

CONSEIL D'ÉTAT, SECTION DU CONTENTIEUX ADMINISTRATIF

A R R Ê T

n° 212.436 du 5 avril 2011

A. 196.140/XV-1247

En cause :

- 1. BENCI** Antoine,
- 2. CORNELIS** Thierry,
- 3. FRISCIONI** Raphaël,
- 4. GRISARD** William,
- 5. PIRE** Stéphane,

ayant élu domicile chez
Me O. BERTIN, avocat,
place du Champ de Mars 2
1050 Bruxelles,

contre :

l'État belge, représenté par
le ministre des Finances.

LE CONSEIL D'ÉTAT, XV^e CHAMBRE,

Vu la requête introduite le 8 avril 2010 par Antoine BENCI, Thierry CORNELIS, Raphaël FRISCIONI, William GRISARD et Stéphane PIRE qui demandent l'annulation des «dispositions contenues aux n°s 55, 56, 57, 66, 83, 84 et 88 de la circulaire n° AAF/2008-0408 (AAF 17/2009) du 17 décembre 2009, portant "Instructions concernant l'application de l'Avenant, signé 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"»;

Vu le dossier administratif;

Vu les mémoires en réponse et en réplique régulièrement échangés;

Vu le rapport de M. D. DELVAX, auditeur au Conseil d'État;

Vu la notification du rapport aux parties et le dernier mémoire des parties requérantes;

Vu l'ordonnance du 23 février 2011, notifiée aux parties, fixant l'affaire à l'audience du 15 mars 2011;

Entendu, en son rapport, M. Ph. QUERTAINMONT, conseiller d'État;

Entendu, en leurs observations, Me O. BERTIN, avocat, comparaissant pour les parties requérantes, le troisième requérant, M. R. FRISCIONI, et Mme F. ROLAND, premier attaché des Finances, comparaissant pour la partie adverse;

Entendu, en son avis conforme, M. D. DELVAX, auditeur;

Vu le titre VI, chapitre II, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973;

Considérant que les faits utiles à l'examen du recours se présentent ainsi qu'il suit:

1. Le 10 mars 1964 a été signée entre la Belgique et la France une convention tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproque en matière d'impôts sur les revenus.

Cette convention organise notamment, en son article 11, 2, c), un régime particulier dit des «travailleurs frontaliers», c'est-à-dire les travailleurs salariés qui ont leur résidence fiscale dans la zone frontalière d'un des deux États signataires et qui exercent leur activité dans la zone frontalière de l'autre État.

2. La convention prévoit, dans ce cas, que la rémunération des intéressés est imposable dans l'État de leur résidence et non dans l'État sur le territoire duquel ils travaillent. La résidence fiscale de l'employeur est sans incidence. Il s'agit d'une dérogation à la règle générale prévue par l'article 11, 1, de la convention, en vertu de laquelle c'est l'État du territoire sur lequel l'activité est exercée qui a le pouvoir d'imposition.

L'application du régime des frontaliers a donc pour effet que la rémunération d'un travailleur salarié résidant fiscalement dans la zone frontalière française mais exerçant ses activités dans la zone frontalière belge est imposable en France. Tel est le cas des requérants, employés d'une société de droit belge, exerçant leurs activités en Belgique, mais résidents fiscaux français. Par voie de conséquence, leur rémunération est imposable en France, et non en Belgique.

3. Dans le cadre de ce régime des travailleurs frontaliers, la question de l'incidence des «sorties de zone» s'est posée. Il n'est en effet pas rare que le travailleur frontalier sorte, de manière le plus souvent occasionnelle, de la zone frontalière pour exercer son activité professionnelle.

Dans une circulaire du 11 août 2006 (Ci. R.9 F/565.592 — AFER 35/2006) l'administration fiscale belge a précisé: «...ne sont pas considérées comme des "sorties de zones" entraînant la perte du régime frontalier pour un résident de la zone frontalière française: tout d'abord, l'activité exercée en France ou sur le territoire d'États tiers; ensuite, les "sorties de zone" en Belgique tout à fait exceptionnelles et en dehors du cadre de l'activité normale.»

Sur la base de cette règle, un travailleur frontalier résidant en France et actif principalement dans la zone frontalière belge pouvait donc prester des activités à l'étranger (dans un pays tiers) sans perdre son statut de travailleur frontalier.

4. Le 12 décembre 2008, les autorités belges et françaises concluent un avenant à la convention du 10 mars 1964 entre la Belgique et la France. Cet avenant, qui ajoute à la convention un «protocole additionnel relatif aux travailleurs frontaliers», modifie sensiblement, en ce qui concerne le régime des travailleurs frontaliers, l'article 11 de la convention, en prévoyant ce qui suit:

« **Article 1^{er}**. L'article 11, paragraphe 2 c), de la Convention est remplacé par les dispositions suivantes:

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

Article 2. Il est ajouté à la Convention un "Protocole additionnel relatif aux travailleurs frontaliers", rédigé comme suit:

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

2. Aux fins d'application du présent Protocole, la zone frontalière de chaque État contractant comprend toutes les communes situées dans la zone délimitée par la frontière commune aux États contractants et une ligne tracée à une distance de vingt kilomètres de cette frontière, étant entendu que les communes traversées par cette ligne sont incorporées dans la zone frontalière. Toutes les autres communes qui, pour l'application de l'article 11, paragraphe 2, c) de la Convention en vigueur au 1^{er} janvier 1999, étaient considérées comme incluses dans la zone frontalière de chaque État contractant, sont également considérées comme comprises dans la zone frontalière de la France ou de la Belgique selon le cas.

3. Par dérogation au paragraphe 1^{er}, les rémunérations perçues à compter du 1^{er} 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.

4. a) Le régime prévu au paragraphe 1^{er} est applicable aux rémunérations perçues au cours des années 2003 à 2008 par les travailleurs ayant leur foyer permanent d'habitation dans la zone frontalière française qui n'exercent pas leur activité salariée plus de 45 jours par année civile hors de la zone frontalière belge.

Une fraction de journée de sortie de zone sera comptée pour un jour entier.

Ne sont pas comptabilisés dans le quantum de jours, les trajets hors zone frontalière effectués par le travailleur, dans le cadre d'une activité de transport, dans la mesure où la distance totale parcourue hors zone frontalière n'excède pas le quart de l'ensemble de la distance parcourue lors des trajets nécessaires à l'exercice de cette activité.

b) Le régime prévu au paragraphe 1 est applicable aux rémunérations perçues au cours des années 2009 à 2011 par les travailleurs ayant leur foyer permanent d'habitation dans la zone frontalière française qui n'exercent pas leur activité salariée plus de 30 jours par année civile hors de la zone frontalière belge.

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

5. Le régime prévu au paragraphe 1^{er} est applicable aux rémunérations perçues au cours d'une période de 22 ans, à compter du 1^{er} 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.

6. Un travailleur qui a son foyer permanent d'habitation dans la zone frontalière française et qui exerce une activité salariée dans la zone frontalière belge dont la durée est limitée à une partie de l'année soit en raison de la nature saisonnière du travail, soit parce que le travailleur salarié est recruté à titre de personnel de renfort (intérimaire) à certaines époques de l'année est qualifié de

“travailleur frontalier saisonnier”. Cette durée ne peut excéder 90 jours prestés par année civile.

Les rémunérations perçues jusqu'au 31 décembre 2033 par les travailleurs frontaliers saisonniers bénéficient du régime prévu au paragraphe 1^{er} dans les conditions mentionnées aux paragraphes 2 et 7, à condition que le nombre de jours de sorties de la zone frontalière belge n'excède pas 15 % du nombre de jours prestés au cours de l'année considérée.

7. Le décompte des jours de sortie de zone frontalière visés aux paragraphes 4, b), 5 et 6 est opéré selon les principes suivants:

a) une fraction de journée de sortie de zone sera comptée pour un jour entier.
b) ne seront pas comptabilisées dans le quantum de jours, les sorties de zone suivantes:

- (i) les cas de force majeure en dehors de la volonté de l'employeur et du travailleur;
- (ii) le transit occasionnel par la zone non frontalière de la Belgique en vue de rejoindre un endroit situé dans la zone frontalière de la Belgique ou hors de Belgique;
- (iii) les activités inhérentes à la fonction de délégué syndical;
- (iv) la participation à un comité pour la protection et la prévention du travail, à une commission paritaire ou à une réunion de la fédération patronale;
- (v) la participation à un conseil d'entreprise;
- (vi) la participation à une fête du personnel;
- (vii) les visites médicales;
- (viii) les sorties pour formation professionnelle n'excédant pas 5 jours ouvrables par année civile;
- (ix) les trajets hors zone frontalière effectués par le travailleur, dans le cadre d'une activité de transport, dans la mesure où la distance totale parcourue hors zone frontalière n'excède pas le quart de l'ensemble de la distance parcourue lors des trajets nécessaires à l'exercice de cette activité.

8. Lorsque les dispositions précédentes du présent Protocole ne sont pas applicables, les rémunérations qu'un résident de la France reçoit au titre d'une activité salariée exercée dans la zone frontalière de la Belgique sont imposables conformément aux dispositions de l'article 11, paragraphes 1^{er} et 2, a) et b) de la Convention.

Les dispositions du présent Protocole ne sont pas applicables aux rémunérations visées à l'article 9 de la Convention.

9. Pour l'application des paragraphes 4, b), 5 et 6 du présent Protocole, dans le courant du mois de mars de chaque année civile, et au plus tôt en mars 2010, un employeur qui est un résident de la Belgique ou qui dispose d'un établissement en Belgique et qui utilise ou a utilisé les services d'un résident de la France susceptible de bénéficier du régime prévu au paragraphe 1^{er} doit attester que, au cours de l'année civile précédente, et sous réserve des exceptions prévues aux paragraphes 5 et 7, ce résident de la France n'a pas exercé son activité salariée hors de la zone frontalière de la Belgique pendant plus de 30 jours ou, s'il s'agit d'un travailleur frontalier saisonnier, plus de 15 % du nombre des jours prestés.

10. Les autorités compétentes des États contractants règlent les modalités d'application du présent Protocole et déterminent les documents justificatifs nécessaires à son application."»

En substance, cet avenant a pour effet de supprimer le bénéfice du régime des travailleurs frontaliers pour les résidents fiscaux belges, actifs dans la zone frontalière française. Par contre il maintient, jusqu'en 2033, le régime pour les résidents fiscaux français actifs dans la zone frontalière belge.

L'avenant du 12 décembre 2008 a été approuvé en Belgique par une loi du 7 mai 2009 «portant assentiment 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» (*Mon.b.*, 8 janvier 2010).

5. Le 17 décembre 2009, un administrateur général adjoint du SPF Finances adopte une circulaire AAF/2008-0408 (AAF 17/2009) contenant des instructions en vue de l'application de l'avenant du 12 décembre 2008.

Les paragraphes 55, 56, 57, 66, 83, 84 et 88 de cette circulaire sont les dispositions attaquées par le recours au Conseil d'État. Ces paragraphes sont ainsi libellés:

« **III. Travailleurs frontaliers**

(...)

C. Résidents de France : maintien du régime frontalier jusqu'en 2033

(...)

2. Application du régime frontalier aux rémunérations perçues au cours des années 2003 à 2008

(...)

b) Exercice de l'activité dans la zone frontalière belge – Sorties de zone

(i) Activités à prendre en compte

55. Cette limite de 45 jours doit s'interpréter de manière stricte. Toutes les sorties de la zone frontalière belge dans l'exercice de l'activité salariée, que ce soit en Belgique en dehors de la zone frontalière, en France ou dans un État tiers, et pour quelque raison que ce soit, doivent donc être prises en compte pour le calcul de cette limite.

56. Ceci implique qu'il doit être tenu compte, lors du calcul de cette limite, des sorties de zone suivantes qui n'étaient jusqu'ici pas considérées comme entraînant la perte du régime frontalier:

- (...)

- l'activité exercée en France ou sur le territoire d'un État tiers;

- (...).

57. Par contre, il ne doit pas être tenu compte des jours au cours desquels le travailleur exerce hors de la zone frontalière belge une activité non visée à l'article 11 de la Convention (en tant qu'indépendant, fonctionnaire, administrateur,...).

Exemple 7

Un travailleur exerce principalement son activité pour un employeur belge dans la zone frontalière belge. Dans le cadre de cette activité, il est amené à travailler 50 jours au Luxembourg. Le régime frontalier ne pourra pas s'appliquer aux rémunérations de ce travailleur. Par application de l'article 11, § 1, de la Convention franco-belge, la partie de ses rémunérations qui correspond à une activité exercée en Belgique sera imposable en Belgique.

(...)

c) Application rétroactive

(...)

66. (...) Toutefois, sur d'autres points, le régime prévu par le Protocole additionnel est plus restrictif, puisque certaines sorties de zone qui n'étaient jusqu'ici pas susceptibles d'entraîner la perte de ce régime doivent être prises en compte pour le calcul de la limite de 45 jours (...).

(...)

3. Application du régime frontalier aux rémunérations perçues au cours des années 2009 à 2011

(...)

c) Exercice de l'activité dans la zone frontalière belge – Sorties de zone

(i) Activités à prendre en compte

83. Comme pour le calcul de la limite de 45 jours relative aux années 2003 à 2008, toutes les sorties de la zone frontalière belge dans l'exercice de l'activité salariée doivent, en principe, être prises en compte, que le travailleur se rende en Belgique hors de la zone frontalière, en France ou dans un État tiers et quelle que soit la raison pour laquelle il quitte la zone frontalière.

84. Il doit également être tenu compte, pour le calcul de cette limite de 30 jours, de l'activité exercée en France ou sur le territoire d'un État tiers ainsi que de l'activité exercée en Belgique hors de la zone frontalière dans le cadre d'un autre contrat d'emploi (que ce soit pour le même employeur ou pour des employeurs différents).

(...)

(ii) Décompte des jours

(...)

88. Des exceptions à cette règle sont toutefois prévues. Le paragraphe 7, b), énumère en effet neuf cas qui devraient normalement constituer des jours de sortie de zone mais qui ne doivent pas être comptabilisés lors du calcul de la limite de 30 jours. Il s'agit:

- (...)

- du transit occasionnel par la zone non frontalière de la Belgique en vue de rejoindre un endroit situé dans la zone frontalière de la Belgique ou hors de Belgique; (Seuls les jours de transit doivent être exclus du calcul des 30 jours; les jours prestés en dehors de la Belgique – en France ou sur le territoire d'États tiers – et qui ne correspondent pas à un transit entreront quant à eux en ligne de compte pour le calcul des 30 jours.)

- (...)).

6. Les requérants ont tous leur résidence dans la zone frontalière française et exercent une activité professionnelle dans la zone frontalière belge. Ils sont amenés à accomplir des prestations en dehors de la zone frontalière belge, dans un État tiers.

À l'appui de leur recours, ils font valoir que la prise en considération des prestations dans des États tiers dans le décompte des limites de 45 ou 30 jours de sorties autorisées de zone frontalière belge engendrera pour eux la perte du régime des travailleurs frontaliers et l'imposition de leur rémunération en Belgique en lieu et place de la France;

Considérant que la partie adverse soulève une exception d'irrecevabilité *ratione materiae* du recours; qu'elle fait valoir que pour qu'un recours en annulation d'une circulaire soit recevable, il faut que cette circulaire ait un caractère réglementaire et qu'elle cause grief au requérant; qu'elle estime qu'en l'espèce la circulaire n'apporte aucune règle nouvelle mais ne fait qu'exposer à l'attention des fonctionnaires des administrations fiscales le nouveau régime frontalier, tel qu'il résulte de l'avenant du 12 décembre 2008;

Considérant que les requérants soutiennent au contraire que la circulaire dont certaines dispositions sont attaquées a une portée réglementaire et qu'il ressort du deuxième moyen de leur requête que ces dispositions ajoutent une condition à l'avenant du 12 décembre 2008;

Considérant que la question de la recevabilité du recours est liée à l'examen des moyens d'annulation dirigés contre la circulaire attaquée, plus particulièrement du deuxième moyen qui soutient que cette circulaire instituerait une condition nouvelle, supplémentaire à celle prévue par l'avenant du 12 décembre 2008 et qui aurait pour effet de priver les requérants du droit d'être imposés dans leur État de résidence;

Considérant que ce deuxième moyen est pris de «l'excès de pouvoir et de la violation des articles 11 et 18 de la Convention entre la Belgique et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproque en matière d'impôts sur les revenus, signée à Bruxelles le 10 mars 1964 et modifiée par les Avenants du 15 février 1971, du 8 février 1999 et du 12 décembre 2008, ainsi que du Protocole additionnel relatif aux travailleurs frontaliers ajouté à la Convention précitée par l'Avenant de 2008 et, pour autant que de besoin, 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, qui fait sortir le plein et entier effet dudit Avenant»; que la critique des requérants porte sur le fait que l'acte attaqué dispose que les prestations effectuées dans un État tiers à la convention doivent être considérées comme des activités accomplies en «sorties de zone» et ainsi être comptabilisées dans le délai de 45 jours autorisé, faute de quoi le régime des travailleurs frontaliers mis en place par la convention n'est pas applicable et les

rémunérations perçues pour les prestations effectuées en Belgique sont imposables en Belgique; qu'ils exposent que ni la convention ni l'avenant ne contiennent de règles spécifiques aux sorties de zone effectuées pour exercer des activités sur le territoire d'un État tiers, étant donné que le régime fiscal des activités exercées sur le territoire d'un État tiers n'est pas régi par l'article 11 de la convention, qui ne concerne que les activités exercées sur les territoires respectifs des États contractants, en l'occurrence la France et la Belgique; qu'ils relèvent que c'est l'article 18 de la convention, non modifié par l'avenant de 2008, qui régit les activités exercées sur le territoire d'États tiers, en sorte que les activités exercées dans des pays tiers doivent donc rester sans incidence sur le régime des activités exercées en France ou en Belgique, qui est organisé par l'article 11 de la convention; qu'ils soulignent qu'il ne ressort d'aucune disposition de l'avenant que les parties contractantes, pour se répartir le pouvoir d'imposition dans l'article 11 de la Convention et le protocole additionnel auquel il renvoie, aient fait rentrer dans le champ d'application de cet article des prestations qui relèvent de l'article 18 de la convention; que les requérants font également valoir que l'absence d'incidence des sorties de zone pour prestations dans des pays tiers est confirmée par l'article 7, b), ii), du protocole additionnel, celui-ci prévoyant en son article 7 une exception au bénéfice du «transit occasionnel par la zone non frontalière de la Belgique en vue de rejoindre un endroit situé dans la zone frontalière de la Belgique ou hors de Belgique», et que cette exception n'a de sens que si les prestations effectuées hors de Belgique ne sont pas comptabilisées dans le *quantum* de jours autorisés de sorties de zone; qu'ils en déduisent que c'est dès lors erronément que le n° 88 de la circulaire attaquée commente l'exception précitée en indiquant que «les jours prestés en dehors de la Belgique – en France ou sur le territoire d'États tiers – et qui ne correspondent pas à un transit entreront quant à eux en ligne de compte pour le calcul des 30 jours»; qu'ils estiment qu'en prévoyant que les sorties de zone pour activités sur le territoire d'un État tiers doivent être prises en considération dans le calcul des 45 jours dans le régime des travailleurs frontaliers, la partie adverse s'attribue un pouvoir d'imposition contraire aux dispositions de la convention et de l'avenant de 2008: en effet, lorsqu'un travailleur frontalier effectue des prestations sur le territoire d'un État tiers, les jours de travail ne peuvent être pris en considération dans le calcul du délai de 45 jours; que, par conséquent, si les jours de prestations ainsi effectuées excèdent ce délai, la rémunération pour les activités exercées en Belgique doit rester imposable en France; que les requérants concluent qu'en considérant que les sorties de zone relevant de l'article 18 de la convention doivent être prises en considération pour déterminer le pouvoir d'imposition de la Belgique sur la base de l'article 11 de la convention, la circulaire, dans ses n°s 55, 56 et 57, viole les dispositions visées au moyen;

que dans leur mémoire en réplique, les requérants argumentent encore que, vu le champ d'application de l'article 11 de la convention, les sorties de zone visées ne sont

que les sorties de la zone frontalière belge, pour exercer des prestations ailleurs sur le territoire belge, et que ceci est confirmé par la liste des sorties de zone qui ne doivent pas être comptabilisées dans le *quantum*: il s'agit de sorties pour exercer des activités dont on peut difficilement imaginer qu'elles soient organisées en dehors de la Belgique (exercice de la fonction de délégué syndical, participation à un comité pour la protection et la prévention du travail, à un conseil d'entreprise, fête du personnel...); qu'ils en déduisent que si les deux pays, et en particulier la Belgique, avaient voulu incorporer les activités sur le territoire d'États tiers dans le régime des travailleurs frontaliers, ils l'auraient clairement exprimé dans la convention; que les requérants font enfin valoir que les déclarations faites lors des discussions préalables à l'adoption de la loi portant approbation à l'avenant ne peuvent justifier l'interprétation donnée par la partie adverse, car, en tant qu'elles concernent les sorties dans un État tiers, ces déclarations ne reposent nullement sur le texte de la convention ou du protocole additionnel, et que ces déclarations du gouvernement, au contraire de celles qui sont émises lors de la confection de textes législatifs de droit interne, sont postérieures à la rédaction du texte juridique et, de surcroît, émanent d'une seule des deux parties qui ont confectionné l'acte juridique, soit une convention internationale;

Considérant qu'auparavant, le texte de l'article 11, § 2, c) de la convention signée le 10 mars 1964 entre la Belgique et la France et tendant à éviter les doubles impositions, prévoyait que «les traitements, salaires et autres rémunérations analogues reçus par un résident d'un État contractant qui exerce son activité dans le zone frontalière de l'autre État contractant et qui a son foyer d'habitation permanent dans la zone frontalière du premier État ne sont imposables que dans cet État»; que l'avenant à cette convention signé le 12 décembre 2008 entraîne une modification du régime frontalier, puisque l'article 2 de cet avenant, ajoutant pour les travailleurs frontaliers un protocole additionnel à la convention, prévoit en son paragraphe 4, a) (pour les années 2003 à 2008) et en son paragraphe 4, b) (pour les années 2009 à 2011) que le régime frontalier sera applicable aux travailleurs qui ont leur seul foyer permanent dans la zone frontalière française et qui n'exercent pas leur activité salariée plus de 30 jours (45 jours pour les années 2003 à 2008) par année civile hors de la zone frontalière belge; que, pour les années 2012 à 2033, le paragraphe 5 du même article 2 exige de son côté que les travailleurs frontaliers «ne sortent pas plus de 30 jours par année civile, dans l'exercice de leur activité, de la zone frontalière belge»; qu'ainsi, ces dispositions énoncent clairement le principe selon lequel un résident français ne peut bénéficier du régime applicable aux travailleurs frontaliers qu'à la condition qu'il exerce son activité en zone frontalière belge, principe dont il peut être déduit que l'exercice de l'activité en dehors de cette zone, c'est-à-dire ailleurs en Belgique, en France ou dans un État

tiers, exclut le bénéfice de ce régime; que plus concrètement, il est désormais explicitement prévu dans le texte de l'avenant que toute activité salariée exercée en dehors de la zone frontalière belge entraînera la prise en compte du jour exercé en dehors de cette zone pour le calcul du *quantum* (de 30 ou de 45 jours), tandis que les cas où le travailleur sort de la zone frontalière belge mais qui ne doivent pas être pris en compte pour le calcul de ce *quantum* sont expressément et limitativement énumérés au paragraphe 4, a), dernier alinéa (limite de 45 jours) et au paragraphe 7, b) (limite de 30 jours) du protocole additionnel; que cette énumération limitative ne comprend pas les jours où l'activité est exercée dans un État tiers; que partant, il ne peut raisonnablement être soutenu par les requérants que le paragraphe 7, b), ii) du protocole additionnel serait vidé de son sens si l'interprétation de l'administration fiscale belge devait être suivie, et ce compte tenu que les paragraphes 4, 5 et 9 du protocole additionnel requièrent l'exercice de l'activité dans la zone frontalière belge;

Considérant qu'il y a également lieu de relever que les autorités françaises n'ont formulé aucune remarque à propos du projet de formulaire («276 Front/Grens») que leur a transmis le 17 décembre 2009 l'administration belge de la fiscalité, des entreprises et des revenus, formulaire destiné à permettre de bénéficier du régime frontalier et dont la notice explicative mentionnait expressément que «L'activité exercée en France et dans des États tiers est également considérée comme une sortie de la zone frontalière belge»;

Considérant qu'il en découle que les parties contractantes n'ont pas remis en cause l'imposition prévue pour la partie des revenus relative à une activité exercée dans des États tiers, mais ont changé par contre les règles d'imposition en ce qui concerne la partie des rémunérations relative à l'activité exercée en Belgique et qui pourrait être imposée en Belgique si la limite prévue par l'avenant était dépassée; que c'est en effet en vertu des dispositions de l'avenant, et non en vertu de la circulaire attaquée, que les jours prestés à l'étranger doivent être comptabilisés dans le décompte des 30 (ou 45) jours et qu'une éventuelle activité «française» ou «étrangère» peut être la cause d'une non-application du régime frontalier pour toutes les rémunérations de l'année en cause qui correspondent à une activité exercée en Belgique;

Considérant enfin que l'article 18 de la convention signée le 10 mars 1964, dont la violation est alléguée par les requérants en ce qu'elle attribue le pouvoir de taxation à l'État de résidence, ne constitue qu'une disposition résiduelle, applicable aux hypothèses non visées par une autre disposition de la convention, et dont

l'étendue est donc susceptible de varier en fonction des modifications apportées aux autres dispositions;

Considérant qu'il y a lieu d'en conclure que la circulaire litigieuse du 17 décembre 2009 n'ajoute pas de condition nouvelle à l'avenant et au protocole additionnel du 12 décembre 2008 et n'en modifie pas la portée en ce qui concerne le régime fiscal des travailleurs frontaliers; que cette circulaire, dont les destinataires sont les fonctionnaires de l'Administration de la fiscalité des entreprises et des revenus, se présente comme un simple rappel-commentaire relatif à l'application de l'avenant et du protocole additionnel précités; qu'elle s'inspire d'ailleurs largement des précisions qui figuraient déjà dans l'exposé des motifs de la loi du 7 mai 2009 portant assentiment à et exécution de l'avenant; qu'elle n'est dès lors pas un acte susceptible d'être annulé par le Conseil d'État; que le deuxième moyen de la requête n'est pas fondé;

Considérant, par voie de conséquence, que le premier moyen, qui soutient que la circulaire attaquée présente un caractère réglementaire, n'est pas davantage fondé;

Considérant qu'il en va tout autant du troisième et dernier moyen de la requête, pris de «la violation du principe général de bonne administration, du principe général de droit de non rétroactivité des actes administratifs, du principe général de droit constitutionnel de la sécurité juridique, du principe général de droit de la légitime confiance et pour autant que de besoin, de l'article 108 de la loi portant des dispositions fiscales», et dans lequel les requérants reprochent à la circulaire litigieuse de s'appliquer à la situation fiscale des travailleurs frontaliers portant sur les années 2003 à 2008 et font grief à la partie adverse de porter atteinte à la légitime confiance des travailleurs frontaliers, puisque le régime fiscal qui leur était applicable est radicalement modifié par la circulaire; que la circulaire litigieuse n'a en réalité pas de portée réglementaire ni de portée rétroactive propre, mais se borne à expliciter et illustrer les conséquences découlant du caractère rétroactif des dispositions contenues dans le paragraphe 4 du protocole additionnel; qu'en outre, et quant à l'atteinte portée à la sécurité juridique dont se prévalent les requérants, cette situation trouve sa source dans le paragraphe 4 du protocole additionnel et dans les articles 2 et 8 de la loi du 7 mai 2009, dispositions dont il n'appartient pas au Conseil d'État d'apprécier la validité,

D É C I D E :

Article 1^{er}.

La requête est rejetée.

Article 2.

Les dépens, liquidés à la somme de 875 euros, sont mis à la charge des parties requérantes, à concurrence de 175 euros chacune.

Ainsi prononcé à Bruxelles, en audience publique de la XV^e chambre, le cinq avril deux mille onze par:

M.	M. LEROY,	président de chambre,
M.	Ph. QUERTAINMONT,	conseiller d'État,
M.	I. KOVALOVSKY,	conseiller d'État,
M.	R. GHODS,	greffier assumé.

Le Greffier assumé,

Le Président,

R. GHODS

M. LEROY