



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 69.098/VR
van 18 mei 2021

avis 69.098/VR
du 18 mai 2021

over

sur

een voorontwerp van wet ‘houdende instemming met het Avenant, gedaan te Brussel op 5 december 2017, bij de Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en het Groothertogdom Luxemburg tot het vermijden van dubbele belasting en tot regeling van sommige andere aangelegenheden inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, en het desbetreffende slotprotocol, ondertekend te Luxemburg op 17 september 1970, zoals gewijzigd door de Avenanten van 11 december 2002 en van 16 juli 2009’

un avant-projet de loi ‘portant assentiment à l’Avenant, fait à Bruxelles le 5 décembre 2017, à la Convention entre le Royaume de Belgique et le Grand-Duché de Luxembourg en vue d’éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d’impôts sur le revenu et sur la fortune, et le protocole final y relatif, signés à Luxembourg le 17 septembre 1970, tels que modifiés par les Avenants du 11 décembre 2002 et du 16 juillet 2009’

Op 23 maart 2021 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Buitenlandse Zaken verzocht binnen een termijn van dertig dagen, verlengd tot vijfenveertig dagen,^(*) een advies te verstrekken over een voorontwerp van wet ‘houdende instemming met het Avenant, gedaan te Brussel op 5 december 2017, bij de Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en het Groothertogdom Luxemburg tot het vermijden van dubbele belasting en tot regeling van sommige andere aangelegenheden inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, en het desbetreffende slotprotocol, ondertekend te Luxemburg op 17 september 1970, zoals gewijzigd door de Avenanten van 11 december 2002 en van 16 juli 2009’.

Het voorontwerp is door de verenigde kamers onderzocht op 4 mei 2021. De verenigde kamers waren samengesteld uit Martine BAGUET, kamervoorzitter, voorzitter, Wilfried VAN VAERENBERGH, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE, Luc CAMBIER, Bernard BLERO en Koen MUYLLE, staatsraden, Marianne DONY en Bruno PEETERS, assessoren, en Annemie GOOSSENS, griffier, en Charles-Henri VAN HOVE, toegevoegd griffier.

Het verslag is uitgebracht door Dries VAN EECKHOUTTE en Marc OSWALD, eerste auditeurs.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Wilfried VAN VAERENBERGH, kamervoorzitter.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 18 mei 2021.

*

^(*) Deze verlenging vloeit voort uit artikel 84, § 1, eerste lid, 2°, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, waarin wordt bepaald dat de termijn van dertig dagen verlengd wordt tot vijfenveertig dagen in het geval waarin het advies gegeven wordt door de verenigde kamers met toepassing van artikel 85bis.

Le 23 mars 2021, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par la Ministre des Affaires étrangères à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, prorogé à quarante-cinq jours ^(**), sur un avant-projet de loi 'portant assentiment à l'Avenant, fait à Bruxelles le 5 décembre 2017, à la Convention entre le Royaume de Belgique et le Grand-Duché de Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, et le protocole final y relatif, signés à Luxembourg le 17 septembre 1970, tels que modifiés par les Avenants du 11 décembre 2002 et du 16 juillet 2009'.

L'avant-projet a été examiné par les chambres réunies le 4 mai 2021. Les chambres réunies étaient composées de Martine BAGUET, président de chambre, président, Wilfried VAN VAERENBERGH, président de chambre, Jeroen VAN NIEUWENHOVE, Luc CAMBIER Bernard BLERO et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Marianne DONY et Bruno PEETERS, assesseurs, et Annemie GOOSSENS, greffier, et Charles-Henri VAN HOVE, greffier assumé.

Le rapport a été présenté par Dries VAN EECKHOUTTE et Marc OSWALD, premiers auditeurs.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Wilfried VAN VAERENBERGH, président de chambre.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 18 mai 2021.

*

^(**) Cette prorogation résulte de l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, des lois 'sur le Conseil d'État', coordonnées le 12 janvier 1973, qui dispose que le délai de trente jours est prorogé à quarante-cinq jours dans le cas où l'avis est donné par les chambres réunies en application de l'article 85bis.

1. Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond,¹ alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET VOORONTWERP

2.1. Het voor advies voorgelegde voorontwerp van wet strekt tot instemming met het Avenant bij de Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en het Groothertogdom Luxemburg ‘tot het vermijden van dubbele belasting en tot regeling van sommige andere aangelegenheden inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, en het desbetreffende Slotprotocol ondertekend te Luxemburg op 17 september 1970, zoals gewijzigd door de Avenanten van 11 december 2002 en 16 juli 2009’, gedaan te Brussel op 5 december 2017 (hierna: het Avenant) (artikel 2 van het voorontwerp).

2.2. Het Avenant vervangt paragraaf 8 van het Slotprotocol van de Overeenkomst ‘tussen België en Luxemburg tot het vermijden van dubbele belasting en tot regeling van sommige andere aangelegenheden inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen’ (hierna: het DBV België-Luxemburg) (artikel I van het Avenant).

Overeenkomstig artikel 15, § 1, van het DBV België-Luxemburg worden de lonen, salarissen en de andere soortgelijke beloningen verkregen door een verblijfhouder van een overeenkomstsluitende Staat slechts in die Staat belast waar deze inkomsten worden verkregen. Dit betekent dat de inkomsten van een grensarbeider die zijn verblijf heeft in België maar zijn dienstbetrekking uitoefent in Luxemburg, in beginsel in Luxemburg worden belast. Indien hij zijn dienstbetrekking uitoefent in de andere overeenkomstsluitende Staat, worden deze “ter zake daarvan verkregen beloningen in de andere Staat belastbaar”.

De nieuwe paragraaf 8, 1°, van het Slotprotocol bevestigt de bestaande regel dat de fysieke aanwezigheid determinerend is om te bepalen in welke overeenkomstsluitende Staat de dienstbetrekking wordt uitgeoefend. Daarbij wordt verduidelijkt dat artikel 15, §§ 1 en 2, van het DBV België-Luxemburg wordt geïnterpreteerd volgens de beginselen die zijn uiteengezet in de commentaar bij artikel 15 van het OESO-modelverdrag inzake belastingen, waarvan de fysieke aanwezigheidsregel een toepassing is.

De nieuwe paragraaf 8, 2°, van het Slotprotocol bepaalt dat een inwoner van een overeenkomstsluitende Staat die een dienstbetrekking uitoefent in de andere overeenkomstsluitende Staat, en die in de loop van een belastbaar tijdperk gedurende maximaal 24 dagen fysiek aanwezig is in zijn woonstaat en/of in een derde Staat om aldaar zijn dienstbetrekking uit te oefenen, geacht wordt zijn dienstbetrekking daadwerkelijk in de andere overeenkomstsluitende Staat uit te oefenen gedurende het gehele belastbaar tijdperk (hierna: de

¹ Aangezien het om een voorontwerp van wet gaat, wordt onder “rechtsgrond” de overeenstemming met de hogere rechtsnormen verstaan.

24-dagenregel). Die bepaling geldt niet als een dubbelbelastingverdrag gesloten tussen een van de overeenkomstsluitende Staten en een derde Staat voor deze laatste in de mogelijkheid voorziet om de inkomsten te belasten die de inwoner ontvangt ingevolge de in die derde Staat uitgeoefende dienstbetrekking.

2.3. Artikel II van het Avenant bepaalt dat elk van de overeenkomstsluitende Staten de andere langs diplomatieke weg in kennis stelt van de voltooiing van de procedures die door zijn wetgeving voor de inwerkingtreding van het Avenant vereist zijn. Het Avenant treedt in werking op de datum van ontvangst van de laatste kennisgeving en het is van toepassing op de lonen, salarissen en andere beloningen die behoren tot belastbare tijdperken die aanvangen op of na 1 januari 2015.

2.4. Met het Avenant wordt uitvoering gegeven aan paragraaf 4 van de Regeling in onderling overleg ‘gesloten op grond van artikel 25, § 3, van de Belgisch-Luxemburgse Overeenkomst tot het vermijden van dubbele belastingen en met betrekking tot de fiscale behandeling van niet-zelfstandige beroepen’, gedaan te Luxemburg op 16 maart 2015, waarbij de 24-dagenregel werd ingevoerd.

Die Regeling werd aangenomen op grond van artikel 25, § 3, van het DBV België-Luxemburg, dat bepaalt dat “[d]e bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende Staten (...) moeilijkheden of twijfelpunten die mochten rijzen met betrekking tot de toepassing van de Overeenkomst in onderlinge overeenstemming (trachten) op te lossen”.

Bij de totstandkoming van die Regeling werd door de bevoegde overheden het engagement aangegaan om het DBV België-Luxemburg aan te vullen met een Avenant ter bevestiging van die Regeling.

2.5. In de context van de strijd tegen de COVID-19-pandemie werd ten slotte door de bevoegde overheden een bijkomend Akkoord in onderling overleg gesloten, teneinde rekening te houden met het gegeven dat grensarbeiders ingevolge de pandemie mogelijk genoodzaakt zijn om vanuit de woonstaat te werken. De bevoegde overheden waren van oordeel dat een dergelijk akkoord gewettigd was omdat “de coronavirus (‘COVID-19’)-pandemie een geval van overmacht is en dat de maatregelen die genomen zijn als antwoord op deze pandemie aanleiding kunnen geven tot grote onzekerheid inzake de fiscale situatie van grensarbeiders”.² Op grond van dit akkoord wordt een fictie gecreëerd waarbij arbeidsdagen die gepresteerd worden in de woonplaats van de werknemer “geacht worden te zijn gepresteerd in de overeenkomstsluitende Staat waar de grensarbeider de dienstbetrekking zou hebben uitgeoefend zonder de maatregelen ter bestrijding van de COVID-19-pandemie”.³ Dit akkoord, waarvan de duurtijd reeds enkele

² Titel 1 van het Akkoord in onderling overleg tussen de bevoegde autoriteiten van België en Luxemburg ‘met betrekking tot de grensarbeiders in de context van de strijd tegen de verspreiding van COVID-19’, overeengekomen op 19 mei 2020 (https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/fisconet/document/3fd5ea15-4c99-483b-90d6-532ea6456e1d?_ga=2.171627872.1511452358.1619687234-1073716205.1617094795).

³ Titel 2 van het Akkoord in onderling overleg tussen de bevoegde autoriteiten van België en Luxemburg ‘met betrekking tot de grensarbeiders in de context van de strijd tegen de verspreiding van COVID-19’, overeengekomen op 19 mei 2020.

malen is verlengd,⁴ heeft een weerslag op de toepassing van de voormelde Regeling in onderling overleg.⁵

BEVOEGDHEID

3.1. Het DBV België-Luxemburg is een gemengd verdrag. Naar luid van artikel 2, § 3, 1°, ervan is het wat België betreft van toepassing op “a) de personenbelasting; b) de vennootschapsbelasting; c) de rechtspersonenbelasting; d) de belasting der niet-inwoners; met inbegrip van de voorheffingen, de opcentiemen op de hierboven vermelde belastingen en voorheffingen, alsmede de aanvullende belastingen op de personenbelasting”.

3.2. Het Avenant waarmee wordt ingestemd heeft uitsluitend betrekking op de personenbelasting en de belasting niet-inwoners (natuurlijke personen). De belasting niet-inwoners is in al zijn aspecten een exclusief federale bevoegdheid.⁶ Wat betreft de personenbelasting hebben echter zowel de federale overheid als de gewesten een normerende bevoegdheid.

3.2.1. De vaststelling van de belastbare grondslag in de personenbelasting is naar luid van artikel 5/1, § 1, eerste lid, 2°, en § 5, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 ‘betreffende

⁴ Akkoord in onderling overleg tussen de bevoegde autoriteiten van België en Luxemburg ‘ter verlenging van het Akkoord in onderling overleg van 19.05.2020 m.b.t. de situatie van de grensarbeiders in de context van de strijd tegen de verspreiding van COVID-19’, overeengekomen op 19 juni 2020 (https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/fisconet/document/2abfa1d7-697c-4b15-a912-16e14fdf4d47?_ga=2.158012922.1511452358.1619687234-1073716205.1617094795), Akkoord in onderling overleg tussen de bevoegde autoriteiten van België en Luxemburg ‘ter verlenging van het Akkoord ... van 19.05.2020 m.b.t. de situatie van de grensarbeiders in de context van de strijd tegen de verspreiding van COVID-19...’, overeengekomen op 24 augustus 2020 (https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/fisconet/document/3dec3684-8096-421f-9176-b6269bc02e88?_ga=2.230438236.1511452358.1619687234-1073716205.1617094795), Akkoord in onderling overleg tussen de bevoegde autoriteiten van Luxemburg en België ‘ter verlenging van het Akkoord ... van 19.05.2020 m.b.t. de situatie van de grensarbeiders in de context van de strijd tegen de verspreiding van COVID-19...’, overeengekomen op 7 december 2020 (https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/fisconet/document/61d17409-7d6c-4ef7-b534-7c5e9f8a7097?_ga=2.133713998.1511452358.1619687234-1073716205.1617094795) en Akkoord in onderling overleg tussen de bevoegde autoriteiten van België en Luxemburg ‘ter verlenging van het Akkoord in onderling overleg van 19.05.2020 m.b.t. de situatie van de grensarbeiders in de context van de strijd tegen de verspreiding van COVID-19’, overeengekomen op 12 maart 2021 (https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/fisconet/document/68326f34-5799-47bf-a8d2-dba5c2f7d867?_ga=2.133713998.1511452358.1619687234-1073716205.1617094795).

⁵ Zie bv. Circulaire 2020/C/81 ‘betreffende FAQ COVID-19 en grensoverschrijdende arbeid’: “De telewerkdagen die voorzien zijn in de arbeidsovereenkomst houden geen enkel verband met de maatregelen ter bestrijding van COVID-19. Bijgevolg zijn de ontvangen bezoldigingen voor deze twee dagen per maand in principe belastbaar in België. Echter, voor zover het aantal van deze dagen het totaal van 24 dagen niet overschrijdt tijdens de belastbare periode, zijn de bezoldigingen hieraan verbonden belastbaar in het Groothertogdom Luxemburg.”

⁶ Artikel 54/2, § 1, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 ‘betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten’, bepaalt wel dat “het belastingstelsel van de niet-inwoners (...) zo [wordt] toegepast dat rekening wordt gehouden met de gewestelijke belastingregels, zijnde de in artikel 5/1, § 1, bedoelde opcentiemen, kortingen, belastingverminderingen en -vermeerderingen en belastingkredieten, teneinde het principe van vrij verkeer van personen, goederen, diensten en kapitaal in het kader van de Europese Unie en de Europese Economische Ruimte na te leven alsmede de non-discriminatiebepalingen uit de verdragen ter vermijding van de dubbele belasting”. Zie hierover C. DELAERE, *De nieuwe personenbelasting na de zesde staatshervorming*, Biblo, Kalmthout, 2014, p. 14-15 en 109-129.

de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten' (hierna: de financieringswet) een exclusief federale bevoegdheid.

De gewesten hebben inzake de personenbelasting slechts limitatief opgesomde bevoegdheden. Zij kunnen opcentiemen heffen op een deel van de personenbelasting (artikel 5/1, § 1, eerste lid, 1°, van de financieringswet) en op die opcentiemen kortingen toestaan en verminderingen en vermeerderingen toepassen, zonder dat die kortingen, verminderingen of vermeerderingen mogen leiden tot een vermeerdering of een vermindering van de belastbare grondslag (artikel 5/1, § 1, eerste lid, 2°, van de financieringswet). De gewestelijke bevoegdheid inzake de personenbelasting betreft derhalve een 'opcentiemen'-stelsel, wat neerkomt op een "belasting op een belasting" (*i.c.* op de zgn. 'gereduceerde belasting Staat').

Uit de voornoemde bepalingen van de financieringswet volgt dat de gewesten geen enkele bevoegdheid hebben inzake het vaststellen van de belastbare grondslag in de personenbelasting.

3.2.2. Het Avenant regelt de belastbaarheid van inkomsten verworven door personen die hun dienstbetrekking uitoefenen in de andere overeenkomstsluitende Staat. Inkomsten die krachtens het DBV België-Luxemburg zijn vrijgesteld van belasting komen weliswaar in aanmerking voor het bepalen van de belasting, maar worden verminderd overeenkomstig artikel 155 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92). Die belastingvermindering voor inkomsten uit het buitenland is een exclusief federale bevoegdheid. Overeenkomstig artikel 5/2, § 2, 4°, b), van de financieringswet wordt de belasting Staat immers bekomen "door met toepassing van de federale fiscale wetgeving, achtereenvolgens (...) 4° de hoofdsom te bepalen door op de om te slane belasting de volgende verminderingen toe te passen: (...) b) de vermindering voor inkomsten uit het buitenland".

3.2.3. Uit de vaststelling dat zowel de belastbare grondslag als de vermindering voor de inkomsten uit het buitenland een exclusief federale bevoegdheid zijn, volgt dat de regeling in het Avenant niet raakt aan de bevoegdheden die de gewesten hebben op het vlak van de personenbelasting. Zelfs buiten de context van een dubbelbelastingverdrag is de federale overheid bevoegd om eenzijdig maatregelen te nemen ter vermindering van dubbele belasting van in het buitenland verworven inkomsten (zie o.m. artikel 156 van het WIB 92).

3.3.1. De gewesten kunnen echter mogelijk wel een (budgettair) *belang* hebben bij het al dan niet vrijstellen van belasting van inkomsten via een dubbelbelastingverdrag. Dit laatste betekent evenwel niet dat zij ter zake een *bevoegdheid* kunnen invoeren. Elke federale maatregel – ook een internrechtelijke – waardoor de belastbare grondslag in de personenbelasting wordt verminderd (bv. door bepaalde inkomsten vrij te stellen van belasting), heeft immers een invloed op de 'gereduceerde belasting Staat', en aldus onrechtstreeks op de opbrengsten van de opcentiemen die de gewesten op de personenbelasting kunnen heffen. De federale overheid raakt daarbij echter niet aan de bevoegdheden van de gewesten, die immers op grond van hun eigen bevoegdheid het mogelijk budgettair nadelig effect van de op federaal niveau genomen maatregel kunnen neutraliseren, bijvoorbeeld door de opcentiemen op de personenbelasting te verhogen.

3.3.2. Wat betreft de voorkoming en de regeling van belangenconflicten bepaalt artikel 143, § 4, van de Grondwet dat de in de paragrafen 2 en 3 van dat artikel bedoelde

procedures inzake belangenconflicten niet van toepassing zijn op “de wetten, besluiten, reglementen, handelingen en beslissingen van de federale Staat met betrekking tot de belastbare grondslag, de belastingtarieven, de vrijstellingen of elk ander element dat in de berekening van de personenbelasting ingrijpt”.

Voornoemd artikel 143, § 4, van de Grondwet sluit echter niet de toepassing uit van paragraaf 1 van dat artikel. De federale overheid is bijgevolg bij het uitoefenen van haar bevoegdheden inzake de personenbelasting verplicht de federale loyauteit in acht te nemen. Volgens het Grondwettelijk Hof veronderstelt de inachtneming van de federale loyauteit dat de federale overheid en de deelentiteiten, wanneer zij hun bevoegdheden uitoefenen “het evenwicht van de federale constructie in haar geheel niet verstoren. De federale loyauteit betreft meer dan de loutere uitoefening van bevoegdheden: zij geeft aan in welke geest dat moet geschieden. Het beginsel van de federale loyauteit verplicht elke wetgever erover te waken dat de uitoefening van zijn eigen bevoegdheid de uitoefening, door de andere wetgevers, van hun bevoegdheden niet onmogelijk of overdreven moeilijk maakt”.⁷

In het voorliggende geval zijn er op het eerste gezicht geen elementen voorhanden die erop zouden kunnen wijzen dat door het sluiten van het Avenant, dat in elk geval een beperkte budgettaire draagwijdte heeft, en de instemming ermee door de federale wetgever, de uitoefening door de gewesten van hun bevoegdheden op het vlak van de personenbelasting onmogelijk of overdreven moeilijk zou worden gemaakt.

3.4 Uit hetgeen voorafgaat volgt dat het voorliggende Avenant een aangelegenheid regelt die uitsluitend tot de bevoegdheid van de federale overheid behoort en dat bijgevolg enkel de federale wetgever er dient mee in te stemmen. Bovendien lijken er geen aanwijzingen te zijn dat daardoor de federale loyauteit in het gedrang zou worden gebracht.

ALGEMENE OPMERKINGEN

4.1. Artikel 25, § 3, van het DBV België-Luxemburg bepaalt dat “[d]e bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende Staten (...) moeilijkheden of twijfelpunten die mochten rijzen met betrekking tot de toepassing van de Overeenkomst in onderlinge overeenstemming (trachten) op te lossen.”

De Regeling in onderling overleg die is tot stand gekomen vooraleer het voorliggende Avenant is gesloten, heeft echter geen betrekking op het louter oplossen van een toepassings- of interpretatieprobleem, maar dient integendeel te worden beschouwd als een *afwijking* van artikel 15, § 1, van het DBV België-Luxemburg, zoals die bepaling moet worden toegepast overeenkomstig paragraaf 8 van het Slotprotocol. Door het aannemen van die regeling zijn de bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende Staten hun bevoegdheid zoals voorzien in artikel 25, § 3, van het DBV België-Luxemburg duidelijk te buiten gegaan. Die regeling zou dan ook in beginsel als een verdrag moeten worden gekwalificeerd, dat overeenkomstig artikel 167 van de Grondwet slechts uitwerking kan hebben in de Belgische

⁷ Zie o.m. GwH 26 november 2020, nr. 155/2020, B.23.3.

rechtsorde nadat deze de instemming van de bevoegde parlementen heeft bekomen, en dat slechts tegenwerpbaar is aan rechtsonderhorigen nadat het in het Belgisch Staatsblad is bekendgemaakt.

De bestuurlijke praktijk ter uitvoering van die Regeling in onderling overleg die van toepassing is op lonen, salarissen en andere beloningen van de belastbare tijdperken die aanvangen op 1 januari 2015 ontbeert bijgevolg thans een verdragsrechtelijke of wettelijke basis. Door het sluiten van het Avenant, waarmee thans wordt ingestemd, wordt deze praktijk retroactief gevalideerd. Dit neemt evenwel niet weg dat een oneigenlijk gebruik is gemaakt van artikel 25, § 3, van het DBV België-Luxemburg, hetgeen principieel niet toelaatbaar is.

4.2. Aangezien de akkoorden die betrekking hebben op het regelen van de gevolgen van de maatregelen genomen in de strijd tegen de COVID-19-pandemie (zie opmerking 2.5) een impliciete (tijdelijke) wijziging vormen van de maatregel opgenomen in het Avenant, dienen zij ter wille van de rechtszekerheid eveneens ter instemming te worden voorgelegd aan de wetgever.

5.1. Overeenkomstig artikel II van het Avenant treedt het in werking op de datum van ontvangst van de laatste kennisgeving dat de instemmingsprocedure is voltooid en is het van toepassing op de lonen, salarissen en andere beloningen die behoren tot belastbare tijdperken die aanvangen op of na 1 januari 2015. Het Avenant heeft bijgevolg uitwerking met terugwerkende kracht tot 1 januari 2015.

In de memorie van toelichting wordt hierover het volgende verklaard:

“Het Avenant zal in werking treden zodra elke Staat de andere Staat in kennis heeft gesteld van de voltooiing van de vereiste interne procedures. De bepalingen ervan zijn van toepassing vanaf 1 januari 2015. Het Avenant bevestigt immers de bepalingen die werden opgenomen in het kader van de regeling in onderlinge overeenstemming van 16 maart 2015 (...), die in werking is getreden op de dag van de ondertekening ervan en die van toepassing is op de lonen, salarissen en andere beloningen van belastbare tijdperken die aanvangen op of na 1 januari 2015.”

De niet-retroactiviteit van wetten is een waarborg ter voorkoming van rechtsonzekerheid. Die waarborg vereist dat de inhoud van het recht voorzienbaar en toegankelijk is, zodat de rechtzoekende in redelijke mate de gevolgen van een bepaalde handeling kan voorzien op het tijdstip dat die handeling wordt verricht. De terugwerkende kracht kan enkel worden verantwoord wanneer ze onontbeerlijk is voor de verwezenlijking van een doelstelling van algemeen belang.⁸ Indien bovendien blijkt dat de terugwerkende kracht tot doel heeft de afloop van een gerechtelijke procedure in een welbepaalde zin te beïnvloeden of de rechtscolleges te verhinderen zich uit te spreken over een welbepaalde rechtsvraag, vergt de aard van het in het geding zijnde beginsel dat uitzonderlijke omstandigheden of dwingende motieven van algemeen belang een verantwoording bieden voor het optreden van de wetgever, dat ten

⁸ Vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof, zie o.m.: GwH 21 november 2013, nr. 158/2013, B.24.2; GwH 19 december 2013, nr. 172/2013, B.22; GwH 29 januari 2014, nr. 18/2014, B.10; GwH 9 oktober 2014, nr. 146/2014, B.10.1; GwH 22 januari 2015, nr. 1/2015, B.4; GwH 7 mei 2015, nr. 54/2015, B.12; GwH 14 januari 2016, nr. 3/2016, B.22; GwH 3 februari 2016, nr. 16/2016, B.12.1; GwH 28 april 2016, nr. 58/2016, B.9.2; GwH 9 februari 2017, nr. 15/2017, B.9.2.

nadele van een categorie van burgers afbreuk doet aan de jurisdictionele waarborgen die aan allen worden geboden.⁹

5.2. Gevraagd naar een verantwoording voor de terugwerkende kracht, antwoordde de gemachtigde:

“a) Les négociations ayant mené à l’adoption de la règle dite ‘des 24 jours’ ne portaient pas uniquement sur ladite règle, mais sur un ensemble de dossiers liés au travail frontalier, pour lesquels un compromis global était recherché. Ces dossiers, qui sont brièvement évoqués dans l’exposé des motifs, ont été discutés parallèlement en vue d’arriver à un compromis global et équilibré pour tous les dossiers. Le 16 mars 2015, les Ministres des Finances des deux Etats ont signé trois accords :

1. Une nouvelle Décision du Comité de Ministres de l’UEBL révisant la compensation financière en faveur des communes belges.
2. Un accord amiable instaurant la règle de tolérance des 24 jours.
3. Un Vademecum sur la charge de la preuve.

Le manque à gagner des communes frontalières, causé par l’impossibilité de percevoir des additionnels communaux sur les revenus professionnels d’origine luxembourgeoise, était devenu très important et la recherche d’une solution indispensable et urgente.

L’accord amiable portant sur la règle des 24 jours était un élément essentiel de l’accord global, sans lequel le refinancement des communes frontalières n’aurait pas été possible dans un délai raisonnable. Un refinancement dès 2015 n’était pas envisageable sans l’application de la règle des 24 jours à partir de la même année, c-à-d. à partir de 2015. Etant donné que la procédure de signature et d’approbation parlementaire d’un traité est un processus relativement long (de plusieurs années généralement), une application rétroactive de la règle des 24 jours était inéluctable.

Dans cette optique, l’adoption de la règle des 24 jours et son application immédiate dès 2015 était donc indispensable en vue de la réalisation d’un objectif d’intérêt général (...), en l’occurrence le refinancement des communes frontalières.

Par ailleurs, il convient de souligner que le point 4 de l’accord amiable conclu en 2015 prévoit que la règle des 24 jours sera confirmée par la conclusion d’un Avenant à la Convention belgo-luxembourgeoise préventive de la double imposition. L’application rétroactive de cette règle des 24 jours était donc annoncée dès 2015. Les contribuables concernés, ainsi que l’Administration fiscale étaient informés, dès la signature de l’accord amiable en 2015, qu’un Avenant ‘légalisant’ la règle de tolérance était prévu.

b) A notre connaissance, l’application de la règle des 24 jours n’a pas donné lieu à des litiges particuliers depuis 2015.”

⁹ Vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof. Zie bv.: GwH 21 november 2013, nr. 158/2013, B.24.2; GwH 9 oktober 2014, nr. 146/2014, B.10.1; GwH 28 mei 2015, nr. 77/2015, B.4.1; GwH 24 maart 2016, nr. 48/2016, B.6; GwH 6 oktober 2016, nr. 126/2016, B.7.3.

De stelling dat de terugwerkende kracht onontbeerlijk is voor de verwezenlijking van een doelstelling van algemeen belang kan worden bijgetreden. Er zijn evenwel geen “uitzonderlijke omstandigheden of dwingende motieven van algemeen belang” voorhanden die zouden verantwoorden dat wordt tussengekomen in hangende gedingen. Onder dat voorbehoud kan worden ingestemd met de terugwerkende kracht van het Avenant.

*

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation a fait porter son examen essentiellement sur la compétence de l'auteur de l'acte, le fondement juridique¹ et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DE L'AVANT-PROJET

2.1. L'avant-projet de loi soumis pour avis a pour objet de porter assentiment à l'Avenant à la Convention entre le Royaume de Belgique et le Grand-duché de Luxembourg 'en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, et le protocole final y relatif, signés au Luxembourg le 17 septembre 1970, tels que modifiés par les Avenants du 11 décembre 2002 et du 16 juillet 2009', fait à Bruxelles le 5 décembre 2007 (ci-après : l'Avenant) (article 2 de l'avant-projet).

2.2. L'Avenant remplace le paragraphe 8 du Protocole final de la Convention 'entre la Belgique et le Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune' (ci-après : la CDI belgo-luxembourgeoise) (article I de l'Avenant).

Selon l'article 15, § 1^{er}, de la CDI belgo-luxembourgeoise, les salaires, traitements et autres rémunérations similaires qu'un résident d'un État contractant reçoit ne sont imposés que dans cet État où ces revenus sont perçus. Cela signifie que les revenus d'un travailleur frontalier qui réside en Belgique mais exerce son emploi au Luxembourg sont en principe imposés au Luxembourg. S'il exerce son emploi dans l'autre État contractant, ces « rémunérations reçues à ce titre sont imposables dans cet autre État ».

Le nouveau paragraphe 8, 1^o, du Protocole final confirme la règle existante selon laquelle la présence physique est déterminante pour décider dans quel État contractant l'emploi est exercé. Il est précisé à cet égard que l'article 15, §§ 1^{er} et 2, de la CDI belgo-luxembourgeoise est interprété selon les principes exposés dans le commentaire de l'article 15 du modèle de convention fiscale de l'OCDE, dont la règle de la présence physique est une application.

Le nouveau paragraphe 8, 2^o, du Protocole final prévoit qu'un résident d'un État contractant qui exerce un emploi dans l'autre État contractant et qui, au cours d'une période imposable pendant 24 jours maximum, est physiquement présent dans son État de résidence et/ou dans un État tiers pour y exercer un emploi est considéré comme exerçant effectivement son emploi dans l'autre État contractant durant toute la période imposable (ci-après : la règle des 24 jours). Cette disposition ne s'applique pas si une convention préventive de double imposition conclue entre l'un des États contractants et un État tiers prévoit la possibilité pour ce dernier État d'imposer les revenus que le résident perçoit en raison de l'emploi qu'il exerce dans cet État tiers.

¹ S'agissant d'un avant-projet de loi, on entend par « fondement juridique » la conformité aux normes supérieures.

2.3. L'article II de l'Avenant dispose que chacun des États contractants notifiera à l'autre par la voie diplomatique l'accomplissement des procédures requises par sa législation pour la mise en vigueur de l'Avenant. L'Avenant entre en vigueur à la date de réception de la dernière notification, et est applicable aux salaires, traitements et autres rémunérations relatifs à des périodes imposables prenant cours à partir du 1^{er} janvier 2015.

2.4. L'Avenant pourvoit à l'exécution du paragraphe 4 de l'Accord amiable, 'conclu sur base de l'article 25, § 3 de la Convention belgo-luxembourgeoise préventive de la double imposition et concernant le traitement fiscal des professions dépendantes', fait à Luxembourg le 16 mars 2015, et qui a instauré la règle des 24 jours.

Cet Accord a été adopté sur la base de l'article 25, § 3, de la CDI belgo-luxembourgeoise, qui dispose que « [l]es autorités compétentes des États contractants s'efforcent, par voie d'accord amiable, de résoudre les difficultés ou de dissiper les doutes auxquels peut donner lieu d'application de la Convention ».

Lors de l'élaboration de cet Accord, les autorités compétentes ont pris l'engagement de compléter la CDI belgo-luxembourgeoise par un Avenant confirmant cet Accord.

2.5. Dans le contexte de la lutte contre la pandémie de COVID-19, les autorités compétentes ont finalement conclu un Accord amiable complémentaire afin de tenir compte du fait que des travailleurs transfrontaliers peuvent être contraints à la suite de la pandémie de travailler à partir de leur État de résidence. Les autorités compétentes ont estimé qu'un tel accord était légitime, dès lors que « la pandémie de coronavirus ('COVID-19') est une situation de force majeure et que les mesures prises en réponse à cette pandémie peuvent donner lieu à une incertitude considérable quant à la situation fiscale des travailleurs transfrontaliers »². En vertu de cet accord, une fiction a été créée par laquelle les jours de travail prestés au lieu de résidence du travailleur « peuvent être considérés comme ayant été prestés dans l'État contractant dans lequel le travailleur frontalier aurait exercé l'emploi sans les mesures de lutte contre la pandémie de COVID-19 »³. Cet accord dont la durée a déjà été prolongée à plusieurs reprises⁴, a un impact sur l'application de l'Accord amiable précité⁵.

² Titre 1 de l'Accord amiable entre les autorités compétentes de la Belgique et du Luxembourg 'concernant les travailleurs transfrontaliers dans le contexte de la lutte contre la propagation du COVID-19', convenu le 19 mai 2020 (https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/fisconet/document/3fd5ea15-4c99-483b-90d6-532ea6456e1d?_ga=2.171627872.1511452358.1619687234-1073716205.1617094795).

³ Titre 2 de l'Accord amiable entre les autorités compétentes de la Belgique et du Luxembourg 'concernant les travailleurs transfrontaliers dans le contexte de la lutte contre la propagation du COVID-19', convenu le 19 mai 2020.

⁴ Accord amiable entre les autorités compétentes du Luxembourg et de la Belgique 'prorogeant l'Accord amiable du 19 mai 2020 concernant la situation des travailleurs transfrontaliers dans le contexte de la lutte contre la propagation du COVID-19', convenu le 19 juin 2020 (https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/fisconet/document/2abfa1d7-697c-4b15-a912-6e14fdf4d47?_ga=2.158012922.1511452358.1619687234-1073716205.1617094795), Accord amiable entre les autorités compétentes du Luxembourg et de la Belgique 'prorogeant l'Accord amiable du 19.05.2020 concernant la situation des travailleurs transfrontaliers dans le contexte de la lutte contre la propagation du COVID-19, convenu le 24 août 2020 (https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/fisconet/document/3dec3684-8096-421f-9176-b6269bc02e88?_ga=2.230438236.1511452358.1619687234-1073716205.1617094795), Accord amiable entre les autorités compétentes du Luxembourg et de la Belgique prorogeant l'Accord amiable du 19.05.2020 concernant la

COMPÉTENCE

3.1. La CDI belgo-luxembourgeoise est un traité mixte. Selon son article 2, § 3, 1^o, il est applicable, en ce qui concerne la Belgique, à « a) l'impôt des personnes physiques ; b) l'impôt des sociétés ; c) l'impôt des personnes morales ; d) l'impôt des non-résidents ; y compris les précomptes, les centimes additionnels auxdits impôts et précomptes ainsi que les taxes additionnelles à l'impôt des personnes physiques ».

3.2. L'Avenant auquel il est porté assentiment porte uniquement sur l'impôt des personnes physiques et l'impôt des non-résidents (personnes physiques). L'impôt des non-résidents est, dans tous ses aspects, une compétence exclusivement fédérale⁶. En ce qui concerne l'impôt des personnes physiques, tant l'autorité fédérale que les régions ont cependant un pouvoir normatif.

3.2.1. Selon l'article 5/1, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, et § 5, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 'relative au financement des Communautés et des Régions (ci-après : la loi de financement), la détermination de la base imposable à l'impôt des personnes physiques est une compétence exclusivement fédérale.

En matière d'impôt des personnes physiques, les régions ne disposent que de compétences énumérées de manière limitative. Elles peuvent prélever des centimes additionnels sur une partie de l'impôt des personnes physiques (article 5/1, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, de la loi de financement) et accorder des diminutions et appliquer des réductions et des augmentations sur ces centimes additionnels, sans que ces diminutions, réductions ou augmentations puissent donner lieu à une augmentation ou à une diminution de la base imposable (article 5/1, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, de la loi de financement). La compétence régionale en matière d'impôt des personnes physiques concerne dès lors un régime de 'centimes additionnels', ce qui correspond à un « impôt sur un impôt » (en l'espèce, sur ce que l'on appelle l'« impôt État réduit »).

situation des travailleurs transfrontaliers dans le contexte de la lutte contre la propagation du COVID-19 (https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/fisconet/document/61d17409-7d6c-4ef7-b534-7c5e9f8a7097?_ga=2.133713998.1511452358.1619687234-1073716205.1617094795) et Accord amiable entre les autorités compétentes du Luxembourg et de la Belgique prorogeant l'Accord amiable du 19 mai 2020 concernant la situation des travailleurs transfrontaliers dans le contexte de la lutte contre la propagation du COVID-19 (https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/fisconet/document/68326f34-5799-47bf-a8d2-dba5c2f7d867?_ga=2.133713998.1511452358.1619687234-1073716205.1617094795).

⁵ Voir par exemple la circulaire 2020/C/81 'concernant des FAQ sur le COVID-19 et le travail transfrontalier' : « Les journées de télétravail prévues dans le contrat d'emploi n'ont aucun lien avec les mesures de lutte contre le COVID-19. Par conséquent, les rémunérations perçues au titre de ces 2 journées par mois sont en principe imposables en Belgique. Toutefois, dans la mesure où le nombre de ces journées n'excède pas un total de 24 jours au cours de la période imposable, les rémunérations y afférentes sont imposables au Grand-Duché de Luxembourg ».

⁶ L'article 54/2, § 1^{er}, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 'relative au financement des Communautés et des Régions' dispose certes que « le régime fiscal des non-résidents est appliqué de manière à tenir compte des dispositions fiscales régionales, c'est-à-dire les centimes additionnels, les diminutions, réductions et augmentations d'impôts et les crédits d'impôt visés à l'article 5/1, § 1^{er}, afin de respecter le principe de la libre circulation des personnes, biens, services et capitaux dans le cadre de l'Union européenne et de l'Espace économique européen, ainsi que les dispositions de non-discrimination des conventions préventives de la double imposition ». Voir à ce sujet C. DELAERE, *De nieuwe personenbelasting na de zesde staatshervorming*, Biblo, Kalmthout, 2014, pp. 14-15 et 109-129.

Il résulte des dispositions précitées de la loi de financement que les régions n'ont aucune compétence pour déterminer la base imposable à l'impôt des personnes physiques.

3.2.2. L'Avenant règle le caractère imposable des revenus recueillis par des personnes qui exercent leur emploi dans l'autre État contractant. Les revenus exonérés d'impôts en vertu de la CDI belgo-luxembourgeoise sont certes pris en compte pour la détermination de l'impôt, mais sont réduits conformément à l'article 155 du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 92). Cette réduction d'impôt pour les revenus d'origine étrangère est une compétence exclusivement fédérale. L'article 5/2, § 2, 4°, b), de la loi de financement prévoit en effet que pour obtenir l'impôt État, il faut « successivement en appliquant la législation fiscale fédérale (...) 4° déterminer le principal en appliquant à l'impôt à répartir les réductions suivantes : (...) b) la réduction pour revenus d'origine étrangère ».

3.2.3. Il découle de la constatation que tant la base imposable que la réduction pour revenus d'origine étrangère sont une compétence exclusivement fédérale, que le dispositif de l'Avenant n'affecte en rien les compétences des régions en matière d'impôt des personnes physiques. Même en dehors du contexte d'une convention préventive de double imposition, l'autorité fédérale est compétente pour prendre unilatéralement des mesures visant à éviter la double imposition de revenus perçus à l'étranger (voir notamment l'article 156 du CIR 92).

3.3.1. Or, les régions pourraient bien avoir un *intérêt* (budgétaire) à l'exonération ou non de l'impôt sur les revenus par le biais d'une convention préventive de double imposition. Cela ne signifie cependant pas qu'elles peuvent invoquer une *compétence* en la matière. Toute mesure fédérale – y compris de droit interne – réduisant la base imposable à l'impôt des personnes physiques (par exemple en exonérant d'impôt certains revenus) a en effet une incidence sur 'l'impôt État réduit' et donc indirectement sur le produit des centimes additionnels que les régions peuvent prélever sur l'impôt des personnes physiques. Ce faisant, l'autorité fédérale ne touche toutefois pas aux compétences des régions, lesquelles peuvent en effet neutraliser, sur la base de leur propre compétence, l'effet budgétaire éventuellement dommageable de la mesure prise au niveau fédéral, par exemple en majorant les centimes additionnels sur l'impôt des personnes physiques.

3.3.2. Concernant la prévention et le règlement des conflits d'intérêts, l'article 143, § 4, de la Constitution dispose que les procédures en matière de conflits d'intérêts visées aux paragraphes 2 et 3 de cet article ne sont pas applicables aux « lois, arrêtés, règlements, actes et décisions de l'État fédéral relatifs à la base imposable, aux tarifs d'imposition, aux exonérations ou à tout autre élément intervenant dans le calcul de l'impôt des personnes physiques ».

L'article 143, § 4, précité, de la Constitution n'exclut cependant pas l'application du paragraphe 1^{er} de cet article. L'autorité fédérale est par conséquent tenue, dans l'exercice de ses compétences en matière d'impôt des personnes physiques, de respecter la loyauté fédérale. Selon la Cour constitutionnelle, le respect de la loyauté fédérale suppose que, lorsqu'elles exercent leurs compétences, l'autorité fédérale et les entités fédérées, « ne perturbent pas l'équilibre de la construction fédérale dans son ensemble. La loyauté fédérale concerne plus que le simple exercice des compétences : elle indique dans quel esprit il doit avoir lieu. Le principe de la loyauté fédérale oblige chaque législateur à veiller à ce que l'exercice de sa propre compétence

ne rende pas impossible ou exagérément difficile l'exercice de leurs compétences par les autres législateurs »⁷.

En l'espèce, il n'existe pas, à première vue, d'élément susceptible d'indiquer que la conclusion de l'Avenant, qui a en tout état de cause une portée budgétaire limitée, et l'assentiment à celui-ci par le législateur fédéral, rendraient impossible ou exagérément difficile l'exercice par les régions de leurs compétences en matière d'impôt des personnes physiques.

3.4. Il résulte de ce qui précède que l'Avenant à l'examen règle une matière relevant de la compétence exclusive de l'autorité fédérale et que, dès lors, seul le législateur fédéral doit y donner son assentiment. Par ailleurs, rien ne semble indiquer que, ce faisant, la loyauté fédérale serait compromise.

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

4.1. L'article 25, § 3, de la CDI belgo-luxembourgeoise prévoit que « [l]es autorités compétentes des États contractants s'efforcent, par voie d'accord amiable, de résoudre les difficultés ou de dissiper les doutes auxquels peut donner lieu l'application de la Convention ».

L'Accord amiable, qui est intervenu avant la conclusion de l'Avenant à l'examen, ne porte toutefois pas sur le simple règlement d'un problème d'application ou d'interprétation, mais doit au contraire être considéré comme une *dérogation* à l'article 15, § 1^{er}, de la CDI belgo-luxembourgeoise, telle que cette disposition doit être appliquée conformément au paragraphe 8 du Protocole final. En concluant cet accord, les autorités compétentes des États contractants ont de toute évidence excédé leur compétence, prévue à l'article 25, § 3, de la CDI belgo-luxembourgeoise. En principe, cet accord devrait dès lors être qualifié de traité, qui, conformément à l'article 167 de la Constitution, ne peut avoir d'effet dans l'ordre juridique belge qu'après avoir reçu l'assentiment des parlements compétents, et qui n'est opposable aux justiciables qu'après avoir été publié au Moniteur belge.

La pratique administrative en exécution de cet Accord amiable applicable aux salaires, traitements et autres rémunérations relatifs à des périodes imposables prenant cours le 1^{er} janvier 2015 est donc pour l'heure dépourvue de base conventionnelle ou légale. La conclusion de l'Avenant, auquel il est présentement porté assentiment, valide rétroactivement cette pratique. Il n'en demeure pas moins que l'on a fait un usage impropre de l'article 25, § 3, de la CDI belgo-luxembourgeoise, ce qui, par principe, est inadmissible.

4.2. Dès lors que les accords qui règlent les effets des mesures prises dans la lutte contre la pandémie de COVID-19 (voir l'observation 2.5) constituent une modification implicite (temporaire) de la mesure inscrite dans l'Avenant, il y a lieu, dans un souci de sécurité juridique, de les soumettre également à l'assentiment du législateur.

5.1. Conformément à l'article II de l'Avenant, celui-ci entrera en vigueur à la date de réception de la dernière notification de l'accomplissement de la procédure d'assentiment et sera

⁷ Voir notamment C.C., 26 novembre 2020, n° 155/2020, B.23.3.

applicable aux salaires, traitements et autres rémunérations relatifs à des périodes imposables prenant cours le ou après le 1^{er} janvier 2015. Par conséquent, l'Avenant rétroagit au 1^{er} janvier 2015.

À cet égard, l'exposé des motifs mentionne ce qui suit :

« L'Avenant entrera en vigueur dès que chacun des États aura notifié à l'autre l'accomplissement des procédures internes requises. Ses dispositions seront applicables à partir du 1^{er} janvier 2015. En effet, l'Avenant confirme les dispositions prises dans le cadre de l'accord amiable du 16 mars 2015 (...) qui est entré en vigueur le jour de sa signature et est applicable aux salaires, traitements et autres rémunérations des périodes imposables prenant cours à partir du 1^{er} janvier 2015 ».

La non-rétroactivité des lois est une garantie ayant pour but de prévenir l'insécurité juridique. Cette garantie exige que le contenu du droit soit prévisible et accessible, de sorte que le justiciable puisse prévoir, dans une mesure raisonnable, les conséquences d'un acte déterminé au moment où cet acte est accompli. La rétroactivité peut uniquement être justifiée lorsqu'elle est indispensable pour réaliser un objectif d'intérêt général⁸. S'il s'avère en outre que la rétroactivité a pour but que l'issue de l'une ou l'autre procédure juridictionnelle soit influencée dans un sens déterminé ou que les juridictions soient empêchées de se prononcer sur une question de droit bien précise, la nature du principe en cause exige que des circonstances exceptionnelles ou des motifs impérieux d'intérêt général justifient l'intervention du législateur qui porte atteinte, au préjudice d'une catégorie de citoyens, aux garanties juridictionnelles offertes à tous⁹.

5.2. Invité à justifier la rétroactivité, le délégué a répondu ce qui suit :

« a) Les négociations ayant mené à l'adoption de la règle dite 'des 24 jours' ne portaient pas uniquement sur ladite règle, mais sur un ensemble de dossiers liés au travail frontalier, pour lesquels un compromis global était recherché. Ces dossiers, qui sont brièvement évoqués dans l'exposé des motifs, ont été discutés parallèlement en vue d'arriver à un compromis global et équilibré pour tous les dossiers. Le 16 mars 2015, les Ministres des Finances des deux États ont signé trois accords :

1. Une nouvelle Décision du Comité de Ministres de l'UEBL révisant la compensation financière en faveur des communes belges.
2. Un accord amiable instaurant la règle de tolérance des 24 jours.
3. Un Vademecum sur la charge de la preuve.

⁸ Jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle, voir notamment : C.C., 21 novembre 2013, n° 158/2013, B.24.2 ; C.C., 19 décembre 2013, n° 172/2013, B.22 ; C.C., 29 janvier 2014, n° 18/2014, B.10 ; C.C., 9 octobre 2014, n° 146/2014, B.10.1 ; C.C., 22 janvier 2015, n° 1/2015, B.4 ; C.C., 7 mai 2015, n° 54/2015, B.12 ; C.C., 14 janvier 2016, n° 3/2016, B.22 ; C.C., 3 février 2016, n° 16/2016, B.12.1 ; C.C., 28 avril 2016, n° 58/2016, B.9.2 ; C.C., 9 février 2017, n° 15/2017, B.9.2.

⁹ Jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle. Voir par exemple : C.C., 21 novembre 2013, n° 158/2013, B.24.2 ; C.C., 9 octobre 2014, n° 146/2014, B.10.1 ; C.C., 28 mai 2015, n° 77/2015, B.4.1 ; C.C., 24 mars 2016, n° 48/2016, B.6 ; C.C., 6 octobre 2016, n° 126/2016, B.7.3.

Le manque à gagner des communes frontalières, causé par l'impossibilité de percevoir des additionnels communaux sur les revenus professionnels d'origine luxembourgeoise, était devenu très important et la recherche d'une solution indispensable et urgente.

L'accord amiable portant sur la règle des 24 jours était un élément essentiel de l'accord global, sans lequel le refinancement des communes frontalières n'aurait pas été possible dans un délai raisonnable. Un refinancement dès 2015 n'était pas envisageable sans l'application de la règle des 24 jours à partir de la même année, c-à-d. à partir de 2015. Etant donné que la procédure de signature et d'approbation parlementaire d'un traité est un processus relativement long (de plusieurs années généralement), une application rétroactive de la règle des 24 jours était inéluctable.

Dans cette optique, l'adoption de la règle des 24 jours et son application immédiate dès 2015 était donc indispensable en vue de la réalisation d'un objectif d'intérêt général (...), en l'occurrence le refinancement des communes frontalières.

Par ailleurs, il convient de souligner que le point 4 de l'accord amiable conclu en 2015 prévoit que la règle des 24 jours sera confirmée par la conclusion d'un Avenant à la Convention belgo-luxembourgeoise préventive de la double imposition. L'application rétroactive de cette règle des 24 jours était donc annoncée dès 2015. Les contribuables concernés, ainsi que l'Administration fiscale étaient informés, dès la signature de l'accord amiable en 2015, qu'un Avenant 'légalisant' la règle de tolérance était prévu.

b) A notre connaissance, l'application de la règle des 24 jours n'a pas donné lieu à des litiges particuliers depuis 2015 ».

La thèse selon laquelle la rétroactivité est indispensable à la réalisation d'un objectif d'intérêt général peut être accueillie. Il n'existe toutefois pas de « circonstances exceptionnelles ou de motifs impérieux d'intérêt général » qui justifieraient une intervention dans des litiges en cours. On peut admettre la rétroactivité de l'Avenant sous cette réserve.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS

Martine BAGUET