



Administration générale de la  
Fiscalité

Exp. : P MONS-EXPERTISE2 (Patrick GALLEZ)  
RUE DU CHATEAU 49 - 7500 TOURNAI

Mme XXXX  
M. XXX  
Rue du XXX,  
39 7780 COMINES-WARNETON

Recommandé

Votre courrier du	Vos références	Nos références	Annexe(s)
		605-01-XXXXX 605-01-XXXXX	

Décision relative à votre réclamation

Vu les réclamations présentées le 17/04/2022, dirigée contre les cotisations à l'impôt des personnes physiques établies sous les articles n° 62182XXXX et 2132XXXX, des rôles des exercices d'imposition 2020 et 2021, formés pour la commune de COMINES-WARNETON.

1. Enoncé des griefs

Malgré le fait que Monsieur XXXX possède la double nationalité franco-belge et qu'il soit domicilié en Belgique, ses rémunérations versées dans le cadre d'une activité dans le secteur public français doivent être exonérées en Belgique.

II. Examen et appréciation

a. Recevabilité.

Les réclamations ont été valablement introduites conformément à **l'article 371** du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après CIR 92). Les avertissements extraits de rôle litigieux ayant été envoyés les 15/02/2022 (pour l'exercice 2021) et 18/02/2022 (pour l'exercice 2020), vous disposiez d'un délai jusqu'au 17/08/2022 (pour l'exercice 2021) et 22/08/2022 (pour l'exercice 2020) pour introduire vos requêtes. Celles-ci nous sont parvenues le 11/04/2022.

b. Base légale.

**L'article 10** de la Convention Préventive contre la double imposition franco-belge (ci-après la CPDI) dispose que :

- 1. Les rémunérations allouées sous forme de traitements, salaires, appointements, soldes et pensions par l'un des États contractants ou par une personne morale de droit public de cet État ne livrant pas à une activité industrielle ou commerciale, sont imposables exclusivement dans ledit État.*
- 2. Cette disposition pourra être étendue par accord de réciprocité aux rémunérations du personnel d'organismes ou établissements publics ou d'établissements juridiquement autonomes constitués ou contrôlés par l'un des États contractants ou par les provinces et collectivités locales de cet État, même si ces organismes ou établissements se livrent à une activité industrielle ou commerciale.*
- 3. Toutefois, les dispositions qui précèdent ne trouvent pas à s'appliquer lorsque les rémunérations sont allouées à des résidents de l'autre État possédant la nationalité de cet État.*

c. Antécédents.

Monsieur XXXX travaille au à l'EPSM Lille Métropole, établissement public de santé mentale.

Des informations complémentaires concernant ce courrier peuvent être obtenues auprès de :

La taxation de ces revenus tombe dans le champs d'application de l'article de la CPDI précité.

Toutefois, I possède la double nationalité franco-belge. A ce titre, ses rémunérations ont été imposées en France et exonérées en Belgique en vertu de la circulaire n° Ci.R.9 F/596.979 (AFER N° 11/2009) du 05.03.2009 faisant suite à un accord passé entre les Autorités françaises et belges.

Toutefois, suite à un jugement de la Cour de Cassation belge rendu le 17 septembre 2020, l'administration fiscale belge a décidé de revoir cette taxation et de les imposer.

A cet effet, un avis de rectification est envoyé le 21/10/2021. Suite à un désaccord du 24/10/2021, la taxation est maintenue par décision envoyée le 27/01/2022.

d. Analyse.

Le litige porte sur l'interprétation de l'article 10 de la CPDI dans le cadre de la taxation de revenus du secteur public français versés à une résidente belge ayant la double nationalité franco-belge.

La réclamation est axée sur deux points :

- l'interprétation de l'arrêt de la cour de cassation belge ;
- la légitimité de cet arrêt par rapport à l'accord passé entre les autorités fiscales belges et françaises.

1. L'interprétation de l'arrêt.

Il est important de signaler que cet arrêt fait suite à une action introduite par l'Etat belge dans un litige qui l'opposait à un résident français ayant la double nationalité et bénéficiant d'une pension du secteur public belge.

Elle fait suite à des jugements défavorables à l'administration fiscale belge en première instance (*TPI Namur, rôle 14/931/A du 07/01/2016*) et en appel (*Liège, rôle 2016/RG/364 du 17/10/2017*).

A noter qu'à la lecture de cet arrêt, il apparaît que les arguments développés dans votre réclamation et que vous considérez comme étant le « *raisonnement de la Cour* » sont, en grande partie, ceux développés par l'Etat belge lors de son pourvoi en Cassation.

Ils sont repris dans le jugement dans le *point II. Le moyen de la cassation*. La Cour précise: « *Le demandeur (soit celui qui a introduit le pourvoi, donc l'Etat belge) présente un moyen libellé dans les termes suivant: (...)* ». Est reprise lors l'argumentation de l'Etat belge. Celle-ci se trouve en grande partie dans votre réclamation.

Précisons, enfin, que cette argumentation n'a pas emporté la conviction de la Cour de cassation puisque l'Etat Belge a de nouveau été débouté.

En substance que dit cet arrêt ?

- 1° Que le cas de revenus du secteur public versé à un résident de l'autre Etat possédant à la fois la nationalité de l'Etat source et celle de l'Etat de résidence n'est pas prévu par la CPDI.
- 2° Qu'il ne peut être fait référence au **paragraphe 3 de l'article 10** de la CPDI qui stipule que « *toutefois, les dispositions qui précèdent ne trouvent pas à s'appliquer lorsque les rémunérations sont allouées à des résidents de l'autre Etat possédant la nationalité de cet Etat* ».

A cet égard, ce paragraphe est clair et ne peut porter à interprétation. Il indique clairement que l'article 10 de la CPDI ne peut se trouver à être appliqué à partir du moment où le bénéficiaire des revenus possède la nationalité de l'Etat de résidence. Il n'est fait mention nulle part qu'il ne doit pas posséder, en même temps, la nationalité de l'Etat qui lui verse les revenus. Autrement dit, le seul fait qu'un résident belge possède la nationalité belge suffit à exclure ses revenus de source publique française de l'application de l'article 10, qu'il ait ou non la nationalité française en surplus.

C'est ce qu'indique la Cour dans sa décision lorsqu'elle formule que « *cette disposition ne subordonne pas l'exception qu'il institue à la condition que le contribuable qui possède la nationalité de l'Etat où il réside ne possède pas aussi la nationalité de l'Etat qui alloue les rémunérations.* »

- 3° Dans ce cas, le pouvoir de taxation est réglé par **l'article 18** de cette CPDI, dit résiduaire, lequel donne le pouvoir d'imposition à l'Etat de résidence.

2. La légitimité de cet arrêt.

Vous indiquez que : « *Il ne relève aucunement de la compétence de la Cour de cassation, et encore*

moins de l'administration fiscale belge, de modifier unilatéralement l'interprétation de la CPDI, en désaccord direct avec les accords signés sur base de son article 24. »

Le rôle de la Cour de Cassation n'est pas de vérifier si la loi a bien été interprétée mais si elle a bien été **appliquée**.

A ce sujet, elle s'est exprimée clairement sur l'application du **paragraphe 3 de l'article 10** de la CPDI (voir point précédent)

Quid de **l'article 24** de ladite convention ?

Cet article stipule que :

1. Les autorités compétentes des deux États contractants se concerteront au sujet des mesures administratives nécessaires à l'exécution des dispositions de la présente Convention et notamment au sujet des justifications à fournir par les résidents de chaque État pour bénéficier dans l'autre État des exemptions ou réductions d'impôt prévues à la présente Convention.
  2. Dans le cas où l'exécution de certaines dispositions de la présente Convention donnerait lieu à des difficultés ou à des doutes, les autorités compétentes des deux États contractants se concerteront pour appliquer ces dispositions dans l'esprit de la Convention. Dans des cas spéciaux, elles pourront d'un commun accord appliquer les règles prévues par la présente Convention à des personnes physiques ou morales qui ne sont pas résidentes de l'un des deux États contractants, mais qui possèdent dans l'un de ces États un établissement stable dont certains revenus ont leur source dans l'autre État.
- (...)

Autrement dit, lorsque l'application de certaines dispositions donne lieu à des difficultés ou à des doutes, les autorités fiscales des deux États contractants se concertent pour les appliquer dans l'esprit de la Convention. Il permet aux États de se mettre d'accord ou d'éclaircir certains points plus compliqués afin que la Convention soit correctement appliquée.

A contrario, cela ne signifie pas que, par un accord, les États puissent déroger à ces dispositions ou y ajouter des conditions qui ne sont pas prévues stricto sensu par la convention. Or, c'est précisément le cas. En effet, **le paragraphe 3 de l'article 10** indique que celui-ci ne peut pas être appliqué si le bénéficiaire d'un revenu du secteur public versé par un État, réside dans un autre État et détient la nationalité de ce dernier. L'accord ajoute qu'en plus, il ne doit pas posséder la nationalité de l'État source de revenus. Il y a, par conséquent, ajout d'une condition et donc, modification du texte de la Convention.

A noter que l'État belge s'est incliné face à cette décision par le biais de son administration fiscale qui n'a pas interjeté appel contre cet arrêt.

### 3. Conclusion.

En conclusion, la Cour de Cassation n'a pas outrepassé ses droits et ses compétences, il n'est, d'ailleurs pas du ressort de l'administration fiscale belge de juger de son travail.

Dans son arrêt du 17/09/2020, elle s'est contentée de vérifier la bonne application des dispositions légales mises en place par les États belges et français dans la convention.

Elle signale que, d'une part, il suffit d'avoir la nationalité de son État de résidence pour que **l'article 10** de la CPDI ne puisse être appliqué lorsque le contribuable bénéficie de revenus du secteur public de l'autre État. Avoir ou non la nationalité de cet État ne change rien à l'application de l'exception énoncée au **paragraphe 3**.

D'autre part, l'accord conclu entre les États concernant la taxation des revenus des services publics ne peut être appliqué puisqu'il ajoute une condition à l'application de l'exception définie au **paragraphe 3 de l'article 10** de la CPDI.

Certes, ce problème sera réglé par la nouvelle CPDI puisqu'elle énonce dans son article 18 § 1. b. relatif aux revenus du secteur public que :

*Toutefois, ces salaires, traitements et autres rémunérations similaires ne sont imposables que dans l'autre État contractant et si la personne physique est un résident de cet État et en possède la nationalité sans posséder en même temps la nationalité du premier État*

A noter que, même si la Convention a bien été signée par les deux États en 2021, il n'est toujours pas d'application.

A ce sujet, **l'article 29** de la CPDI relatif à l'entrée en vigueur indique que :

1. *Chacun des deux Etats contractants notifie à l'autre l'accomplissement des procédures requises en ce qui le concerne pour la mise en vigueur de la présente Convention. Celle-ci entre en vigueur à la date de la dernière de ces notifications.*

Et de préciser :

2. *Les dispositions de la Conventions 'appliquent*  
b) *En ce qui concerne la Belgique :*  
ii) *en ce qui concerne qui les autres impôts sur le revenu, aux revenus de périodes imposables commençant à partir du 1<sup>er</sup> janvier de l'année qui suit immédiatement celle de l'entrée en vigueur de la Convention*  
(..)

Or, à l'heure actuelle les procédures nécessaires à la mise en application de la Convention sont toujours en cours. De plus, elle ne sera réellement d'application que sur les revenus obtenus à partir du 1<sup>er</sup> janvier de l'année qui suit de son entrée en vigueur. Au plus tôt, pour autant que toutes les procédures de mise en place soient terminées en 2021, la nouvelle CPDI ne sera effective qu'à partir des revenus de l'année 2022. Donc, jusque cette date et pour le cas qui nous occupe, c'est toujours l'ancienne version qui est d'application.

Enfin, il en est, également, du principe d'équité fiscale selon lequel tout contribuable est égal en matière de fiscalité.

Celui-ci serait littéralement bafoué à partir du moment où l'administration fiscale belge ne pourrait plus imposer les revenus de secteur public belge versé à un résident français ayant la double nationalité alors que dans le même temps, elle devrait exonérer ceux du secteur public français payer à un résident belge ayant cette double nationalité.

### III. Notre décision<sup>1</sup>

Dès lors que vous possédez la nationalité belge, état de résidence, vos rémunérations françaises issues du secteur public ne relève pas de l'article 10 § 1<sup>er</sup> de la CPDI mais de son article 18. Par conséquent, vos rémunérations sont imposables dans l'Etat de résidence, en l'espèce la Belgique.

Étant donné cet arrêt et les dispositions conventionnelles en vigueur, je ne peux rencontrer vos griefs. Votre réclamation est **rejetée**.

### IV. Possibilités de recours

Si vous n'êtes pas d'accord avec la présente décision, vous pouvez introduire une action auprès du Tribunal de première instance du Hainaut, division Mons, dans un délai de trois mois (voir modalités ci-dessous).

Ce délai commence à partir du troisième jour ouvrable suivant celui de la remise de la présente lettre recommandée aux services de la poste<sup>2</sup>. Si vous estimez que ce délai doit commencer plus tard (parce que vous avez reçu la lettre tardivement), vous devez en apporter la preuve.

Si vous estimez que la présente décision comporte une erreur, vous pouvez également nous demander de la rectifier. Cette demande doit être faite par écrit et être motivée, et doit nous parvenir au plus tard dans les trois mois à compter du troisième jour ouvrable suivant l'envoi de la présente décision<sup>3</sup>.

Pour le Conseiller général,

  
Patrick GALLEZ  
Expert financier

<sup>1</sup> prise en vertu de l'article 375 CIR 1992

<sup>2</sup> conformément à l'article 53bis, 2° du Code judiciaire

<sup>3</sup> conformément à l'article 375, § 1<sup>er</sup> 1 du Code des impôts sur les revenus 1992, tel que modifié par l'article 3 de la loi du 15 avril 2018 (M.B. 20 avril 2018, p. 34783).

Introduire une action devant le tribuna.1 de première instance

*Si vous introduisez une action, vous devez le faire au moyen d'une requête contradictoire. Cette requête doit contenir, sous peine de nullité, les données suivantes :*

*la date de votre requête,  
vos nom, prénom, profession, domicile, ainsi que votre numéro de registre national ou numéro d'entreprise,  
l'objet et l'exposé sommaire des moyens de l'action,  
le juge saisi de l'action,  
votre signature ou celle de votre avocat,  
en annexe, une copie de la présente lettre recommandée.*

*Vous devez dans ce cas envoyer cette requête avec l'annexe, en autant d'exemplaires qu'il y a de parties concernées, par lettre recommandée au greffe du Tribunal de première instance du Hainaut, division Mons (Palais de Justice, rue de Nimy, 35 - 7000 Mons), via e-Deposit ou la déposer en mains propres au greffe.*