

Numéro du rôle : 4848
Arrêt n° 141/2010 du 16 décembre 2010

A R R E T

---

*En cause* : le recours en annulation 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 », introduit par Monique Noël, Patrick Hocepied et autres.

La Cour constitutionnelle,

composée du président R. Henneuse et du juge E. De Groot, faisant fonction de président, des juges A. Alen, J.-P. Snappe, E. Derycke et J. Spreutels, et, conformément à l’article 60*bis* de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, du président émérite M. Melchior, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président émérite M. Melchior,

après en avoir délibéré, rend l’arrêt suivant :

\*

\*   \*   \*

## I. *Objet du recours et procédure*

Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 14 janvier 2010 et parvenue au greffe le 15 janvier 2010, Monique Noël, Patrick Hocepied et leurs enfants Sarah, Simon et Lilah Hocepied, représentés par leurs parents, demeurant ou élisant domicile à 7700 Mouscron, Clos des Ramées 24, ont introduit un recours en annulation 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 » (publiée au *Moniteur belge* du 8 janvier 2010).

Le Conseil des ministres a introduit un mémoire, les parties requérantes ont introduit un mémoire en réponse et le Conseil des ministres a également introduit un mémoire en réplique.

A l’audience publique du 27 octobre 2010 :

- ont comparu :
- . Patrick Hocepied, en personne;
- . B. Druart, auditeur général des Finances, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs J. Spreutels et E. De Groot ont fait rapport;
- les parties précitées ont été entendues;
- l’affaire a été mise en délibéré.

Les dispositions de la loi spéciale du 6 janvier 1989 précitée relatives à la procédure et à l’emploi des langues ont été appliquées.

## II. *En droit*

- A -

*Quant à l’intérêt des parties requérantes*

A.1.1. Les parties requérantes sont une fonctionnaire française, Monique Noël, première partie requérante, son cohabitant légal en 1999 et leurs enfants nés en 1999, 2000 et 2004. Elles exposent que les revenus professionnels de la première partie requérante, installée à Mouscron depuis 1998, ont été imposés par l’Etat belge en vertu des articles 10.3 et 11 de la Convention franco-belge du 10 mars 1964 relative à la double imposition, alors que les charges sociales sont payées en France, ce qui constitue une discrimination reconnue. Les dispositions attaquées ayant un effet rétroactif (point 5 du protocole additionnel), le cohabitant légal estime être victime des conséquences de la Convention pendant la vie commune, le salaire net de la cohabitante étant

amputé; cette amputation porte aussi préjudice aux enfants qui, par ailleurs, ont un intérêt certain à pouvoir travailler dans la fonction publique française en zone frontalière française ou à ne souffrir d'aucune concurrence déloyale sur le marché de l'emploi en zone frontière belge. Les habitants de Mouscron, dont les parties requérantes, sont victimes d'une discrimination quant à l'accès à l'emploi.

A.1.2. Le Conseil des ministres indique que Monique Noël est une résidente belge de la zone frontalière belge exerçant une activité d'infirmière dans le secteur public de la zone frontalière française. Les rémunérations de ce secteur sont imposées dans l'Etat où elles sont payées (article 10.1 de la Convention), sauf si - c'est le cas de Monique Noël - le bénéficiaire résidant dans l'autre Etat a la nationalité de celui-ci (article 10.3); il est alors imposé dans l'Etat de résidence en vertu de l'article 11 de la Convention, le contribuable étant exclu du champ d'application de l'article 10.

Il expose qu'en 1987, le Conseil d'Etat de France décida, dans un cas analogue, que les rémunérations n'étaient pas imposables en France en considérant, semble-t-il, qu'elles tombaient dans le champ d'application de l'article 18 de la Convention prévoyant, à titre résiduaire, l'imposition dans l'Etat de résidence. Cet arrêt fut ignoré par l'administration française jusqu'en 2002. Que l'on fasse application de l'article 11 ou de l'article 18, les personnes se trouvant dans la situation de Monique Noël sont imposées en Belgique. En revanche, lorsque les conditions du régime frontalier n'étaient pas réunies, l'application simultanée par les administrations fiscales respectives de la Belgique et de la France des articles 11 et 18 pouvait créer soit des doubles exonérations (cas d'un Belge travaillant dans la fonction publique française) soit des doubles impositions (cas d'un Français travaillant dans la fonction publique belge). Cette situation a conduit les autorités compétentes belges et françaises à appliquer la procédure prévue à l'article 24 de la Convention, qui a abouti à un accord formalisé dans un texte, selon lequel les rémunérations publiques versées par un Etat à un résident de l'autre Etat possédant exclusivement la nationalité de cet autre Etat ne sont imposables que dans l'Etat de résidence du bénéficiaire (circulaire Ci.R.9F/596.979 du 5 mars 2009 et avis au *Moniteur belge* du 9 novembre 2009). Même si cet accord ne fait pas référence à l'article 11 de la Convention invoqué traditionnellement par la Belgique, il confirme le principe de l'imposition en Belgique des contribuables se trouvant dans la situation de Monique Noël.

A.1.3. Le Conseil des ministres estime que « lorsqu'on combine l'incidence de [l'Avenant critiqué par les parties requérantes] avec l'accord franco-belge précité concernant les rémunérations publiques, la renonciation par la Belgique à sa position traditionnelle de recourir à l'article 11 de la Convention pour les rémunérations d'un résident de nationalité belge exerçant son activité dans la fonction publique française » implique que les personnes se trouvant dans la situation de Monique Noël ne pourront pas revendiquer les dispositions de l'Avenant afin d'être exonérées rétroactivement de l'impôt belge. Toutefois, cette situation n'est pas créée par l'Avenant qui n'a pas vocation à régir la dévolution du pouvoir d'imposition sur les rémunérations « publiques » mais par l'accord qui avalise la position française d'imposition dans l'Etat de résidence.

A.1.4. Le Conseil des ministres soutient par conséquent, à titre principal, que l'annulation des dispositions attaquées n'apporterait pas à Monique Noël l'avantage qu'elle revendique puisqu'elle resterait soumise à l'accord franco-belge précité, conclu sur la base de l'article 24 de la Convention, et ne devant pas faire l'objet d'une loi de ratification. Elle ne justifie donc pas de l'intérêt requis pour agir.

L'intérêt de son compagnon et de ses enfants se confond avec celui-ci de Monique Noël et l'annulation des dispositions attaquées ne changerait rien à leur situation. L'intérêt des enfants à pouvoir travailler dans la fonction publique française en zone frontalière et à ne souffrir d'aucune concurrence déloyale dans la zone frontalière belge n'est ni né (les enfants étant âgés de 11, 10 et 5 ans), ni certain, ni direct, ni actuel. Quant à l'intérêt des habitants de Mouscron, il fait apparaître cette partie du recours comme une action populaire. Monique Noël et son compagnon sont certes habitants de Mouscron mais ils ont un emploi et, comme celui de leurs enfants, leur intérêt n'est ni actuel, ni certain, ni direct, ni personnel. Enfin, en ce qui concerne l'intérêt que les requérants auraient à ce que plus de gens cotisent de façon à ce que les charges soient moins lourdes pour les habitants qui comme eux travaillent, il y a lieu de s'interroger sur ce qu'ils entendent par « cotiser ». En tout cas, s'il s'agit des impositions communales, ils ne justifient pas de l'intérêt requis puisque l'article 3 de l'Avenant prévoit explicitement l'ajout suivant au Protocole final du 10 mars 1964 : « 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 ».

A.1.5. Dans leur mémoire en réponse, les parties requérantes soutiennent que l'accord auquel se réfère le Conseil des ministres est illégal et que, même s'il ne l'était pas, les discriminations seraient incontestables : si l'accord est illégal, Monique Noël reste seule soumise à un régime jugé discriminatoire par le ministre des Finances; s'il ne l'est pas, et qu'elle ne soit pas visée par l'Avenant mais imposée sur la base de l'article 18, elle est discriminée par rapport aux salariés et justifie ainsi de l'intérêt requis.

Les parties requérantes font aussi valoir qu'il n'est pas indifférent que Monique Noël soit imposée sur la base de l'article 11 ou de l'article 18 de la Convention, dès lors que les moyens qu'elle invoque pour contester cet impôt diffèrent selon la disposition qui le fonde.

A.1.6. Selon les parties requérantes, le cohabitant légal de Monique Noël justifie aussi de l'intérêt requis car, que l'accord soit ou non légal, l'Avenant ne vise pas les résidents belges travailleurs de la fonction publique et les condamne ainsi que leur conjoint à déménager ou à parcourir de longues distances pour trouver du travail, faute de pouvoir postuler pour l'administration française ou de pouvoir occuper les emplois occupés par les frontaliers français dans la zone frontalière belge. C'est au mépris du principe de la libre circulation des travailleurs que l'article 10.3 de la Convention maintient le critère de nationalité pour les seuls agents publics et que, pour sauver l'Avenant, l'Etat étend à l'ensemble de la population la discrimination qui en résulte.

Les enfants du couple sont affectés de manière analogue, étant entendu, cependant, que la Belgique a pris des engagements internationaux en ce qui concerne les droits de l'enfant et qu'elle doit les respecter. Le préjudice financier n'est certes que futur, mais l'hypothèque que les dispositions attaquées font peser sur leur avenir constitue un préjudice né qu'ils doivent pouvoir invoquer tant que les délais de recours ne sont pas expirés, la Cour ne pouvant pas être impuissante à censurer des textes qui discriminent les générations futures.

A.1.7. Dans son mémoire en réplique, le Conseil des ministres estime que les parties requérantes n'exposent pas ce que leur rapporterait concrètement l'annulation de la loi attaquée mais semblent confondre l'intérêt du recours avec l'exposé des moyens. L'intérêt du compagnon de Monique Noël se confond avec l'intérêt de celle-ci puisqu'il résulte de ce que le salaire de Monique Noël est amputé. Quant à l'intérêt des enfants, le Conseil des ministres conteste qu'il soit certain mais futur et le considère comme purement éventuel. L'on ne saurait admettre à titre d'intérêt un préjudice futur éventuel sans cautionner d'une certaine manière l'admissibilité de l'action populaire.

#### *Quant à l'étendue du recours*

A.2.1. Le Conseil des ministres estime que, compte tenu des griefs formulés par les parties requérantes, le recours porte sur le seul article 2 de la loi du 7 mai 2009 en tant qu'il donne assentiment aux points 1, 3 et 5 du Protocole additionnel du 12 décembre 2008. Il semble que l'article 7, § 1er, de la loi puisse également être considéré comme attaqué.

A.2.2. Dans leur mémoire en réponse, les parties requérantes indiquent que la requête vise à obtenir l'annulation de la loi du 7 mai 2009 et porte sur l'article 2 de cette loi, et non sur son article 3.

#### *Quant aux dispositions attaquées*

A.3.1. Le Conseil des ministres expose que l'Avenant du 12 décembre 2008 contient un Protocole additionnel en vertu duquel le régime frontalier que constitue l'imposition exclusive dans l'Etat de résidence ne s'appliquera plus que dans les cas prévus par le Protocole, le principe étant, sauf exception, celui de l'imposition

dans l'Etat où est exercée l'activité (article 11 de la Convention). Il indique que le régime frontalier ne s'applique qu'aux rémunérations des travailleurs salariés du secteur privé et de ceux employés par des personnes morales de droit public se livrant à une activité industrielle ou commerciale. Il ne s'applique pas aux agents des autres personnes morales de droit public, ceux-ci étant visés par l'article 10 de la Convention qui n'est pas modifié par l'Avenant. Il est supprimé en ce qui concerne les frontaliers résidents de Belgique exerçant leur activité dans la zone frontalière française et ce, avec effet rétroactif au 1er janvier 2007. Ces contribuables seront donc dans la plupart des cas imposables en France sur leurs rémunérations perçues à partir de cette date (Protocole additionnel, paragraphe 3), sauf les réserves prévues à l'article 11.2.a) et b) de la Convention. Le régime frontalier est maintenu transitoirement pour les résidents de France qui exercent leur activité dans la zone frontalière belge, dans les conditions fixées par les paragraphes 4 et 5 du Protocole additionnel.

A.3.2. Le Conseil des ministres expose ensuite le but des dispositions attaquées. Il rappelle qu'avant l'Avenant du 12 décembre 2008, l'article 11 de la Convention prévoyait, à l'instar du modèle de convention fiscale de l'OCDE (Organisation pour la coopération et le développement économique), un principe d'imposition dans l'Etat sur le territoire duquel s'exerce l'activité source de revenus sauf, notamment, en ce qui concerne les résidents de la zone frontalière d'un Etat qui exercent leur activité dans la zone frontalière de l'autre Etat : l'imposition a lieu dans l'Etat dont le salarié est résident (article 11, 2, c, ancien). Ce régime s'avérait très défavorable pour les frontaliers de Belgique exerçant leur activité professionnelle en France et très attractif pour les frontaliers de France exerçant leur activité professionnelle en Belgique en raison du niveau d'imposition plus élevé en Belgique qu'en France et du régime des cotisations sociales plus élevées en France qu'en Belgique; ce régime frontalier incitait les employeurs de la zone frontalière à engager des frontaliers résidents de France pour lesquels aucun précompte professionnel n'était dû et qui acceptaient des rémunérations brutes moins élevées compte tenu du taux d'imposition moins élevé en France; ce régime était enfin source de distorsions et d'abus. Les autorités belges ont souhaité mettre fin à ce régime comme il avait été mis fin à celui qui existait avec l'Allemagne et avec les Pays-Bas; les autorités françaises étant réticentes, l'administration fiscale belge renforça les contrôles qui aboutirent à de nombreux litiges avec les résidents français. Le régime fut finalement modifié par un Avenant du 13 décembre 2007, remplacé par celui du 12 décembre 2008; tout en mettant fin au régime frontalier pour les résidents de Belgique employés dans la zone frontalière française, celui-ci le maintient transitoirement pour les résidents de France employés dans la zone frontalière belge :

- il permet aux entreprises de la zone frontalière belge de continuer à engager des résidents de la zone frontalière française sous couvert du régime frontalier jusqu'à la fin de l'année 2011, la fin de la période transitoire restant fixée au 31 décembre 2033; toutefois, le but étant d'éviter le risque d'une pénurie de main-d'œuvre en Belgique et non de permettre aux résidents de Belgique employés dans la zone frontalière belge d'émigrer vers la zone frontalière française pour échapper à l'impôt belge, les personnes ayant leur foyer permanent d'habitation en Belgique au 31 décembre 2008 ne pourront plus entrer dans le régime frontalier après cette date;

- il permettra aux entreprises concernées non seulement de conserver une grande partie du personnel actuellement en service sous couvert du régime frontalier jusqu'à la fin de l'année 2033 mais aussi de recruter jusqu'à la fin de l'année 2011 de nouveaux travailleurs résidents de France qui bénéficieront également de ce régime jusqu'en 2033; ce délai supplémentaire permettra également à la Belgique de prendre des mesures, notamment en matière de mobilité interrégionale, afin de favoriser l'engagement par les entreprises belges de la zone frontalière de demandeurs d'emploi résidents de Belgique;

- enfin, la résolution des nombreux litiges en cours étant une condition mise par la France à la conclusion d'un accord, l'Avenant précise également les conditions d'application du régime frontalier pour les années 2003 à 2008.

### *Quant au fond*

A.4.1. Les parties requérantes exposent que la taxation des fonctionnaires par le pays débiteur de la rémunération est le principe énoncé à l'article 10.1 de la Convention de 1964. Les fonctionnaires français de nationalité belge résidant en Belgique sont visés à l'article 10.3 dérogeant à l'article 10.1 de la Convention. Cet article 10.3 renvoie à l'article 11 qui prévoit une solution identique à celle de l'article 10.1, sauf en ce qui concerne trois exceptions dont celle relative au régime frontalier : l'imposition dans le pays de la résidence pour les frontaliers.

Elles s'étonnent de la persistance d'une différence de traitement fondée sur le lieu de résidence et d'une condition de nationalité à l'intérieur de l'Union européenne. Le protocole additionnel à la Convention maintient en son point 1 le principe discriminatoire de l'imposition des frontaliers dans l'Etat de résidence et le point 3 déroge à ce principe, à partir du 1er janvier 2007, pour les seuls salariés, tandis que le point 5 établit un privilège en faveur des seuls frontaliers résidant en France.

Elles font valoir que le ministre des Finances a lui-même reconnu que le fait de payer ses impôts en Belgique et ses charges sociales en France était très pénalisant. La situation inverse créée en revanche un statut privilégié et les travailleurs mouscronnois sont discriminés. Cela résulte de ce que la Convention franco-belge n'a pas été adaptée pour tenir compte de la directive européenne relative à la sécurité sociale, contrairement aux conventions avec l'Allemagne et les Pays-Bas. La discrimination entre salariés et fonctionnaires rend la loi d'assentiment attaquée contraire à la Constitution.

A.4.2. Les parties requérantes critiquent l'effet rétroactif des dispositions attaquées. La contribuable intéressée a contesté sans succès l'imposition dont elle a été l'objet alors que les salariés pourront introduire une réclamation pour des exercices « déjà prescrits aux yeux de la loi ».

A.4.3. Les parties requérantes estiment que, faute de s'appliquer à tous les frontaliers, la loi viole les articles 164 et 172 de la Constitution. Elle privilégie de manière discriminatoire des travailleurs sur la base d'un critère non pertinent, au profit des travailleurs français; elle conditionne le privilège de façon telle que la libre concurrence entre travailleurs sera faussée car le travailleur français, dépendant de son employeur, sera désormais « taillable et corvéable à merci » à tarif préférentiel (point 5 a, b, c du protocole additionnel, et deuxième alinéa). Elle perturbe la libre circulation des travailleurs en offrant des avantages exorbitants et, en les excluant *de facto* des emplois de la fonction publique française en zone frontalière, porte une atteinte discriminatoire aux droits des citoyens belges de la « zone frontière »; elle crée une différence injustifiable entre résidents belges suivant qu'ils travaillent en France ou en Allemagne ou aux Pays-Bas, des règles dérogatoires aux conventions de l'OCDE n'étant maintenues que pour les premiers; elle en crée une autre entre contribuables résidents français travaillant en Belgique et contribuables belges travaillant en France, seuls les premiers ayant la possibilité de contester des impôts forclos. Elle viole la Constitution, la Déclaration universelle des droits de l'homme en ses articles 7, 23 et 28, le Pacte international relatif aux droits économiques, sociaux et culturels ratifié le 21 avril 1983, et la Convention concernant la discrimination (emploi et profession), 1958 (n° 111).

A.5.1. Dans son mémoire et dans son mémoire en réplique, le Conseil des ministres souligne le caractère désordonné des écrits des parties requérantes. Il répond aux moyens à titre subsidiaire, en tout cas à ceux qu'il a pu déceler dans la requête. Les critiques sont fondées sur la différence de traitement entre travailleurs frontaliers résidant en Belgique (pour lesquels l'article 3 du Protocole additionnel supprime le régime des travailleurs frontaliers) et travailleurs frontaliers résidant en France (pour lesquels le paragraphe 5 maintient ce régime jusqu'au 30 décembre 2011) : les premiers sont imposés là où est exercée l'activité professionnelle, les seconds là où ils ont leur résidence.

A.5.2. Le Conseil des ministres soutient qu'en tant qu'il reproche à l'article 8 du Protocole additionnel de ne pas viser les travailleurs de la fonction publique, de sorte que les frontaliers salariés paieront leurs impôts dans le pays où ils paient leurs cotisations sociales tandis que les fonctionnaires et salariés de la fonction publique continueront à payer de lourdes charges sociales d'un côté et de lourds impôts de l'autre, le moyen n'est pas fondé. La situation des agents publics est régie par l'accord belgo-français conclu en vertu de l'article 24 de la Convention (imposition de l'Etat de résidence), laquelle prévoit déjà, en ses articles 10 et 11, un régime différent pour ces agents et pour les travailleurs salariés. Le commentaire du modèle de convention

fiscale de l'OCDE indique que le pouvoir d'imposition conféré à l'Etat qui paye la rémunération ou la pension procédait à l'origine du souci de se conformer aux règles de la courtoisie internationale et du respect mutuel entre souverainetés. Cet usage est fondé sur l'idée que le lien entre l'Etat étranger et son agent est si fort qu'il justifie que cet Etat conserve le pouvoir d'imposition sur les rémunérations et les pensions de « son » fonctionnaire, mais à la condition que ce fonctionnaire possède exclusivement la nationalité de cet Etat (ce qui renforce le lien avec cet Etat : cette personne agit pour l'Etat et sa nationalité est un signe qui renforce ce rapport avec l'Etat qu'elle représente) et que les services n'aient pas été rendus dans le cadre d'une activité commerciale ou industrielle exercée par cet Etat (lorsque l'Etat agit comme une entreprise, la notion de service public s'estompe et le fonctionnaire rend moins service à l'Etat et à la collectivité que cet Etat représente, ce qui justifie que les rémunérations et les pensions soient imposables selon les règles des articles 11 et 12 de la Convention). En revanche, en ce qui concerne les salariés, le lien avec l'Etat de la source de la rémunération est plus ténu. Au sein de la catégorie des fonctionnaires et travailleurs de la fonction publique, une catégorie est traitée de façon différenciée : il s'agit des personnes travaillant pour un des Etats, mais résidentes de l'autre Etat et possédant la nationalité de cet autre Etat. Pour ces personnes, un régime spécifique a été conclu entre les autorités compétentes des deux pays, sous couvert de la procédure de concertation prévue à l'article 24 de la Convention de 1964. Ce régime spécifique, conforme à l'article 19 du modèle de convention fiscale de l'OCDE, est justifié par le caractère plus ténu du lien entre l'Etat et l'agent qui n'a pas la nationalité de son employeur public. Le régime différencié repose sur un critère objectif : la qualité du contribuable, travailleur du secteur public. Le régime différencié au sein du secteur public repose quant à lui sur les critères de résidence et de nationalité du travailleur du secteur public. Il s'agit là de critères objectifs qui permettaient aux deux Etats de prévoir des règles différentes de désignation de l'Etat taxateur pour les rémunérations payées par l'un des Etats à ses fonctionnaires ou travailleurs.

A.5.3. Le Conseil des ministres constate que la différence de traitement critiquée découle en fait de l'application simultanée, d'une part, du règlement (CEE) n° 1408/71 du Conseil relatif à l'application des régimes de sécurité sociale aux travailleurs salariés, aux travailleurs non salariés et aux membres de leur famille qui se déplacent à l'intérieur de la Communauté (J.O. L 28, 30 janvier 1997), sur lequel le législateur belge n'a aucune prise, le règlement étant directement applicable en droit belge et, d'autre part, du régime applicable aux résidents belges travaillant pour l'Etat français, qui fait l'objet, en vertu de l'article 24 de la Convention, d'un accord entre les autorités nationales compétentes. Cette différence de traitement ne résulte donc pas des dispositions attaquées et la Cour n'est pas compétente pour imposer au législateur de combler une lacune résultant de ce que la loi règle le problème des seuls salariés.

L'argument tiré par les parties requérantes de la lourdeur des charges sociales, évoquée lors des travaux préparatoires, n'est pas pertinent parce qu'il se rapporte à celle des charges sociales des travailleurs salariés.

Monique Noël ne démontre pas non plus qu'elle subit un régime de cotisations sociales plus lourd.

A.5.4. En ce qui concerne la compatibilité du régime frontalier dont bénéficient transitoirement les résidents français travaillant dans la zone frontalière belge avec l'article 172 de la Constitution, le Conseil des ministres indique que cette mesure résulte de ce que l'Etat français a souhaité maintenir ce régime pendant une durée qui garantirait l'absence de douloureuses conséquences sociales à l'égard de ses résidents et de ce que l'Etat belge souhaitait garantir aux entreprises de la zone frontalière la disponibilité d'une main-d'œuvre. La durée de ce régime, transitoire, est certes longue puisqu'elle prendra fin en 2033 mais de nouveaux recrutements deviendront impossibles dès 2012. Si tant est que l'on puisse parler de privilège lorsque plusieurs catégories de personnes sont soumises à des lois nationales différentes, celui qui est critiqué par les parties requérantes - vis-à-vis desquelles il n'est pas dommageable puisque cette mesure ne leur est pas applicable - est justifiable objectivement, compte tenu de la situation complexe et des nécessités sociales et économiques évoquées par les travaux préparatoires.

A.5.5. Le Conseil des ministres estime irrecevable à défaut d'intérêt le grief tiré de ce que la concurrence entre travailleurs serait faussée, le privilège dont jouissent les résidents français travaillant dans la zone frontalière belge les amenant à être « taillables et corvéables à merci » : les parties requérantes ne se trouvent en effet pas dans cette situation. Si elles veulent dire que les travailleurs belges verront des emplois leur échapper, il reste, premièrement, qu'elles n'expliquent nullement en quoi la concurrence serait faussée entre travailleurs et en quoi ou comment cette falsification constituerait une violation des articles 10 et 11 de la Constitution, deuxièmement, qu'elles ne remettent nullement en question, dans le cadre du moyen concerné, le maintien du régime frontalier au bénéfice du frontalier de France (seules les conditions sont contestées) et, troisièmement, que, après 2012, il n'y aura plus de recrutement sous le régime frontalier. L'on aperçoit donc mal comment la concurrence entre frontaliers de France et de Belgique pourrait être encore plus faussée.

A.5.6. Le Conseil des ministres estime que le grief tiré de l'atteinte à la libre circulation des travailleurs ne peut être accueilli, faute d'indiquer à quelles dispositions ce reproche est adressé et en quoi la libre circulation des travailleurs serait menacée, de sorte que le Conseil des ministres n'est pas en mesure d'exercer ses droits de défense.

A.5.7. Le Conseil des ministres estime aussi irrecevable le grief fondé sur l'impossibilité pour les Belges de la zone frontalière de postuler un emploi dans la fonction publique française, faute d'indiquer quelles dispositions seraient violées, quelles seraient celles qui les violent et en quoi elles les violeraient. Les parties requérantes reprochent à la Belgique d'avoir vendu le pouvoir de taxer certains travailleurs à la France. Visent-elles ainsi le fait d'avoir attribué à la France le pouvoir d'imposer les salariés frontaliers résidents belges dans le pays d'activité (Protocole additionnel, paragraphe 3, qui renvoie notamment à l'article 11, paragraphe 1er, de la Convention) ? C'est pourtant là, précisément, l'objet de leurs récriminations : elles ne cessent de plaider pour que les charges sociales et les impôts soient payés dans le même Etat. Le grief est en tout cas sans fondement en ce qui concerne les travailleurs frontaliers soumis au régime général. Ceux-ci sont désormais taxables dans l'Etat où ils exercent leur activité professionnelle, là où sont perçues les charges sociales.

Le Conseil des ministres estime en outre ne pouvoir exercer ses droits de défense, les développements de la requête étant incompréhensibles.

A.5.8. En ce qui concerne la différence de traitement entre résidents de Belgique travaillant en France et ceux travaillant en Allemagne ou aux Pays-Bas, le Conseil des ministres dénonce à nouveau l'irrecevabilité du grief qui n'indique ni les dispositions critiquées, ni les dispositions violées, ni en quoi les premières violeraient les secondes. Il indique que le régime frontalier avec l'Allemagne et les Pays-Bas a été supprimé, ce que les dispositions attaquées font aussi pour les résidents de Belgique percevant des rémunérations d'origine française à partir du 1er janvier 2007. Tous sont donc soumis au même régime.

A.5.9. En ce qui concerne le grief tiré de ce que des résidents de France pourraient contester des impôts forclos, le Conseil des ministres estime qu'il s'agit d'un moyen irrecevable pour les mêmes motifs. Il observe, pour le surplus, que le paragraphe 4, a), du Protocole additionnel et l'article 7, § 1er, de la loi d'assentiment bénéficient aux seuls frontaliers résidents français. Il fallait régler de nombreuses contestations impliquant des résidents français. L'Avenant (Protocole additionnel) remplaçait pour les années 2003 à 2008 la condition d'exercice exclusif de l'activité dans la zone frontalière belge par la condition de ne pas sortir de la zone frontalière belge pendant plus de 45 jours d'activité par année civile. Cette exigence de la France pour aboutir à un nouvel accord sur les frontaliers impliquait une modification des conditions d'imposition pour les années 2003 à 2008 et, par conséquent, la révision des taxations en vue de mettre fin aux litiges. La réouverture des délais au profit des seuls résidents français est ainsi justifiée. En ce qui concerne les résidents belges travaillant en France, il y a également réouverture des délais de recours, mais limitée aux impositions des revenus perçus depuis le 1er janvier 2007, date de suppression (rétroactive) du régime frontalier à leur égard. Pour ces revenus, ils ne sont plus imposables en Belgique, mais en France. Cela étant, il s'agit de catégories peu comparables : résidents français/citoyens belges; travaillant en Belgique/travaillant en France.



A.5.10. Le Conseil des ministres conclut en soulignant que la remise en cause de la possibilité de choisir un critère d'imposition différent selon le type de revenu ou d'activité ne se limiterait pas à la seule distinction entre rémunérations privées (article 11) et rémunérations publiques (article 10). Elle s'étendrait à la distinction entre pensions privées et pensions publiques, mais aussi potentiellement à toutes les distinctions faites dans la Convention de 1964 ou dans les autres conventions de prévention de double imposition conclues par la Belgique.

A.6.1. Dans leur mémoire en réponse, les parties requérantes rappellent les principes des articles 10 et 11 de la Convention et se réfèrent à la jurisprudence administrative et judiciaire traditionnelle selon laquelle les contribuables se trouvant dans la situation de Monique Noël sont soumis à l'article 11. Le caractère discriminatoire de l'imposition des travailleurs frontaliers dans l'Etat de résidence a été reconnu par les autorités lorsque l'impôt est payé dans un autre pays que celui où sont payées les cotisations sociales et la plupart des frontaliers belges ont invoqué au moins une « sortie de zone » par an, prévue à l'article 11, § 2, c, de la Convention, pour échapper aux rigueurs du fisc belge. Monique Noël ne pourrait faire valoir ces « sorties de zone » si l'article 18 de la Convention lui était appliqué.

A.6.2. Les parties requérantes réfutent l'argument tiré du « principe de politesse » entre Etats, en demandant pourquoi un frontalier belge (ou un Italien résidant en Belgique) était imposé en Belgique alors qu'un Belge bruxellois l'était en France et pourquoi l'Etat français garde le pouvoir de taxer les fonctionnaires français de nationalité belge résidant en Belgique en dehors de la « zone frontière ». Il n'y a en réalité pas lieu de distinguer le secteur privé du secteur public car la règle du paiement des impôts dans le pays collecteur des cotisations sociales est identique; pourtant, la discrimination vis-à-vis des contribuables se trouvant dans la situation de Monique Noël est maintenue en dépit de l'accord et de l'Avenant. L'imposition dans l'Etat de résidence déroge au principe posé par la Convention modèle de l'OCDE et la distinction entre secteur public et secteur privé ne peut être tenue pour pertinente puisqu'elle est absente des conventions avec les Pays-Bas et l'Allemagne et de la Convention OCDE. Le lien qui unit le fonctionnaire avec l'Etat qui l'occupe n'est relevant ni dans le cas de l'Italien qui réside en Belgique, travaille pour l'Etat français et paye ses impôts en France, ni dans le cas du binational.

A.6.3. Se référant ensuite à l'article 19 de la Convention OCDE et au règlement européen n° 1612/68 du Conseil du 15 octobre 1968, les parties requérantes estiment que l'arrêt du Conseil d'Etat de France du 9 novembre 1987 est fondé sur un raisonnement inexact parce que la situation des professeurs n'est régie ni par l'article 10, ni par l'article 11 de la Convention mais par son article 13 : il en va ainsi parce qu'en légistique, lorsqu'est prévue une exception, le rédacteur ne s'en remet pas à la clause résiduaire mais prévoit une solution spécifique ou générale, parce que l'article 11 prévoit de s'appliquer sous réserve de l'application de l'article 10, parce que l'interprétation première donnée par les pères de la convention prévoit que l'article 11 s'applique dans le cas de l'article 10.3 et parce qu'historiquement, cette convention visait à promouvoir les échanges frontaliers de main-d'œuvre en privilégiant le paiement de l'impôt dans le pays de la résidence, tant dans le secteur public que dans le secteur privé. L'accord publié le 9 novembre 2009 a pour motivation l'interprétation erronée française; il viole la volonté des Etats contractants et n'a pas été approuvé par le législateur; il dépasse la simple interprétation et est manifestement nul.

A.6.4. Se référant ensuite aux avenants et aux travaux préparatoires du Sénat de Belgique et du Sénat de France, les parties requérantes estiment que le ministre belge des Finances qui annonce la suppression du régime frontalier pour les résidents frontaliers belges est contredit par le rapporteur au Sénat français qui annonce le maintien de celui-ci jusqu'en 2033. Elles relèvent le souhait des entreprises flamandes de pouvoir continuer à recruter des travailleurs de France et soutiennent que l'Avenant de décembre 2008 est incomplet puisqu'il ne vise pas les agents publics. Il s'agit d'une lacune que la Cour est parfaitement à même de combler.

A.6.5. Revenant sur le caractère discriminatoire de la Convention et de l'Avenant, les parties requérantes indiquent qu'il a été reconnu par les autorités et aboutit à ce que 5 000 frontaliers belges travaillent en France

alors que 40 000 frontaliers français travaillent en Belgique, compte tenu de l'avantage qu'en tirent à la fois les travailleurs français, les employeurs frontaliers belges et flamands et l'Etat français; elles soutiennent que les accords par lesquels l'Etat vend le droit d'imposer au détriment de sa propre population et qui octroient nommément à la France celui d'imposer les contribuables ayant la double nationalité ne sont pas réguliers.

A.6.6. Selon les parties requérantes, les accords tels que celui de 2009 ont une nature réglementaire et relèvent de la compétence de la Cour de cassation, comme l'indique son arrêt du 9 mai 2008. Si l'accord est nul, Monique Noël sera imposée conformément aux règles de l'ancienne convention et les recours qu'elle exercera confirmeront, compte tenu de ce qui précède, le caractère discriminatoire de celle-ci. Or, l'accord est nul parce qu'il viole la Convention en faisant sien l'esprit d'un arrêt du Conseil d'Etat de France qui se fourvoie puisque son interprétation aboutit à de doubles exonérations et à de doubles impositions. Il aboutit à réécrire le texte de la Convention sans procédure d'assentiment. De plus, le fonctionnaire qui a signé l'accord n'était pas habilité à le faire. Le contenu de l'accord est discriminatoire parce qu'il est fondé sur une exclusion liée à la nationalité, un Italien résidant en Belgique pouvant travailler dans la fonction publique française sans entrave alors que son voisin belge est le seul désavantagé et parce qu'il traite différemment les salariés et les agents publics. La discrimination découlant de la combinaison de cet accord avec le règlement CEE n° 1408/71, il doit être déclaré inapplicable. L'exclusion des contribuables se trouvant dans la situation de Monique Noël résulte de la combinaison de l'accord avec l'Avenant alors que la loi par laquelle celui-ci reçoit assentiment est antérieure à l'accord mais que sa publication lui est postérieure. C'est à tort que le législateur n'a pas été informé de cet accord, ce qui lui eût permis de compléter la définition du frontalier que la Cour est aujourd'hui invitée à censurer.

A.6.7. Les parties requérantes critiquent encore la rétroactivité de l'accord de 2009 qui, en soumettant Monique Noël à l'article 18 de la Convention, la prive de la possibilité de faire valoir ses « sorties de zone » conformément à l'article 11.1 et d'échapper ainsi au régime frontalier.

A.6.8. Se référant enfin au droit international, les parties requérantes considèrent que c'est sur l'Avenant que doit porter la censure de la Cour, en raison de sa contrariété avec les articles 7, 23 et 28 de la Déclaration universelle des droits de l'homme, avec les articles 6 et 7 du Pacte international relatif aux droits économiques, sociaux et culturels et avec les articles 1, b), 2 et 3, c), de la Convention n° 111 de l'OIT (Organisation internationale du travail) concernant la discrimination (emploi et profession).

A.6.9. En conclusion, les parties requérantes demandent à la Cour de censurer l'article 2, 1, du Protocole additionnel qui maintient l'imposition discriminatoire des frontaliers dans le pays de résidence, ainsi que l'article 2, 3, de l'Avenant qui, d'une part, maintient de manière injustifiable jusqu'en 2033 un régime qui profite aux frontaliers français et ne s'explique que par l'opportunisme flamand et français et, d'autre part, exclut de façon discriminatoire les agents publics de la dérogation au « principe frontalier » qu'il institue à partir du 1er janvier 2007. Elles demandent que soit reconnu le caractère discriminatoire des privilèges accordés aux fonctionnaires belges de nationalité française résidant en France à la suite de l'adoption de critères de rattachement non conformes aux principes européens, le caractère discriminatoire de la situation des frontaliers français au regard de celle des frontaliers allemands et hollandais, le caractère discriminatoire d'une rétroactivité variable entre frontaliers français et belges (article 2, 4), le caractère discriminatoire d'une rétroactivité qui supprime des droits acquis et du système de 45 jours mis en place qui est invérifiable dans les faits, le caractère discriminatoire de l'indemnité versée par la France au profit de tous les Belges alors que ce sont principalement les frontaliers qui souffrent de ce régime (article 4), le caractère discriminatoire de la philosophie générale de l'Avenant qui ne corrige pas la situation, le caractère discriminatoire du régime frontalier prévu à l'article 11, 2, c, de la Convention, à l'article 2 de la loi d'assentiment et aux articles 1er et 2 de l'Avenant qui le perpétue, en ce qu'ils violent les articles 10, 11 et 172 de la Constitution et les engagements européens de la Belgique, et le caractère discriminatoire de l'Avenant en ce qu'il désigne l'Etat taxateur. Elles demandent aussi que la Cour reconnaisse la violation du principe de non-rétroactivité des lois et relève le caractère discriminatoire de l'article 10.3 de la Convention initiale avant de reconnaître celui de l'Avenant.

A.7.1. Dans son mémoire en réplique, le Conseil des ministres estime qu'il est irrelevante de critiquer l'ancienne convention franco-belge et la distinction entre agents privés et agents publics puisque cette distinction découle de cette Convention. Il reconnaît que la critique de l'arrêt n° 51075 du 9 novembre 1987 du Conseil d'Etat français n'est pas dénuée de fondement. L'administration belge avait d'ailleurs fait savoir à l'administration française qu'à son avis, la meilleure interprétation de l'article 10, § 3, impliquait une lecture contextuelle avec celle du début de l'article 11 de la Convention de 1964 (« Sous réserve des dispositions des articles 9, 10 et 13 ... »). L'administration française défendait une autre interprétation qui, au début, impliquait l'application de l'article 18 (l'article 11 ne visant que les rémunérations allouées par le secteur privé) et qui, par la suite, comme dans l'article 19 du modèle de convention fiscale de l'OCDE, donnait directement le pouvoir d'imposition à l'Etat de résidence du fonctionnaire. Le problème fut résolu par le biais d'un accord pris sur la base de l'article 24, qui ne viole pas la volonté explicite des Etats contractants, le texte de la Convention n'étant pas suffisamment clair. Quoi qu'il en soit, la Convention devait être interprétée en tenant compte de cette jurisprudence.

A.7.2. Le Conseil des ministres estime aussi qu'il est irrelevante de critiquer l'avenant du 13 décembre 2007 qui n'a jamais été ratifié. Même avérée, l'influence du patronat flamand lors de la renégociation ne suffit pas à rendre inconstitutionnelle la loi attaquée. Critiquer l'avantage fait aux travailleurs français ou aux employeurs frontaliers ne constitue pas un moyen. L'accord entre les autorités belge et française porte sur l'exécution de la Convention, ce qui relève des autorités administratives.

A.7.3. Le Conseil des ministres réfute aussi l'argument tiré des « sorties de zone », invoqué par les parties requérantes. Il indique que le régime frontalier instaure l'imposition dans l'Etat dont le résident, salarié, exerce son activité dans la zone frontalière de l'autre Etat et a son foyer permanent dans la zone frontalière du premier Etat (article 11, 2, c, de la Convention de 1964). Dans le cas où il y a des sorties de zone, c'est le principe général qui reprend toute sa vigueur : l'imposition a lieu dans l'Etat sur le territoire duquel s'exerce l'activité source de revenus (article 11.1 de la Convention de 1964). L'appréciation du fait qu'il y a des sorties de zone relève de l'autorité fiscale du pays où l'activité est exercée, en l'espèce, la France. Or, la France n'applique pas aux fonctionnaires le régime général et, *a fortiori*, les dérogations à ce régime général prévues par l'article 11 de la Convention. Elle applique l'accord de 2009, interprétatif de l'article 10.3 de la Convention. Par conséquent, Monique Noël ne peut faire valoir des « sorties de zone » et être imposée en France : elle n'a aucun droit acquis à faire valoir.

A.7.4. Le Conseil des ministres relève que les parties requérantes limitent au seul Avenant la critique d'une violation des « traités supérieurs » et fait valoir que la Cour n'est pas compétente pour contrôler ou stigmatiser une convention internationale ou un avenant à celle-ci. Quant aux dispositions invoquées par les parties requérantes dans la Déclaration universelle des droits de l'homme, dans le Pacte international relatif aux droits économiques, sociaux et culturels ou dans la Convention n° 111 de l'OIT, elles ne contiennent aucune mesure directement applicable.

A.7.5. Le Conseil des ministres estime que les conclusions du mémoire des parties requérantes constituent ce qui ressemble le plus à des moyens. Il a déjà répondu aux critiques portant sur le principe discriminatoire de l'imposition des frontaliers dans le pays de résidence, sur le maintien pendant 25 ans du régime des frontaliers français et sur la dérogation au « principe frontalier » pour les seuls salariés. Dans la note annexée à son mémoire, il ajoute qu'aucun régime frontalier ne s'applique encore pour les fonctionnaires, l'accord de 2009 permettant à certaines conditions à l'Etat de résidence d'imposer les rémunérations des fonctionnaires de l'autre Etat.

Quant aux critères de rattachement que les requérants jugent non conformes aux principes européens parce qu'ils avantageraient les fonctionnaires belges de nationalité française résidant en France par rapport aux résidents belges de nationalité belge qui voudraient travailler pour la fonction publique française, le Conseil des ministres considère que le moyen n'est pas recevable faute d'indiquer les dispositions dont la Cour assure le respect qui seraient violées et en quoi elles seraient violées.

A.7.6. En ce qui concerne les conventions avec l'Allemagne et les Pays-Bas, le Conseil des ministres ajoute que l'influence du droit européen a abouti à faire disparaître en grande partie la raison d'être de la distinction - jadis justifiée - entre les frontaliers et les autres. La Belgique, les Pays-Bas et l'Allemagne ont convenu de l'abandonner; mais avec la France, il a fallu, provisoirement, la maintenir dans un sens et il est malheureux de voir attaquer une norme qui s'efforce de régler le problème.

A.7.7. Le Conseil des ministres estime que la rétroactivité critiquée par les parties requérantes n'est pas applicable à Monique Noël, à qui l'Avenant ne peut être appliqué. Il rappelle à cet égard quelle est la situation de cette dernière : Monique Noël, habitante du Royaume, est soumise à l'impôt des personnes physiques en Belgique; elle exerce son activité professionnelle en France et est imposable en France en vertu des articles 4A, 4B et 4bis du Code général des impôts (français) qui rendent passibles de l'impôt sur le revenu les personnes dont le domicile fiscal est situé hors de France, en raison de leurs seuls revenus de source française et les personnes de nationalité française ou étrangère, ayant ou non leur domicile fiscal en France, qui recueillent des bénéfices ou revenus dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions. Sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en France, les personnes qui exercent en France une activité professionnelle, salariée ou non, à moins qu'elles ne justifient que cette activité y est exercée à titre accessoire; en principe, les administrations fiscales belge et française sont compétentes pour décider (sous le contrôle du juge) qui est soumis à l'impôt institué par leur législateur. Monique Noël se trouve donc dans une situation où elle pourrait être imposée en Belgique et en France. Heureusement pour elle, il y a une convention préventive de double imposition; elle exerce une activité dans le secteur public français. Si l'article 10 de la Convention du 10 mars 1964 n'existait pas, elle aurait été soumise à l'article 11 de cette Convention et aurait été imposée dans l'Etat sur le territoire duquel s'exerce l'activité professionnelle. Mais elle a sa résidence dans la zone frontalière belge et son activité est exercée en zone frontalière française. Toujours dans l'hypothèse où l'article 10 n'existerait pas, l'article 11, 2, c) (ancien) aurait dû lui être applicable : « 2. Par dérogation au paragraphe 1er ci-dessus : [...] c) les traitements, salaires et autres rémunérations analogues reçus par un résident d'un Etat contractant qui exerce son activité dans la zone frontalière de l'autre Etat contractant et qui a son foyer d'habitation permanent dans la zone frontalière du premier Etat ne sont imposables que dans cet Etat [...] ». Donc, dans l'hypothèse où l'article 10 n'existerait pas, l'imposition devrait se faire dans l'Etat de résidence. En vertu de l'article 11.1 et 2, c), il appartient, dans l'hypothèse toujours où l'article 10 n'existerait pas, à l'Etat français, Etat en principe taxateur, d'apprécier s'il n'existe pas des causes d'exclusion du régime frontalier, par exemple une ou des sorties de zone frontalière dans le cadre de l'exercice de l'activité. Si de telles sorties existent, l'Etat français taxe le revenu du frontalier; si de telles sorties n'existent pas, il laisse à la Belgique le soin de prélever son impôt. Mais l'article 10 existe et prévoit l'imposition par la France (point 1) sauf lorsque, comme dans le cas de Monique Noël, les rémunérations sont allouées à des résidents de l'autre Etat possédant la nationalité de cet Etat, ainsi que le prévoit le point 3 qui, toutefois, ne précise pas les dispositions à appliquer quand le point 1 ne s'applique pas. On aurait pu continuer à appliquer l'article 11 de la Convention, mais l'administration fiscale française a redécouvert un ancien arrêt du Conseil d'Etat français et a décidé que les professeurs résidents belges et de nationalité belge n'étaient pas imposables en France. Le problème résultant de cette jurisprudence a été réglé en 2002 en ce qui concerne les doubles exonérations et, en 2009, le problème corollaire des doubles impositions a été réglé par un accord entre autorités compétentes des deux pays portant l'affirmation que les rémunérations publiques versées par un Etat à un résident de l'autre Etat possédant exclusivement la nationalité de cet autre Etat ne sont imposables que dans l'Etat de résidence du bénéficiaire; de ce qui précède, on retiendra qu'en tout état de cause, l'Etat français est l'Etat qui détient le pouvoir de décision en ce qui concerne l'imposition des rémunérations de Monique Noël. En vertu de l'article 11, il lui appartient de décider l'imposition chez lui des rémunérations des personnes résidant en zone frontalière belge et travaillant en zone frontalière française, cela par le biais d'une décision sur les sorties de zone frontalière française. En vertu de l'accord sur l'application de l'article 10.3, il a été donné suite à la conception française de la taxation dans l'Etat de résidence des rémunérations publiques versées par un Etat à un résident de l'autre Etat possédant exclusivement la nationalité de cet autre Etat. Il est en conséquence évident qu'il sera tout à fait inutile, pour Monique Noël, d'invoquer les sorties de zone devant l'administration fiscale belge : l'Etat belge n'est pas compétent pour en juger. Si Monique Noël invoque des sorties de zone devant l'Etat français, l'Etat français répondra que le régime frontalier n'est pas applicable, mais bien l'accord de 2009 (et avant cela, l'accord de 2002).

A.7.8. Le Conseil des ministres réfute les critiques adressées au système des 45 jours, à l'indemnité versée par la France, à l'article 10.3 de la convention initiale (qui n'est pas modifié) et à la philosophie générale de l'Avenant qui ne vise pas les travailleurs de la fonction publique en indiquant que ces critiques peuvent difficilement être admises au titre de moyen et qu'en outre, ces critiques ne figuraient pas dans la requête initiale. En ce qui concerne l'indemnité, il ajoute qu'elle constitue une compensation au manque à gagner de la Belgique résultant pour celle-ci du maintien du régime frontalier en faveur des frontaliers résidents de France qui exercent leur activité dans la zone frontalière belge. La compensation d'un impôt, comme l'impôt, n'a aucune raison d'être « affectée ». Il s'interroge, en ce qui concerne les travailleurs de la fonction publique, sur la question de savoir comment les travailleurs français seraient encouragés « à investir la fonction publique belge francophone » et pourquoi les résidents belges seraient découragés de travailler dans la fonction publique française. Pour que la concurrence soit perturbée, il faudrait « que l'objet (emploi) brigué soit le même et que les concurrents à cet objet soient les mêmes ». Or, en l'espèce, les concurrents ont des objectifs différents : la fonction publique belge d'une part, la fonction publique française d'autre part.

A.7.9. Quant à la violation de la libre circulation des travailleurs dans un rayon de 20 kilomètres de la frontière, le Conseil des ministres rappelle que le régime frontalier est supprimé en ce qui concerne les frontaliers belges, de sorte que les intéressés peuvent travailler partout en France, sans risquer de perdre les avantages qui étaient liés au régime frontalier. De plus, en l'espèce, Monique Noël n'est pas soumise au régime frontalier puisqu'elle est fonctionnaire française. Les parties requérantes critiquent le régime frontalier tout en n'y étant pas soumises, mais voudraient qu'il subsiste pour pouvoir y échapper (application cumulée des articles 10.3 et 11.1 de la Convention), après, bien entendu, que l'accord des autorités belges et françaises sur l'application du paragraphe 3 de l'article 10 de la Convention conclue le 10 mars 1964 a été invalidé. Elles n'ont pas intérêt au moyen, qui n'est en outre pas fondé.

Quant à la critique adressée à l'Avenant en ce qu'il désigne l'Etat taxateur, au lieu d'indiquer des critères permettant de désigner cet Etat, le Conseil des ministres n'aperçoit pas en quoi consisterait la discrimination et estime que ce « moyen » ne permet pas l'exercice des droits de défense.

A.7.10. Dans la note jointe en annexe à son mémoire en réplique, le Conseil des ministres ajoute que le principe de politesse critiqué par les parties requérantes - qui en contestent l'ancienneté sans fournir d'éléments permettant de le dater - trouve sa source dans les privilèges diplomatiques et se retrouve dans la quasi-totalité des conventions préventives de la double imposition conclues par la Belgique.

Soulignant que l'Avenant ne modifie qu'une petite partie de la Convention de 1964, il indique que c'est l'administration française qui s'est opposée à une renégociation de l'ensemble et que même si cette renégociation avait eu lieu, Monique Noël aurait continué d'être imposée en Belgique, selon le principe du modèle de convention fiscale de l'OCDE (article 19.1, b).

Quant à l'accord de 2009, il a bel et bien été signé par un fonctionnaire qui a reçu une habilitation en ce qui concerne la procédure amiable visée à l'article 24 de la Convention et dont le nom a été communiqué à l'OCDE.

- B -

B.1. Le recours en annulation porte sur 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.

B.2. Il résulte des développements de la requête que les griefs des parties requérantes sont adressés à l'article 1er de l'Avenant, qui remplace l'article 11, § 2, c), de la Convention, et aux paragraphes 1er, 3 et 5 du « Protocole additionnel relatif aux travailleurs frontaliers » figurant à l'article 2 de l'Avenant de la Convention.

B.3. L'article 10, non modifié, et l'article 11, ainsi modifié, de la Convention disposent :

« Article 10

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.

Article 11

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 État;

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 État;

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 États contractants, ne sont imposables que dans celui de ces États où se trouve le siège de la direction effective de l'entreprise; si cet État ne perçoit pas l'impôt sur lesdites rémunérations, celles-ci sont imposables dans l'État 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 États contractants ne sont imposables que dans celui de ces États où est situé l'établissement stable dont ces personnes dépendent, ou, à défaut d'un tel établissement, dans l'État contractant dont ces personnes sont les résidentes;

c) Les dispositions des paragraphes 1er et 2, a) et b), s'appliquent sous réserve des dispositions du Protocole additionnel relatif aux travailleurs frontaliers.

3. Les dispositions du paragraphe 2 ne sont pas applicables aux rémunérations visées à l'article 9 de la présente Convention ».

B.4. Les paragraphes 1er, 3 et 5 du Protocole disposent :

« 1. Les traitements, salaires et autres rémunérations analogues reçus par un résident d'un Etat contractant qui exerce son activité dans la zone frontalière de l'autre Etat contractant et qui n'a un foyer permanent d'habitation que dans la zone frontalière du premier Etat ne sont imposables que dans cet Etat ».

« 3. Par dérogation au paragraphe 1er, les rémunérations perçues à compter du 1er janvier 2007 au titre d'une activité salariée exercée dans la zone frontalière française par des personnes ayant leur foyer permanent d'habitation dans la zone frontalière belge sont imposables dans les conditions prévues aux paragraphes 1 et 2, a) et b) de l'article 11 de la Convention ».

« 5. Le régime prévu au paragraphe 1er est applicable aux rémunérations perçues au cours d'une période de 22 ans, à compter du 1er janvier 2012, par les seuls travailleurs qui, au 31 décembre 2011, ont leur foyer permanent d'habitation dans la zone frontalière française et exercent leur activité salariée dans la zone frontalière belge, sous réserve que ces derniers :

- a) conservent leur foyer permanent d'habitation dans la zone frontalière française;
- b) continuent d'exercer leur activité salariée dans la zone frontalière belge;

c) ne sortent pas plus de 30 jours par année civile, dans l'exercice de leur activité, de la zone frontalière belge.

Le non-respect de l'une de ces conditions entraîne la perte définitive du bénéfice du régime. Toutefois, lorsque le travailleur frontalier ne remplit pas pour la première fois la condition visée au c) du présent paragraphe, il ne perd le bénéfice du régime qu'au titre de l'année considérée.

Lors des absences dues à des circonstances telles que maladie, accident, congés éducation payés, congé ou chômage, l'activité salariée dans la zone frontalière de la Belgique est considérée comme exercée de manière continue au sens du b).

Les dispositions de ce paragraphe sont applicables aux travailleurs ayant leur foyer permanent d'habitation dans la zone frontalière française mais ayant perdu leur emploi dans la zone frontalière belge au 31 décembre 2011 qui justifient de trois mois d'activité dans cette dernière zone frontalière au cours de l'année 2011.

Le régime n'est pas applicable aux travailleurs ayant leur foyer permanent d'habitation en Belgique au 31 décembre 2008 ».

B.5.1. La première partie requérante, de nationalité belge et résidant dans la zone frontalière belge, est l'agent d'un pouvoir public français et exerce ses fonctions dans la zone frontalière française. Elle critique, en substance, le principe de l'imposition dans l'Etat de résidence.

B.5.2. La situation des agents publics est régie par l'article 10 de la Convention précitée qui n'est pas modifié par les dispositions critiquées. Le principe de l'imposition dans l'Etat qui occupe l'agent public, énoncé au paragraphe 1er de cette disposition, ne s'applique pas lorsque, comme en l'espèce, cet agent réside dans l'autre Etat et possède la nationalité de celui-ci (article 10, § 3). Dans cette hypothèse, le régime fiscal n'est pas déterminé, comme le soutiennent les parties requérantes, sur la base du régime défini pour les salariés par l'article 11 de la Convention - dès lors que cette disposition prévoit une imposition dans l'Etat où s'exerce l'activité professionnelle, ce qui correspond au principe de l'article 10, § 1er, auquel l'article 10, § 3, entend précisément déroger - mais sur la base de la disposition résiduaire que constitue l'article 18 de la Convention, en vertu duquel « dans la mesure où les articles précédents de la Convention n'en disposent pas autrement, les revenus des résidents de l'un des Etats contractants ne sont imposables que dans cet Etat ». Ce régime a d'ailleurs été confirmé par un accord conclu par les autorités fiscales belges et françaises (non daté, publié au *Moniteur belge* du 9 novembre 2009, p. 71774) en vertu de l'article 24 de la Convention de 1964.



B.5.3. Il s'ensuit que l'annulation des dispositions attaquées n'aurait aucun effet sur la situation de la première partie requérante qui, en dépit de cette annulation, continuerait d'être soumise à la loi fiscale de son lieu de résidence.

Le préjudice par répercussion invoqué par le compagnon et par les enfants de la première partie requérante ne pourrait davantage disparaître par le fait de cette annulation et l'intérêt qui serait celui de ces derniers en tant que candidats à un emploi dans un service public français ou dans la zone frontalière belge est, compte tenu de l'âge de ces enfants, nés en 1999, 2000 et 2004, trop hypothétique. Enfin, l'intérêt des parties requérantes en tant qu'habitants de Mouscron ne saurait être admis, le législateur spécial ayant écarté l'action populaire.

B.5.4. Les parties requérantes ne justifient pas de l'intérêt requis. Le recours en annulation est dès lors irrecevable.

Par ces motifs,

la Cour

rejette le recours.

Ainsi prononcé en langue française, en langue néerlandaise et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, à l'audience publique du 16 décembre 2010.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Melchior