puisqu'elle vise spécifiquement une catégorie de contribuables, les salariés de l'hôpital A.I.O.M.S., qu'elle se caractérise par un excès de pouvoir et qu'elle est rétroactive.

A.4.2. Concernant la seconde question préjudicielle, la partie réfute l'argumentation du Conseil des ministres concernant l'entrée en vigueur de la modification apportée à l'arrêté royal du 10 avril 1995. Il ne s'agit pas en l'espèce de la question de savoir si une forme d'organisation serait à un moment donné favorisée par rapport à l'autre, mais de savoir si potentiellement des activités exercées par des institutions de soins peuvent être qualifiées de nature industrielle ou commerciale. L'arrêté royal de 1995 n'instaure pas des fictions, mais pose un constat quant à la nature de l'activité. Dès lors que l'autorité publique reconnaît que les activités des institutions hospitalières sont de nature commerciale ou industrielle dans le chef des régies communales hospitalières, ce caractère commercial ou industriel existe dans le chef de toute institution exerçant ce type d'activités et donc aussi dans le chef des sociétés intercommunales. Concernant l'analyse factuelle des activités de l'A.I.O.M.S. invoquée par l'Etat belge, la partie relève qu'un grand nombre d'intercommunales établies dans la zone frontalière ont vu leurs travailleurs frontaliers subir l'imposition en Belgique (en sus de l'imposition dans leur Etat de résidence, la France), pour les mêmes raisons que la partie intimée.

Concernant la notion d'activités de caractère industriel ou commercial, la partie répond au Conseil des ministres que la loi fiscale est de stricte interprétation et qu'on ne peut rechercher une définition des termes conventionnels dans d'autres branches du droit belge. L'objet de l'article L1512-6 du Code de la démocratie locale et de la décentralisation est de sortir les intercommunales du champ de la commercialité, en droit commercial, et de ses conséquences spécifiques. Il s'agit d'une fiction instaurée par le législateur qui ne peut être retenue dans le cadre de la Convention du 10 mars 1964. En droit fiscal, l'intercommunale est en principe assujettie à l'impôt des sociétés et ce n'est qu'à titre d'exception qu'elle en est écartée. Une institution hospitalière privée ayant la forme d'une société commerciale se livre à une exploitation de nature industrielle, commerciale ou agricole et est soumise à l'impôt des sociétés. Soumises aux mêmes réglementations quant à l'exercice de leurs activités, les institutions hospitalières intercommunales perdraient le caractère industriel ou commercial de leurs activités, caractère qui est par ailleurs reconnu à cette autre entité de droit public qu'est la régie communale autonome, soumise pour lesdites activités aux mêmes réglementations.

- B -

Quant aux dispositions en cause

B.1.1. L'article 608 du Code judiciaire dispose :

« La Cour de cassation connaît des décisions rendues en dernier ressort qui lui sont déférées pour contravention à la loi ou pour violation des formes, soit substantielles, soit prescrites à peine de nullité ».

B.1.2. L'article 10 de la Convention du 10 mars 1964 entre la Belgique et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproque en matière d'impôts sur les revenus dispose :

« 1. Les rémunérations allouées sous forme de traitements, salaires, appointements, soldes et pensions par l'un des Etats contractants ou par une personne morale de droit public de cet Etat ne se livrant pas à une activité industrielle ou commerciale, sont imposables exclusivement dans ledit Etat.

2. Cette disposition pourra être étendue par accord de réciprocité aux rémunérations du personnel d'organismes ou établissements publics ou d'établissements juridiquement autonomes constitués ou contrôlés par l'un des Etats contractants ou par les provinces et collectivités locales de cet Etat, même si ces organismes ou établissements se livrent à une activité industrielle ou commerciale.

3. Toutefois, les dispositions qui précèdent ne trouvent pas à s'appliquer lorsque les rémunérations sont allouées à des résidents de l'autre Etat possédant la nationalité de cet Etat ».

Tel qu'il était applicable au litige pendant devant le juge *a quo*, l'article 11 de la même Convention disposait :

« 1. Sous réserve des dispositions des articles 9, 10 et 13 de la présente Convention, les traitements, salaires et autres rémunérations analogues ne sont imposables que dans l'Etat contractant sur le territoire duquel s'exerce l'activité personnelle source de ces revenus.

2. Par dérogation au paragraphe 1er ci-dessus :

a) Les traitements, salaires et autres rémunérations ne peuvent être imposés que dans l'Etat contractant dont le salarié est résident, lorsque les trois conditions suivantes, sont réunies :

1° le bénéficiaire séjourne temporairement dans l'autre Etat contractant pendant une ou plusieurs périodes n'excédant pas cent quatre-vingt-trois jours au cours de l'année civile;

2° sa rémunération pour l'activité exercée pendant ce séjour est supportée par un employeur établi dans le premier Etat;

3° il n'exerce pas son activité à la charge d'un établissement stable ou d'une installation fixe de l'employeur, situé dans l'autre Etat;

b) Les rémunérations afférentes à une activité exercée à bord d'un navire ou d'un aéronef en trafic international, ou à bord d'un bateau servant à la navigation intérieure sur le territoire des deux Etats contractants, ne sont imposables que dans celui de ces Etats où se trouve le siège de la direction effective de l'entreprise; si cet Etat ne perçoit pas l'impôt sur lesdites rémunérations, celles-ci sont imposables dans l'Etat contractant dont les bénéficiaires sont des résidents.

Les rémunérations des personnes qui sont en service sur d'autres moyens de transport circulant sur le territoire des deux Etats contractants ne sont imposables que dans celui de ces Etats où est situé l'établissement stable dont ces personnes dépendent, ou, à défaut d'un tel établissement, dans l'Etat contractant dont ces personnes sont les résidentes;

c) Les travailleurs frontaliers qui justifient de cette qualité par la production de la carte frontalière instituée par les conventions particulières intervenues entre les Etats contractants ne sont imposables sur les traitements, salaires et autres rémunérations qu'ils perçoivent à ce titre que dans l'Etat contractant dont ils sont les résidents.

[...] ».

L'article 24 de cette Convention dispose :

« 1. Les autorités compétentes des deux Etats contractants se concerteront au sujet des mesures administratives nécessaires à l'exécution des dispositions de la présente Convention et notamment au sujet des justifications à fournir par les résidents de chaque Etat pour bénéficier dans l'autre Etat des exemptions ou réductions d'impôt prévues à la présente Convention.

2. Dans le cas où l'exécution de certaines dispositions de la présente Convention donnerait lieu à des difficultés ou à des doutes, les autorités compétentes des deux Etats contractants se concerteront pour appliquer ces dispositions dans l'esprit de la Convention. Dans des cas spéciaux, elles pourront d'un commun accord appliquer les règles prévues par la présente Convention à des personnes physiques ou morales qui ne sont pas résidentes de l'un des deux Etats contractants, mais qui possèdent dans l'un de ces Etats un établissement stable dont certains revenus ont leur source dans l'autre Etat.

3. Si un résident de l'un des Etats contractants estime que les impositions qui ont été établies ou qu'il est envisagé d'établir à sa charge ont entraîné ou doivent entraîner pour lui une double imposition dont le maintien serait incompatible avec les dispositions de la Convention, il peut, sans préjudice de l'exercice de ses droits de réclamation et de recours suivant la législation interne de chaque Etat, adresser aux autorités compétentes de l'Etat dont il est résident une demande écrite et motivée de révision desdites impositions. Cette demande doit être présentée avant l'expiration d'un délai de six mois à compter de la date de la notification ou de la perception à la source de la seconde imposition. Si elles en reconnaissent le bien-fondé, les autorités saisies d'une telle demande s'entendront avec les autorités compétentes de l'autre Etat contractant pour éviter la double imposition.

4. S'il apparaît que, pour parvenir à une entente, des pourparlers soient opportuns, l'affaire sera déferée à une commission mixte dont les membres seront désignés par les autorités compétentes des deux Etats contractants ».

Quant à la première question préjudicielle

B.2. Il ressort des éléments de la cause et des motifs de la décision de renvoi que le litige pendant devant le juge *a quo* concerne des cotisations à l'impôt des non-résidents - personnes physiques - et à la taxe communale additionnelle établies à charge d'une résidente fiscale en France qui travaille en Belgique pour l'Association intercommunale des œuvres médico-sociales des arrondissements d'Arlon et de Virton (A.I.O.M.S.), pour les exercices d'imposition 1995, 1996 et 1997.

Selon le juge *a quo*, il n'est pas contesté que l'intimée a rempli toutes les conditions légales pour être considérée comme « travailleur frontalier » et qu'elle a été antérieurement taxée en France en cette qualité pendant une vingtaine d'années sur la base de l'article 11, § 2, c), de la Convention du 10 mars 1964. En ce qui concerne les exercices d'imposition en litige, l'Etat belge a revu sa position et taxé d'office l'intimée sur la base de l'article 10, § 1er, de la Convention du 10 mars 1964, à la suite d'une lettre adressée le 13 avril 2005 aux services centraux belges de l'Administration de la fiscalité des entreprises et des revenus par l'administration fiscale française. Selon le juge *a quo*, cette lettre relève de la procédure de concertation visée à l'article 24, § 2, de cette Convention et un accord administratif ainsi établi a un caractère contraignant même s'il n'a pas été publié. Le juge *a quo* relève ensuite que, par arrêt du 9 mai 2008, la Cour de cassation a jugé que les dispositions d'un accord conclu entre les administrations belge et française sur la base de l'article 24, § 1er, de la Convention du 10 mars 1964 précitée constituent une loi au sens de l'article 608 du Code judiciaire.

Il interroge dès lors la Cour sur la compatibilité avec l'article 170 de la Constitution, lu en combinaison avec l'article 145 de celle-ci, de l'article 608 du Code judiciaire, interprété dans le sens où un accord amiable commun des autorités compétentes des Etats belge et français conclu, en application de l'article 24, § 2, de la Convention du 10 mars 1964 précitée, à propos d'une difficulté ou d'un doute quant à l'exécution d'une disposition figurant dans cette Convention, est une loi, « déniait au Pouvoir judiciaire toute compétence juridictionnelle d'interprétation du texte conventionnel par les autorités nationales ».

B.3. Le pourvoi en cassation est une voie de recours extraordinaire permettant à une partie de demander l'annulation, pour contravention à la loi ou pour violation des formes, soit substantielles soit prescrites à peine de nullité, de décisions rendues en dernier ressort. A cet égard, la Cour de cassation ne connaît pas du fond des affaires.

B.4. L'article 608 du Code judiciaire détermine l'un des cas d'ouverture à cassation que prévoit ce Code.

B.5. Cette disposition ne peut avoir pour portée de restreindre le pouvoir des cours et tribunaux d'interpréter les dispositions juridiques applicables au litige.

B.6. La première question préjudicielle n'appelle dès lors pas de réponse.

Quant à la seconde question préjudicielle

B.7. La seconde question préjudicielle interroge la Cour sur la compatibilité avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, combinés ou non avec la Convention européenne des droits de l'homme et avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à cette Convention, de l'article 1er de la loi du 14 avril 1965 « portant approbation de la Convention [du 10 mars 1964] entre la Belgique et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproque en matière d'impôts sur les revenus, du protocole final et des lettres annexes, signés à Bruxelles, le 10 mars 1964 », plus particulièrement des articles 10, §§ 1er et 2, et 11, § 2, c), de la Convention et de l'article 2 de la loi du 9 juin 1999 portant assentiment à l'Avenant du 8 février 1999 à la même Convention, dans la mesure où l'article 10 de la Convention est interprété en ce sens que les intercommunales hospitalières ne pourraient être considérées comme des entités ayant des activités de nature industrielle ou commerciale, alors que cette nature d'activité industrielle ou commerciale est reconnue par un arrêté royal du 10 avril 1995 aux régies communales autonomes exerçant des activités de soins.

B.8. Il ressort des éléments de la cause et des motifs de la décision de renvoi, tels qu'ils ont été précisés en B.2, que le litige pendant devant le juge *a quo* concerne les exercices d'imposition 1995, 1996 et 1997. Seules sont dès lors en cause les dispositions de la Convention du 10 mars 1964 avant leur modification par l'Avenant du 8 février 1999.

Il ressort par ailleurs du libellé de la question préjudicielle que seul est en cause l'article 10, § 1er, de la Convention du 10 mars 1964. La Cour limite son examen à cette disposition.

B.9. Le contrôle de la Cour impliquant l'examen du contenu des dispositions précitées de la Convention, 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.

De même que les autres conventions préventives de la double imposition, la Convention franco-belge du 10 mars 1964 a pour objectif premier de supprimer la double imposition internationale ou d'en atténuer les effets, ce qui implique que les Etats contractants renoncent, partiellement ou totalement, à exercer le droit que leur confère leur législation d'imposer un certain nombre de revenus. La Convention règle donc la répartition du pouvoir d'imposition entre l'Etat de résidence du contribuable et l'Etat de la source des revenus, et ne crée pas de nouvelles obligations fiscales par rapport à leurs droits internes.

L'exposé des motifs du projet de loi portant approbation de la Convention précise que la Convention s'inspire des conventions-types établies au niveau international et adopte une méthode qui est préconisée dans une large mesure par le Comité fiscal de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) (*Doc. parl.*, Chambre, 1964-1965, n° 970/1, p. 3).

B.10. De manière générale, l'établissement d'un régime fiscal particulier pour les travailleurs frontaliers permet d'éviter que le recrutement soit handicapé par l'existence d'une frontière, l'imposition dans l'Etat de résidence permettant au travailleur de demeurer dans le régime fiscal qui lui serait applicable s'il travaillait dans le pays où il réside.

De manière générale également, l'imposition de l'agent public par l'Etat qui l'occupe a été justifiée par le lien fort qui les unit. Une telle méthode de dévolution est inspirée par les « règles de la courtoisie internationale » et « figure dans un si grand nombre de conventions en vigueur entre des pays membres de l'OCDE que l'on peut dire qu'[elle] est déjà internationalement acceptée » (Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégée, OCDE, Paris, 2005, p. 254).

B.11. 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 en vertu de laquelle les travailleurs belges, agents d'une autorité publique belge, mais résidant en France, au sein de la zone frontalière, sont soumis au régime fiscal belge, alors que tel ne serait pas le cas si leur employeur était une personne morale de droit privé. En effet, le lien qui unit les redevables à l'Etat où ils exercent leur activité professionnelle est plus important dans le premier cas que dans le second. Par ailleurs, il est 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.

La différence de traitement est d'autant moins injustifiée qu'existe un régime dérogatoire au profit du travailleur belge frontalier occupé, en Belgique, par une personne de droit public ayant des activités industrielles ou commerciales, lequel sera traité, compte tenu de la dimension économique des activités de la personne de droit public qui l'emploie, de la même manière qu'un travailleur belge frontalier employé par une personne morale de droit privé.

B.12. En ce qu'il dispose que les rémunérations allouées sous forme de traitements, salaires, appointements, soldes et pensions par l'un des Etats contractants ou par une personne morale de droit public de cet Etat ne se livrant pas à une activité industrielle ou commerciale, sont imposables exclusivement dans ledit Etat, l'article 10, § 1er, de la Convention du 10 mars 1964 ne crée pas la différence de traitement entre les intercommunales hospitalières et les régies communales autonomes exerçant des activités de soins qui fait l'objet de la question préjudicielle.

C'est au juge saisi du litige fiscal qu'il revient d'interpréter l'article 10, § 1er, précité, et plus particulièrement les termes « personne morale de droit public de cet Etat » et les termes « ne se livrant pas à une activité industrielle ou commerciale », en prenant en compte l'essentiel de l'activité réelle de la personne morale de droit public qui alloue les rémunérations et en se fondant sur des critères tels que le financement de l'activité, le mode d'organisation et la nature du service rendu. Un tel examen doit être opéré aussi bien pour une intercommunale que pour une régie communale autonome, dans le respect des règles constitutionnelles d'égalité et de non-discrimination.

Par ailleurs, une éventuelle différence de traitement entre travailleurs frontaliers selon que l'article 10, § 1er, leur est ou non applicable n'emporte, en toute hypothèse, pas d'effets disproportionnés dans la mesure où il n'est pas établi que la désignation de l'Etat redevable des rémunérations comme Etat compétent en matière d'imposition sur les revenus perçus du secteur public puisse, par elle-même, avoir des répercussions négatives pour les contribuables concernés. Le caractère favorable ou défavorable du traitement fiscal des contribuables concernés ne découle pas à proprement parler du choix du facteur de rattachement, mais bien du niveau d'imposition de l'Etat compétent (voy., dans le même sens, CJCE, 12 mai 1998, C-336/96, *Gilly*, point 34).

B.13. Le contrôle au regard de l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme ne conduit pas à une autre conclusion.

B.14. La seconde question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

- La première question préjudicielle n'appelle pas de réponse.

- L'article 1er de la loi du 14 avril 1965 « portant approbation de la Convention entre la Belgique et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproque en matière d'impôts sur les revenus, du protocole final et des lettres annexes, signés à Bruxelles, le 10 mars 1964 » ne viole pas les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus ou non en combinaison avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme.

Ainsi rendu en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 27 novembre 2014.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

J. Spreutels