

Numéro du rôle : 5319
Arrêt n° 137/2012 du 30 octobre 2012

A R R E T

En cause : les questions préjudicielles relatives 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 », posées par le Tribunal de première instance de Mons.

La Cour constitutionnelle,

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

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet des questions préjudicielles et procédure*

Par jugement du 24 janvier 2012 en cause de Xavier Deceuninck et Stéphanie Coquard contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 23 février 2012, le Tribunal de première instance de Mons a posé les questions préjudicielles suivantes :

« 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, publiée au *Moniteur belge* le 8 janvier 2010, est-il compatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution en tant qu'il prévoit que ledit Avenant sort ses pleins et entiers effets et alors que l'article 3 de l'Avenant peut être interprété comme étant applicable à partir du 1er janvier 2009 soit sur l'impôt établi à partir de l'exercice d'imposition 2009 qui porte sur les revenus de l'année 2008 ?

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, publiée au *Moniteur belge* le 8 janvier 2010, est-il compatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution en tant qu'il prévoit que ledit Avenant sort ses pleins et entiers effets et alors que l'article 3 de l'Avenant peut être interprété comme étant applicable à partir du 1er janvier 2009 soit sur l'impôt établi à partir de l'exercice d'imposition 2010 qui porte sur les revenus de l'année 2009 ? ».

Le Conseil des ministres a introduit un mémoire.

Par ordonnance du 6 juin 2012, la Cour a déclaré l'affaire en état et fixé l'audience au 26 juin 2012 après avoir invité le Conseil des ministres à lui faire parvenir, le 21 juin 2012 au plus tard, toute information utile permettant de déterminer où les demandeurs devant le juge *a quo* étaient domiciliés en 2008 et 2009.

A l'audience publique du 26 juin 2012 :

- a comparu Me O. Massart *loco* Me M. Denève, avocats au barreau de Charleroi, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs J. Spreutels et L. Lavrysen ont fait rapport;
- l'avocat précité a été entendu;
- l'affaire a été mise en délibéré.

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

II. *Les faits et la procédure antérieure*

Les demandeurs devant le juge *a quo* lui demandent l'annulation d'une cotisation fiscale portant sur des centimes additionnels communaux qui ont été enrôlés à leur charge pour l'exercice d'imposition 2009 et calculés sur la base du revenu professionnel perçu en France par l'un d'eux en 2008. La réclamation qu'ils avaient introduite devant l'administration fiscale en faisant valoir que l'Avenant du 12 décembre 2008 à la Convention préventive de la double imposition entre la Belgique et la France ne s'applique, quant à ces centimes additionnels, qu'à partir du 1er janvier 2009, a été rejetée.

Le législateur a donné son assentiment à cet Avenant par une loi du 7 mai 2009, publiée au *Moniteur belge* du 8 janvier 2010. Le juge *a quo* estime que les termes de la disposition de l'Avenant qui prévoit, en ce qui concerne les centimes additionnels, qu'elle « est applicable à compter du 1er janvier 2009 » ne permettent pas de déterminer s'il faut prendre en considération les revenus perçus à partir du 1er janvier 2009 ou les centimes additionnels enrôlés à partir du 1er janvier 2009; il constate cependant que le législateur a indiqué clairement dans les travaux préparatoires que la loi devait s'appliquer aux impôts établis à partir de l'exercice d'imposition 2009, de sorte que la loi s'applique aux revenus de 2008 et a un effet rétroactif en ce qui concerne ces revenus (et ceux de 2009), dès lors que la dette d'impôt naît définitivement à la date de la clôture de la période dont les revenus constituent la base d'imposition.

Constatant que cet effet rétroactif a pour conséquence que les personnes auxquelles la loi s'applique rétroactivement n'ont pu prévoir l'impôt qui leur serait réclamé, contrairement à celles auxquelles cette loi ne s'applique pas rétroactivement, le juge *a quo*, faisant droit à la demande des parties requérantes, adresse à la Cour la question reproduite plus haut.

III. *En droit*

- A -

Quant à la recevabilité des questions préjudicielles

A.1. Le Conseil des ministres soutient que les questions préjudicielles sont irrecevables parce que ni la motivation de la décision *a quo* ni la formulation des questions ne permettent de déterminer les catégories de personnes qui devraient être comparées; le juge *a quo* se borne à déclarer que les personnes subissant une application rétroactive de la loi et celles ne la subissant pas sont traitées de manière identique, sans indiquer en quoi les dispositions en cause les soumettraient à un traitement identique.

Quant au fond

A.2.1. 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 une taxe communale additionnelle sur les revenus exonérés à partir du 1er janvier 2009, l'article 3 de l'Avenant du 12 décembre 2008 en cause 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. La taxe est calculée dans ce cas 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.

A.2.2. Le Conseil des ministres expose que l'article 466*bis* du CIR 1992 a été adopté pour permettre la perception des taxes additionnelles locales sur des revenus exonérés par une convention internationale et garantir ainsi le financement des communes où résident des contribuables dont les revenus professionnels sont exonérés d'impôt belge parce qu'ils sont perçus à l'étranger. L'arrêt n° 16/2009 a admis qu'il était légitime que ces personnes contribuent au financement des communes dont elles utilisent les services. La convention en cause permet en l'espèce de corriger à cet égard une injustice perdurant depuis de nombreuses années entre les habitants de ces communes.

A.2.3. Selon le Conseil des ministres, dès lors qu'en vertu des règles générales l'impôt belge est dû par ceux qui sont habitants du Royaume au 1er janvier de l'exercice d'imposition et dont les revenus professionnels sont exonérés de l'impôt belge par l'effet d'une convention, les personnes concernées par l'Avenant sont nécessairement celles qui, au regard de la convention en cause, ont un foyer permanent d'habitation en Belgique au 1er janvier 2009. Cette date se justifie d'autant mieux qu'elle vise à appliquer l'imposition d'additionnels locaux à des résidents de la commune dont on peut présumer qu'ils y sont installés de manière permanente et y bénéficient des services qu'elle dispense. La rétroactivité, admise dans une telle hypothèse par un arrêt de la Cour de cassation du 26 septembre 2002, corrige ainsi, par une mesure dont la rétroactivité est excessivement limitée, une inégalité ancienne qui frappait les résidents de la commune ne recueillant pas de revenus exonérés par convention.

A.2.4. Selon le Conseil des ministres, la rétroactivité en cause n'est pas de nature à placer les contribuables qui n'ont pu prévoir ou provisionner le prélèvement fiscal auquel ils sont soumis dans une situation essentiellement différente - requérant un traitement différent - de celle des contribuables qui ont pu prévoir ou provisionner ce prélèvement : ou bien les premiers ont pu conserver plus longtemps ou investir les montants dont ils sont redevables, ou bien, s'ils ne disposent plus de ces montants, ils pourront négocier un plan d'apurement avec l'administration fiscale. De plus, dès la conclusion de l'Avenant du 12 décembre 2008, la mesure en cause a fait l'objet d'une diffusion par voie de presse.

- B -

B.1. La Cour est interrogée sur la compatibilité avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution de 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 donne assentiment contient un article 3 auquel se réfèrent les questions préjudicielles et 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. Le juge *a quo* estime que les termes de l’article 3 de l’Avenant ne sont pas clairs et ne permettent pas de déterminer s’ils visent les revenus perçus à partir du 1er janvier 2009 ou les taxes additionnelles enrôlées à partir du 1er janvier 2009; mais, sur la base des travaux préparatoires de la loi, il retient une interprétation de celle-ci selon laquelle les nouvelles dispositions s’appliquent rétroactivement aux impôts établis à partir de l’exercice d’imposition 2009 et, dès lors, aux revenus de l’année 2008.

B.4.1. Les questions préjudicielles portent sur l’identité de traitement que les dispositions en cause créent à l’égard des contribuables dont les revenus professionnels sont exemptés de l’impôt en Belgique mais en vertu du point 7, nouveau, du Protocole du 10 mars 1964, ajouté

par l'article 3 de l'Avenant auquel la loi en cause porte assentiment, servent à déterminer les taxes additionnelles établies par les communes et les agglomérations. En prévoyant que ce point 7 est « applicable à compter du 1er janvier 2009 » sans distinguer, parmi ces contribuables, ceux, d'une part, qui ont perçu les revenus professionnels en 2008 (première question préjudicielle) ou en 2009 (deuxième question préjudicielle) et ceux, d'autre part, qui ont perçu de tels revenus ultérieurement, les dispositions en cause priveraient – en raison, selon le juge *a quo*, de leur effet rétroactif – les contribuables appartenant à la première de ces deux catégories de la possibilité de prévoir l'imposition dont ils feraient l'objet.

B.4.2. Contrairement à ce que soutient le Conseil des ministres, les motifs de la décision par laquelle la Cour est interrogée permettent dès lors d'identifier les catégories de personnes qui feraient l'objet d'un traitement identique discriminatoire et en quoi celui-ci consisterait.

B.5.1. Compte tenu de leur connexité, les deux questions préjudicielles sont examinées ensemble.

B.5.2. Il apparaît du jugement *a quo* et du dossier de la procédure que les demandeurs devant le juge *a quo* sont domiciliés dans la zone frontalière belge au sens de l'article 11, paragraphe 2, c), alinéa 2, de la Convention du 10 mars 1964 précitée. La Cour limite son examen à cette hypothèse.

B.6.1. 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 ils 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.6.2. Les travaux préparatoires de la loi en cause indiquent les motifs qui ont présidé à l'adoption des dispositions permettant d'imposer les taxes additionnelles visées en B.4 aux contribuables résidant en Belgique mais exerçant une activité professionnelle en France 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 dû à l'Etat qui serait fixé si les revenus professionnels en question étaient tirés de sources situées en Belgique ».

B.6.3. Les mêmes travaux préparatoires indiquent encore que lesdites taxes additionnelles pourront 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.6.3 que les dispositions en cause, en ce qu'elles s'appliquent à des faits, actes et situations (les revenus perçus en 2008) 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, antérieurement, les services étaient utilisés par des résidents y ayant un foyer permanent d'habitation mais n'y payant pas d'impôts locaux compte tenu de ce qu'ils n'étaient pas soumis à l'impôt belge. Le législateur a pu, à cet égard,

prendre en compte la date du 31 décembre 2008 à compter de laquelle ces contribuables ne peuvent plus bénéficier du régime frontalier (*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. La mesure en cause ne porte pas une atteinte disproportionnée aux droits des contribuables concernés qui, comme en l'espèce, sont domiciliés dans la zone frontalière belge et ont perçu des revenus professionnels en 2008 et 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.

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 prononcé en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, à l'audience publique du 30 octobre 2012, par le juge J.-P. Snappe, président faisant fonction en remplacement du président R. Henneuse, légitimement empêché.

Le greffier,

Le président f.f.,

F. Meersschaut

J.-P. Snappe