

Numéro de rôle : 6392
Arrêt n° 157/2016 du 8 décembre 2016

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 2 de la loi du 7 mai 2009 « portant assentiment à et exécution de l'Avenant, signé à Bruxelles le 12 décembre 2008, à 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, signée à Bruxelles le 10 mars 1964 et modifiée par les Avenants du 15 février 1971 et du 8 février 1999 », posée par la Cour d'appel de Bruxelles.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents E. De Groot et J. Spreutels, et des juges J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, P. Nihoul et R. Leysen, assistée du greffier F. Meersschaut, présidée par le président E. De Groot,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par arrêt du 17 mars 2016 en cause de l'Etat belge contre Philippe Delsaut et Alessandra Timmerman, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 7 avril 2016, la Cour d'appel de Bruxelles a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 2 de la loi du 7 mai 2009 portant assentiment à et exécution de l'Avenant, signé à Bruxelles, le 12 décembre 2008, à 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, signée à Bruxelles le 10 mars 1964 et modifiée par les Avenants du 15 février 1971 et du 8 février 1999, viole-t-il les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, s'il est interprété en ce sens qu'il s'applique rétroactivement aux exercices d'imposition 2009 et 2010, sans distinction entre les contribuables domiciliés dans une commune située dans la zone frontalière belge au sens de l'article 11, § 2, c), alinéa 2, de la convention belgo-française préventive de la double imposition et les contribuables domiciliés dans une commune située en dehors de cette zone frontalière, compte tenu du fait que, selon la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, la rétroactivité de la loi d'assentiment précitée est justifiée en ce qui concerne les communes situées dans la zone frontalière belge ? ».

Le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me P. Declercq, avocat au barreau de Bruxelles, a introduit un mémoire.

Par ordonnance du 21 septembre 2016, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs E. Derycke et P. Nihoul, a décidé que l'affaire était en état, qu'aucune audience ne serait tenue, à moins que le Conseil des ministres n'ait demandé, dans le délai de sept jours suivant la réception de la notification de cette ordonnance, à être entendu, et qu'en l'absence d'une telle demande, les débats seraient clos le 19 octobre 2016 et l'affaire mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré le 19 octobre 2016.

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*

En 2008 et en 2009, Philippe Delsaut a perçu des revenus professionnels de source française exonérés de l'impôt des personnes physiques en Belgique. Philippe Delsaut et Alessandra Timmerman, intimés devant le juge *a quo*, étaient alors domiciliés dans la commune de Huldenberg, située en dehors de la zone frontalière belge.

Les intimés devant le juge *a quo* demandent, pour les exercices d'imposition 2009 et 2010, le dégrèvement des taxes communales additionnelles sur leurs revenus professionnels de source française exonérés de l'impôt en vertu d'une convention. La possibilité de lever des taxes communales additionnelles sur les revenus professionnels exonérés de l'impôt en Belgique en vertu d'une convention préventive de la double imposition a été instaurée par l'Avenant – signé le 12 décembre 2008 – à la Convention préventive de la double imposition entre la Belgique et la France.

Le tribunal de première instance a déclaré l'action fondée uniquement en ce qui concerne l'exercice d'imposition 2009. L'Etat belge, appelant devant le juge *a quo*, demande la réforme partielle du jugement attaqué.

L'appelant renvoie à l'arrêt n° 137/2012 du 30 octobre 2012. Selon le juge *a quo*, les motifs sur la base desquels la Cour a considéré la rétroactivité de la loi d'assentiment en cause comme étant justifiée ne valent pas nécessairement lorsque, comme c'est le cas en l'espèce, les contribuables sont domiciliés dans une commune située en dehors de la zone frontalière belge.

Le juge *a quo* pose dès lors la question préjudicielle reproduite plus haut.

III. *En droit*

- A -

A.1. En ordre principal, le Conseil des ministres soutient que la question préjudicielle n'est pas recevable. L'article 27 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités dispose qu'un Etat partie à un traité ne peut invoquer les dispositions de son droit interne comme justifiant la non-exécution d'un traité. La rétroactivité soulevée dans la question préjudicielle ne découle pas de la loi d'assentiment du 7 mai 2009, mais de l'application de l'article 3 de l'Avenant du 12 décembre 2008. Selon le Conseil des ministres, il en découle que la prétendue violation n'est pas fondée sur des dispositions législatives que la Cour est habilitée à contrôler.

A.2. En ordre subsidiaire, le Conseil des ministres expose que la question préjudicielle appelle une réponse négative. Les motifs de l'arrêt n° 137/2012 du 30 octobre 2012 valent tout autant lorsque les contribuables sont domiciliés en dehors de la zone frontalière belge.

Le Conseil des ministres indique, en se référant aux articles 308, 466, 466*bis*, 467 et 469 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992), qu'en autorisant la Belgique à établir, à partir du 1er janvier 2009, une taxe communale additionnelle sur les revenus exonérés, l'article 3 de l'Avenant du 12 décembre 2008 s'inscrit dans le droit fil de ces dispositions du CIR 1992 qui ont trait aux taxes locales additionnelles à l'impôt des personnes physiques qui, lorsqu'une convention internationale le permet, peuvent être mises à charge des habitants du Royaume percevant des revenus professionnels d'origine étrangère exonérés de l'impôt belge en vertu de cette convention. Dans ce cas, la taxe est calculée sur la base de l'impôt qui serait dû si le contribuable était imposé en Belgique; de manière générale, elle est due, comme l'indique le commentaire administratif du CIR 1992, par les personnes physiques qui, au 1er janvier de l'année désignant l'exercice d'imposition, ont leur domicile fiscal dans la commune et y sont redevables d'une imposition à l'impôt des personnes physiques pour ce même exercice d'imposition.

L'article 3 de l'Avenant du 12 décembre 2008, combiné avec l'article 466*bis* du CIR 1992, permet au fisc belge de tenir compte des revenus professionnels de source française exonérés pour calculer la taxe communale additionnelle. Les contribuables concernés peuvent ainsi contribuer au financement des services communaux dont ils peuvent bénéficier en tant qu'habitants de la commune.

En prévoyant la possibilité de lever également des taxes communales additionnelles à l'égard des résidents belges qui perçoivent des revenus professionnels de source française exonérés de l'impôt en Belgique, quelle que soit la commune dans laquelle ils sont domiciliés, le législateur a mis fin à une différence de traitement qui existait entre les habitants d'une même commune : seuls les habitants ayant des revenus professionnels de source étrangère exonérés de l'impôt étaient exemptés des additionnels communaux et ne contribuaient pas au financement de l'infrastructure communale et des services communaux. Renvoyant à l'arrêt n° 137/2012, précité, le Conseil des ministres estime que la mesure en cause ne porte pas une atteinte disproportionnée aux droits des contribuables concernés. Le fait que, dans cet arrêt, la Cour ait limité son examen aux contribuables domiciliés dans la zone frontalière belge n'y change rien. Le Conseil des ministres souligne encore qu'il ressort

clairement des travaux préparatoires que l'Avenant prévoit la possibilité de lever des additionnels communaux sur les revenus professionnels de tous les habitants, qu'ils soient travailleurs frontaliers ou non.

Enfin, le Conseil des ministres soutient que l'application rétroactive de la loi d'assentiment à toutes les communes sans distinction, et donc indépendamment de leur situation dans ou en dehors de la zone frontalière belge, était la seule option pour le législateur. Dans certaines communes en effet, nombreux sont les habitants qui ne déclarent que des revenus professionnels exonérés de l'impôt en vertu de la convention préventive de la double imposition entre la Belgique et la France. La rétroactivité de la mesure en cause se justifie donc par la solidarité financière nécessaire des résidents concernés, au bénéfice des communes belges dans lesquelles ils sont domiciliés. Cette mesure permet ainsi d'éviter, selon le Conseil des ministres, qu'un certain nombre de communes se retrouvent dans une situation financière difficile.

- B -

B.1. La question préjudicielle concerne l'article 2 de la loi du 7 mai 2009 « portant assentiment à et exécution de l'Avenant, signé à Bruxelles le 12 décembre 2008, à 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, signée à Bruxelles le 10 mars 1964 et modifiée par les Avenants du 15 février 1971 et du 8 février 1999 ».

Cet article 2 dispose :

« L'Avenant, signé à Bruxelles le 12 décembre 2008, à 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, signée à Bruxelles le 10 mars 1964 et modifiée par les Avenants du 15 février 1971 et du 8 février 1999, (ci-après ' l'Avenant '), sortira son plein et entier effet ».

La loi du 7 mai 2009 a été publiée au *Moniteur belge* du 8 janvier 2010.

B.2. L'Avenant auquel la loi en cause porte assentiment contient un article 3, qui dispose :

« Il est ajouté au Protocole final du 10 mars 1964 un point 7 sous le point 6 rédigé comme suit :

' 7. Nonobstant toute autre disposition de la Convention et du Protocole additionnel relatif aux travailleurs frontaliers, la Belgique tient compte, pour la détermination des taxes additionnelles établies par les communes et les agglomérations belges, des revenus

professionnels exemptés de l'impôt en Belgique conformément à la Convention et audit Protocole. Ces taxes additionnelles sont calculées sur l'impôt qui serait dû en Belgique si les revenus professionnels en question étaient de source belge. Cette disposition est applicable à compter du 1er janvier 2009 ' ».

B.3.1. Selon le Conseil des ministres, la Cour ne serait pas compétente pour connaître de la question préjudicielle car la rétroactivité en cause ne découlerait pas de la loi d'assentiment du 7 mai 2009, mais de l'application de l'article 3 de l'Avenant du 12 décembre 2008.

B.3.2. Il ressort de la question préjudicielle qu'elle concerne l'article 2 de la loi du 7 mai 2009 portant assentiment à et exécution de l'Avenant précité.

Seules les lois par lesquelles un traité constituant de l'Union européenne ou la Convention européenne des droits de l'homme ou un Protocole additionnel à cette Convention reçoit l'assentiment sont exclues de la compétence préjudicielle de la Cour (article 26, § 1^{er} *bis*, de la loi spéciale du 6 janvier 1989).

La Cour ne peut utilement contrôler une loi d'assentiment à un traité sans inclure dans son examen le contenu des dispositions pertinentes de ce traité.

Puisque son contrôle inclut l'examen du contenu de l'article 3, précité, de l'Avenant, la Cour doit tenir compte du fait 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.3.3. L'exception est rejetée.

B.4.1. Le juge *a quo* demande à la Cour si la disposition en cause est compatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution lorsqu'elle est interprétée en ce sens qu'elle s'applique rétroactivement aux exercices d'imposition 2009 et 2010, sans distinction entre les contribuables selon qu'ils sont domiciliés dans ou en dehors de la zone frontalière belge au sens de l'article 11, § 2, c), alinéa 2, de la Convention précitée du 10 mars 1964.

B.4.2. Cet article 11, § 2, c), alinéa 2, tel qu'il était applicable au litige pendant devant le juge *a quo*, disposait :

« La zone frontalière de chaque Etat comprend toutes les communes situées dans la zone délimitée par la frontière commune aux Etats contractants et une ligne tracée à une distance de vingt kilomètres de cette frontière, étant entendu que les communes traversées par cette ligne sont incorporées dans la zone frontalière ».

Il ressort de la décision de renvoi que les intimés devant le juge *a quo* ne sont pas domiciliés dans la zone frontalière belge au sens de l'article 11, § 2, c), alinéa 2, précité.

B.5. L'Avenant auquel la loi en cause porte assentiment a pour objet, en substance, de supprimer le régime fiscal dérogatoire des travailleurs frontaliers établi par la Convention du 10 mars 1964, en vertu duquel ceux-ci étaient imposables dans leur Etat de résidence, et de leur rendre applicable, en principe, les dispositions générales en vertu desquelles ils le sont dans l'Etat où ils exercent leurs activités (*Doc. parl.*, Sénat, 2008-2009, n° 4-1143/1, pp. 2 à 8).

B.6.1. Les travaux préparatoires de la loi en cause indiquent les motifs qui ont présidé à l'adoption des dispositions permettant d'imposer la taxe communale additionnelle aux contribuables résidant en Belgique mais exerçant en France une activité professionnelle désormais soumise à l'impôt français :

« L'Avenant apporte également une solution aux problèmes financiers de nombre de communes belges.

En effet, depuis de nombreuses années, les communes situées dans la zone frontalière avec la France doivent faire face à d'importants problèmes de financement. Ces problèmes sont dus, notamment, à la présence sur leur territoire de résidents (par exemple, des fonctionnaires français) dont les revenus professionnels sont imposables en France en vertu de la Convention. Conformément aux dispositions actuelles de cette Convention, ces résidents exonérés de l'impôt des personnes physiques en Belgique ne paient pas non plus d'additionnels communaux, ce qui représente un manque à gagner, dans certains cas très important, pour le budget de ces communes. L'imposition en France des travailleurs frontaliers 'belges' prévue par le nouvel Avenant aurait pu encore accroître l'ampleur de ces problèmes.

Il n'en sera toutefois rien. L'Avenant permettra en effet à la Belgique de percevoir les additionnels communaux sur les revenus professionnels de ses résidents - frontaliers ou autres - qui sont exemptés d'impôt en Belgique en vertu de la Convention et de l'Avenant.

On peut également noter qu'en ne permettant pas aux personnes ayant leur foyer permanent d'habitation en Belgique au 31 décembre 2008 d'encore bénéficier du régime frontalier, l'Avenant mettra un terme au phénomène d'émigration fiscale massive (2 000 contribuables par an) vers la zone frontalière française, qui est lui aussi préjudiciable aux finances des communes belges » (*Doc. parl.*, Sénat, 2008-2009, n° 4-1143/1, pp. 8 et 9; dans le même sens, *ibid.*, pp. 24 et 25; n° 4-1143/2, pp. 3 et 4).

Ces dispositions de l'Avenant font écho à l'article 466*bis* du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992) qui prévoit :

« Lorsqu'un habitant du Royaume reçoit de l'étranger des revenus professionnels qui sont exonérés de l'impôt des personnes physiques en Belgique en vertu d'une convention internationale préventive de la double imposition, la taxe communale additionnelle et la taxe d'agglomération additionnelle visées à l'article 466 sont néanmoins calculées, pour autant que la convention internationale le permette, sur l'impôt des personnes physiques qui serait dû en Belgique si les revenus professionnels en question étaient tirés de sources situées en Belgique ».

B.6.2. Les mêmes travaux préparatoires indiquent encore que lesdites taxes additionnelles peuvent être perçues à partir de l'exercice d'imposition 2009, se rapportant aux revenus de 2008 (*ibid.*, n° 4-1143/1, pp. 25 et 51; n° 4-1143/2, p. 3). Jugeant possible que l'Avenant tarde à entrer en vigueur (*ibid.*, n° 4-1143/1, p. 36) et s'interrogeant sur la durée de la procédure d'approbation en France (*Doc. parl.*, Chambre, 2008-2009, DOC 52-1858/002, p. 4), le législateur a prévu, dans l'article 8 de la loi, en vue « principalement [de] garantir, dans l'éventualité où l'Avenant tarderait à entrer en vigueur, le droit de la Belgique de percevoir, dès l'exercice d'imposition 2009, les additionnels communaux à l'impôt des personnes physiques sur les revenus professionnels des résidents belges qui sont exonérés en Belgique et imposables en France en vertu de la Convention et de l'Avenant » (*Doc. parl.*, Sénat, 2008-2009, n° 4-1143/1, p. 36), que les impôts et suppléments d'impôts résultant de l'application de l'Avenant pourraient être établis même en dehors des délais d'imposition prévus par le CIR 1992.

B.7. En matière d'impôts sur les revenus, la dette d'impôt naît définitivement à la date de clôture de la période au cours de laquelle les revenus qui constituent la base d'imposition ont

été acquis. Par ailleurs, est soumise à l'impôt des personnes physiques en Belgique toute personne considérée comme habitant du Royaume au 1er janvier de l'année dont le millésime désigne l'exercice d'imposition (article 308 du CIR 1992) et la taxe communale additionnelle est établie à charge de l'habitant du Royaume qui est imposable dans cette commune (article 467 du CIR 1992).

B.8. Il résulte des éléments indiqués en B.6.2 que les dispositions en cause, en ce qu'elles s'appliquent à des faits, actes et situations (les revenus perçus en 2008 et en 2009) qui étaient définitifs au moment où elles sont entrées en vigueur (la loi d'assentiment a été publiée au *Moniteur belge* du 8 janvier 2010), ont un caractère rétroactif.

B.9. La rétroactivité de dispositions législatives, qui est de nature à créer une insécurité juridique, ne peut se justifier que par des circonstances particulières, notamment lorsqu'elle est nécessaire pour réaliser un objectif d'intérêt général.

B.10.1. L'effet rétroactif des dispositions en cause peut se justifier par le souci de garantir le financement des communes dont les services étaient antérieurement utilisés par des résidents y ayant un foyer permanent d'habitation mais n'y payant pas d'impôts locaux compte tenu du fait qu'ils n'étaient pas soumis à l'impôt belge. Dans cette optique, le législateur a pu tenir compte de la date du 31 décembre 2008, à compter de laquelle ces contribuables ne peuvent plus bénéficier du régime des travailleurs frontaliers (*Doc. parl.*, Sénat, 2008-2009, n° 4-1143/1, p. 9).

Les travaux préparatoires indiquent d'ailleurs à propos de l'article 3 de l'Avenant :

« Le texte précise que cette disposition est applicable à partir du 1er janvier 2009. En d'autres termes, la Belgique peut, à partir de cette date, tenir compte des revenus professionnels exemptés en vertu de la Convention et de l'Avenant pour la détermination des additionnels communaux à l'impôt des personnes physiques. Afin de traiter tous les contribuables concernés de la même manière, la disposition sera appliquée à partir du premier exercice d'imposition débutant à partir de cette date, soit l'exercice d'imposition 2009 (qui se rapporte aux revenus de 2008) » (*Doc. parl.*, Sénat, 2008-2009, n° 4-1143/1, p. 25; dans le même sens, *Doc. parl.*, Chambre, 2008-2009, DOC 52-1858/002, p. 6).

B.10.2. Par son arrêt n° 137/2012, précité, la Cour a jugé que la mesure en cause ne porte pas une atteinte disproportionnée aux droits des contribuables concernés qui sont domiciliés dans la zone frontalière belge et ont perçu des revenus professionnels en 2008 et en 2009 dès lors, d'une part, que le public a été informé de l'Avenant dès sa signature (*Doc. parl.*, Chambre, 2008-2009, DOC 52-1858/002, p. 5) et, d'autre part, comme l'indiquent les travaux préparatoires, que le niveau des impôts auxquels ces contribuables sont soumis en France est en règle moins élevé que celui des impôts auxquels ils étaient soumis en Belgique.

B.11. Le fait qu'en l'espèce, contrairement à ce qui était le cas dans l'affaire ayant conduit à l'arrêt n° 137/2012, précité, les contribuables concernés ne soient pas domiciliés dans la zone frontalière belge ne change rien à ce qui précède. En effet, le fait d'habiter ou non dans cette zone frontalière est dénué de toute pertinence, étant donné que, le cas échéant, la mesure en cause s'applique à tous les contribuables, qu'ils soient ou non domiciliés en dehors de la zone frontalière belge. Ce point de vue est expressément confirmé dans les travaux préparatoires. Le législateur a pu, en outre, considérer que les finances des communes devaient pouvoir être protégées, que ces communes soient ou non situées dans cette zone.

L'exposé des motifs indique :

« [L']Avenant comporte une disposition qui permettra aux communes belges de percevoir leurs additionnels sur les revenus professionnels de leurs résidents qui sont imposables en France en vertu de la Convention et de l'Avenant.

Cette disposition (analogue à celle qui figure dans la Convention belgo-néerlandaise du 5 juin 2001 ainsi que dans la plupart des conventions récemment conclues par la Belgique) ne concerne donc pas seulement les travailleurs frontaliers 'belges' qui deviennent imposables en France en vertu de l'Avenant mais également tous les autres résidents de Belgique — qu'ils résident dans la zone frontalière ou en dehors de celle-ci — dont les revenus professionnels étaient déjà imposables en France en vertu de la Convention. Cette disposition est applicable aux revenus professionnels de toute nature visés à l'article 23 du Code des impôts sur les revenus 1992 et donc pas seulement aux rémunérations des travailleurs salariés » (*Doc. parl.*, Sénat, 2008-2009, n° 4-1143/1, pp. 24-25).

Dans le rapport de la Commission de la Chambre des représentants, on peut lire :

« Comme indiqué en page 25 de l'exposé des motifs (Doc Sénat 4-1143/1), la Belgique peut donc tenir compte des revenus professionnels des résidents de Belgique - frontaliers ou autres - qui sont exemptés en vertu de la Convention et de l'Avenant pour la détermination des additionnels communaux à l'impôt des personnes physiques établi à partir du 1er janvier 2009 » (*Doc. parl.*, Chambre, 2008-2009, DOC 52-1858/002, p. 6).

B.12. La disposition en cause n'est pas incompatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

La question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 2 de la loi du 7 mai 2009 « portant assentiment à et exécution de l'Avenant, signé à Bruxelles le 12 décembre 2008, à 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, signée à Bruxelles le 10 mars 1964 et modifiée par les Avenants du 15 février 1971 et du 8 février 1999 », ne viole pas les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

Ainsi rendu en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 8 décembre 2016.

Le greffier,

Le président,

F. Meersschaut

E. De Groot