# Cour constitutionnelle (Cour d'Arbitrage): Arrêt du 7 mars 2013 (Belgique). RG 32/2013

* Date : 07-03-2013
* Langue : Français
* Section : Jurisprudence
* Source : Justel F-20130307-5
* Numéro de rôle : 32/2013

La Cour constitutionnelle,

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

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

I. Objet de la question préjudicielle et procédure

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

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

(...)

III. En droit

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

« Fonctions publiques

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

[...]

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

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

« Ad. article 19, paragraphe 2

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

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

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

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

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

Plus précisément, les pensions versées par l'Etat (ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales) à une personne physique « au titre de services rendus à cet Etat » (ou à cette subdivision ou collectivité) sont imposables dans cet Etat, même lorsque cette personne réside dans l'autre Etat, sauf lorsque cette personne est un résident de l'autre Etat et en possède la nationalité.

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

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

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

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

B.6. La circonstance que, pour l'imposition afférente aux allocations de pension constituées dans le cadre d'un emploi auprès des pouvoirs publics, l'article 19, § 2, a), de la convention fiscale, combiné avec le point 23 du Protocole Ier à cette convention, déroge au principe de l'Etat de résidence qui s'applique en vertu de l'article 18 en matière de pensions privées est compatible avec les règles de la courtoisie internationale et du respect mutuel entre Etats souverains, qui découlent de l'idée que l'imposition en matière de pensions publiques revient à l'Etat qui s'est chargé du financement de la constitution de ces pensions publiques.

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

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

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

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

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

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

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

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

Ainsi prononcé en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, à l'audience publique du 7 mars 2013.

Le greffier,

P.-Y. Dutilleux

Le président,

M. Bossuyt