

CONSEIL D'ETAT, SECTION DU CONTENTIEUX ADMINISTRATIF.

A R R E T

n° 183.001 du 19 mai 2008

A. 180.714/XV-542

En cause : [REDACTED] Bernard,
ayant élu domicile chez
Mes B. ROLAND & M.-F. LECOMTE, avocats,
rue Tumelaire 71
6000 Charleroi,

contre :

L'Etat belge, représenté par
le ministre des Finances.

LE CONSEIL D'ETAT,

Vu la demande introduite le 29 janvier 2007 par Bernard [REDACTED] qui demande l'annulation de l'exécution de la circulaire n° Ci.R.9 F/565.592 (AFER 25/2006) du 11 août 2006 de l'Etat Belge, SPF Finances adoptée par l'Administrateur général des Impôts et du Recouvrement;

Vu l'arrêt n° 169.071 du 19 mars 2007 rejetant la demande de suspension;

Vu le dossier administratif;

Vu les mémoires en réponse et en réplique régulièrement échangés;

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

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

Vu l'ordonnance du 17 avril 2008, notifiée aux parties, fixant l'affaire à l'audience du 13 mai 2008;

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

Entendu, en leurs observations, Me FESLER, avocat, comparaisant pour la partie requérante, et Mme F. ROLAND, premier attaché des finances, comparaisant pour la partie adverse;

Entendu, en son avis conforme, M. THIBAUT, premier auditeur;

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

Considérant que le requérant, de nationalité française, travaille en Belgique mais est domicilié en France; qu'à la suite de la circulaire attaquée, son employeur l'a informé que «l'administration fiscale considère que l'exception du statut de travailleur frontalier déterminée par la Convention franco-belge préventive de la double imposition ne s'applique pas lorsqu'il y a sortie de zone frontalière dans le cadre professionnel, ne fût-ce qu'une seule fois sur l'année et qu'à dater du 1^{er} janvier 2007, le précompte professionnel sera appliqué sur sa rémunération»; que le requérant indique dans l'exposé des faits de sa requête qu'il bénéficiait jusque là du régime prévu par la convention précitée; qu'il précise qu'il est employé au sein de la société CORA en qualité de coordinateur informatique, qu'il effectue de nombreux trajets sur le territoire belge, et qu'il n'était pas jusqu'ici soumis au précompte professionnel en Belgique, mais en France;

Considérant que la circulaire litigieuse se présente comme suit:

« **Circulaire n/CL.R.9 F/565.592 (AFER 35/2006) dd. 11.08.2006**

FICHE INDIVIDUELLE

Fiche 281.10

Revenu exonéré par convention

FRONTALIER

Frontalier français occupé en Belgique

Imprimé 276 Front./Grens

RELEVÉ RECAPITULATIF

Relevé 325.10

L'art. 11, (2), c, de la Convention franco-belge du 10.3.1964 met en place un régime frontalier. Afin de pouvoir vérifier que toutes les conditions mises à l'octroi de ce régime sont remplies, un nouveau document 276 Front./Grens. a été rédigé. La présente circulaire rappelle les principes du régime frontalier et met en place ce nouveau formulaire.

A tous les fonctionnaires des niveaux A, B et C de l'Administration de la fiscalité des entreprises et des revenus (secteur contributions directes) et de l'Administration de l'inspection spéciale des impôts

I. INTRODUCTION

1. Les Services centraux de l'Administration de la fiscalité des entreprises et des revenus ont constaté que le régime frontalier était souvent accordé erronément à des résidents français travaillant en Belgique qui ne remplissaient pas les conditions leur permettant de revendiquer le statut de travailleur frontalier.

Afin de pouvoir vérifier plus aisément que toutes les conditions mises à l'octroi du régime frontalier sont remplies, un nouveau document 276 Front./Grens. a été rédigé.

Le but de la présente circulaire est de rappeler les principes du régime frontalier et de mettre en place ce nouveau formulaire.

II. PRINCIPE DU REGIME FRONTALIER

2. Pour rappel, le régime est instauré par l'art. 11, (2), c), de la Convention préventive de la double imposition (ci-après CPDI) conclue le 10.3.1964 avec la France, tel que remplacé par l'article 1^{er}, 1, de l'Avenant signé le 8.2.1999, et concerne les travailleurs qui ont leur foyer d'habitation permanent dans la zone frontalière d'un Etat contractant et qui exercent exclusivement leur activité de salarié dans la zone frontalière de l'autre Etat contractant. Les rémunérations des travailleurs frontaliers sont imposables dans l'Etat de leur résidence. Pour une bonne compréhension du régime frontalier, il est vivement conseillé de consulter les circulaires suivantes :

- circulaire du 28.5.1998 (n/s 8 à 10), Ci.R.9 F/475,126 : salariés en service sur certains véhicules en trafic international;
- circulaire du 26.10.2000 (point III), AAF/Intern.ISR/96.0470 : généralités;
- circulaire du 14.1.2004, Ci.R.9 F/554.009 : communes des zones frontalières et quelques particularités;
- circulaire du 25.5.2005, AAF/2005/0652 (Annexe II, point 3) : rappel des principes.

3. En ce qui concerne les travailleurs qui disposent de leur foyer d'habitation permanent dans la zone frontalière française et qui travaillent dans la zone frontalière belge, les nombreux abus constatés portent principalement sur le problème des "sorties de zone", d'une part, et sur le mécanisme fiscalement frauduleux consistant à posséder un faux foyer d'habitation permanent en France, d'autre part. De plus, la problématique des employeurs publics ne doit pas être négligée.

4. **Sur le problème des "sorties de zone"**, il faut tout d'abord rappeler le principe selon lequel le lieu où s'exerce l'activité salariée doit être situé **exclusivement** dans la zone frontalière. Par "lieu d'activité", il convient de comprendre le lieu où l'activité est physiquement exercée et non l'endroit au départ duquel le travailleur prend son service, ni celui où se trouvent localisés le siège social de l'employeur ou encore les bureaux d'une agence d'intérim.

5. Par le passé, et avant l'entrée en vigueur de l'Avenant du 8.2.1999, l'Administration belge avait appliqué dans "certaines situations" une règle dite "des 45 jours" permettant à des salariés résidant en zone frontalière française et travaillant très occasionnellement en dehors de la zone frontalière belge de conserver le statut de frontalier et d'être imposés en France.

L'entrée en vigueur de l'Avenant (revenus perçus, réalisés, payés ou attribués à compter du 1.1.1999) a cependant mis fin à cette pratique, laquelle s'écartait déjà de l'ancien texte de l'art. 11, (2), c) de la CPDI et n'était pas suivie par l'Administration fiscale française. Celle-ci a toujours considéré cette disposition conventionnelle de manière stricte, sans tolérance aucune en ce qui concerne une éventuelle sortie de zone frontalière. Suite à plusieurs questions parlementaires, le Ministre français a d'ailleurs chaque fois répondu que le régime frontalier ne souffrait d'aucune dérogation. De son côté, depuis l'entrée en vigueur de l'Avenant, l'Administration belge n'applique plus cette règle "des 45 jours" mais bien les règles strictes du régime frontalier rappelées récemment dans les circulaires du 14.1.2004 (n/Ci.R.9 F/554.009) et du 25.5.2005

(AAF/2005/652). En effet, l'Avenant du 8.2.1999 constitue une nouvelle norme juridique qui non seulement remplace l'ancien art. 11, (2), c) mais annule aussi, bien entendu, les pratiques et interprétations basées sur cet ancien texte.

6. Depuis 1999, la position de l'Administration belge consiste à refuser le régime frontalier à tout résident de la zone frontalière française amené à exercer son activité professionnelle physiquement en dehors de la zone frontalière belge. Il est important de relever qu'un seul jour presté en Belgique hors de la zone frontalière suffit pour que toutes les rémunérations recueillies par ce contribuable au cours de la période imposable deviennent passibles de l'impôt en Belgique.

Exemples

Durant toute l'année 2005, un ouvrier disposant de son foyer d'habitation permanent dans la zone frontalière française travaille en Belgique (habituellement dans la zone frontalière belge) pour une entreprise de construction française. Cet ouvrier travaille 1 jour en dehors de la zone frontalière sur un chantier situé à Bruxelles. L'ensemble de ses rémunérations de 2005 seront imposables en Belgique (en ce qui concerne le secteur de la construction, cette position a été confirmée par M. le Ministre dans sa réponse à la QP n/11110 posée le 30.3.2006 par Mme le Député PIETERS).

En 2005, un directeur financier résident de la zone frontalière française travaille au siège social d'une société belge situé dans la zone frontalière belge. Une fois par an, ce directeur financier est amené à participer à une réunion dans les locaux situés à Bruxelles du centre de coordination du groupe auquel appartient son employeur. Ce directeur financier n'aura pas droit au régime frontalier et l'ensemble de ses rémunérations de 2005 seront imposables en Belgique.

7. L'Administration (et en premier lieu les services de taxation responsables du contrôle de la situation fiscale de l'employeur) sera particulièrement attentive à la vérification de la condition d'activité exclusive dans la zone frontalière. Il conviendra bien entendu d'accorder une attention soutenue à tous les employeurs dont l'activité implique une certaine mobilité de leurs travailleurs. Comme déjà précisé plus haut, de très nombreux abus ont déjà été constatés en la matière et il faut absolument que ne bénéficient du régime frontalier que les personnes qui en réunissent réellement les conditions.

8. Cela étant, ne sont pas considérées comme des "sorties de zone" 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'Etats tiers; ensuite les "sorties de zone" en Belgique tout à fait exceptionnelles et en dehors du cadre de l'activité normale. Au sujet de ces dernières "sorties de zone", l'annexe II de la circ. AAF/2005/0652 du 25.5.2005 fournit quelques exemples (1 ou 2 jours de formation, prestations syndicales, ...).

9. Le changement d'employeur n'entraînera seulement une perte du régime frontalier que pour la partie de la période imposable pour laquelle le travailleur ne réunit plus les conditions du régime frontalier. Cette situation doit être distinguée du déménagement de l'employeur en dehors de la zone frontalière ou de l'affectation du travailleur à un poste (pour le même employeur) en dehors de la zone frontalière. Dans ces deux derniers cas, le travailleur perdra le droit au régime frontalier pour l'ensemble de la période imposable où le déménagement ou l'affectation est intervenue.

Exemples

Le 1^{er} juin 2005, un travailleur résident de la zone frontalière française change d'employeur et travaille dorénavant à Bruxelles. Auparavant, il travaillait exclusivement dans la zone frontalière belge. Ses rémunérations seront imposables en Belgique à partir du 1^{er} juin 2005.

Le 1^{er} décembre 2005, l'employeur d'un travailleur frontalier déménage à Bruxelles. L'ensemble des rémunérations de la période imposable 2005 seront imposables en Belgique par application de l'art. 11, (2), c) de la CPDI.

10. En ce qui concerne le problème des "faux foyers d'habitation permanents"
(...)

13. La problématique des personnes employées dans la fonction publique belge
(...)

III. ETABLISSEMENT DE LA QUALITE DE TRAVAILLEUR FRONTALIER PAR LE FORMULAIRE 276 FRONT./GRENS.

(...)

IV. OBLIGATIONS DE L'EMPLOYEUR

Etablissement d'un relevé et d'une fiche individuelle

21. Les revenus exonérés sur base d'une CPDI (dans le cas présent, art. 11, (2), c) de la Convention franco-belge) doivent être repris sur un relevé 325.10 ainsi que sur une fiche individuelle 281.10.

22. L'occasion est saisie pour rappeler qu'une mention bien visible "frontalier français" doit être apposée tant sur la fiche individuelle que sur le relevé récapitulatif.

Annexes obligatoires au relevé 325.10 pour un travailleur frontalier

23. Les annexes suivantes seront jointes obligatoirement au relevé 325. 10 :

- Le document justificatif, en l'occurrence le formulaire 276 Front./Grens., que les bénéficiaires des revenus exonérés ont dû remettre aux débiteurs en vue d'éviter une retenue de précompte professionnel sera annexé au relevé récapitulatif 325.10;
- A partir du 1er juillet 2006, une annexe complémentaire sera jointe lors du dépôt du relevé 325.10, Cette annexe sera composée :
 - soit uniquement d'une attestation de l'employeur confirmant expressément que la personne n'est pas sortie de la zone frontalière belge pendant la période imposable en cause dans le cadre normal de ses activités professionnelles;
 - soit, en plus, le cas échéant, d'une liste reprenant le nombre de fois au cours desquelles le travailleur est sorti de la zone frontalière belge de manière exceptionnelle et en dehors du cadre de son activité normale, ainsi que le but de ces éventuelles "sorties de zone" (prestations syndicales, 1 ou 2 jours de formation, visite médicale,).

(...)

Pour l'Administrateur général des Impôts et du Recouvrement
Le Directeur,
J. FROGNIER»;

Considérant que la partie adverse soulève une exception d'irrecevabilité *ratione materiae*; 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'il n'en est rien en l'espèce;

Considérant que cette question de recevabilité du recours est liée à l'examen des moyens d'annulation dirigés contre l'acte attaqué;

Considérant qu'à l'appui de son recours, le requérant prend un premier moyen de «l'excès de pouvoir et de l'incompétence de l'auteur de l'acte»; qu'il soutient que la circulaire litigieuse ajoute une condition pour que l'activité salariale soit imposée dans l'Etat de résidence du travailleur, puisqu'elle prévoit en son point 4 que «le lieu où s'exerce l'activité salariale doit être situé exclusivement dans la zone frontalière», ce qui a pour conséquence qu'une personne, telle que le requérant, qui travaille un seul jour en dehors de la zone frontalière, sera imposée pour l'ensemble de ses rémunérations en Belgique; que le requérant estime qu'il s'agit là d'une condition qui ne figurait pas dans la Convention du 10 mars 1964 tendant à éviter les doubles impositions entre la Belgique et la France; qu'il souligne que seul le législateur est compétent pour adopter des dispositions en matière fiscale;

Considérant que le requérant prend également un second moyen de «l'excès de pouvoir et de la violation de l'article 11 de la Convention précitée du 10 mars 1964»; qu'il se réfère à son premier moyen qui soutient que la circulaire litigieuse ajoute une condition au texte légal et en déduit que ce faisant, la circulaire viole également la loi;

Considérant que dans son dernier mémoire, le requérant se réfère également au point 5 de la circulaire litigieuse, lequel indique ce qui suit:

«Par le passé, et avant l'entrée en vigueur de l'Avenant du 8.2.1999, l'Administration belge avait appliqué dans "certaines situations" une règle dite "des 45 jours" permettant à des salariés résidant en zone frontalière française et travaillant très occasionnellement en dehors de la zone frontalière belge de conserver le statut de frontalier et d'être imposés en France»;

que le requérant en déduit qu'«il apparaît donc comme évident que la partie adverse a, elle-même, considéré que l'expression "exerce son activité" permettait que celle-ci soit limitée partiellement dans l'espace» et que «cela est toujours le cas»;

Considérant que la Convention du 10 mars 1964 conclue à Bruxelles 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, approuvée par la loi belge du 14 avril 1965, pose une règle générale pour déterminer auquel des Etats contractants (Etat de résidence ou Etat où l'activité est exercée) appartient le pouvoir d'imposition; que cette règle est édictée par l'article 11.1 de la Convention, selon lequel « les traitements, salaires et autres rémunérations analogues ne sont imposables que dans l'Etat contractant sur le territoire duquel s'exerce l'activité personnelle source de ces revenus»; que par dérogation à ce paragraphe premier, le paragraphe deux, c, du même article, dans la rédaction qui découle de l'avenant à la

convention signé le 8 février 1999, fixe comme suit les modalités d'imposition des travailleurs dits «frontaliers»:

« (...)

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

La zone frontalière de chaque Etat comprend toutes les communes situées dans la zone délimitée par la frontière commune aux Etats 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.

Les autorités compétentes des Etats contractants règlent, conjointement ou séparément, les modalités d'application des dispositions qui précèdent et conviennent notamment, si nécessaire, des documents justificatifs aux fins de ces dispositions»;

qu'il découle de ces dispositions que le régime institué par le paragraphe deux de l'article 11 de la Convention constitue une exception au régime général d'imposition établi par le paragraphe premier et que comme toute exception, il doit être de stricte interprétation; qu'il s'ensuit que lorsque l'article 11, § 2, c, exige qu'un résident d'un Etat contractant exerce son activité dans la zone frontalière de l'autre Etat, il faut comprendre que c'est la totalité de l'activité professionnelle qui est visée et non une partie de celle-ci, en sorte que si une partie, même minime, de l'activité est exercée en dehors de cette zone, la totalité des rémunérations ne tombe pas dans le régime dérogatoire prévu pour les travailleurs frontaliers mais reste soumis au régime général d'imposition prévu par le paragraphe premier du même article; qu'à juste titre, la partie adverse souligne que si les parties contractantes à la Convention du 10 mars 1964 avaient voulu qu'il en soit autrement, elles auraient conclu un accord définissant les limites acceptables aux sorties de zones, telles celles dite des «45 jours» figurant dans d'autres anciennes conventions, telles que celles conclues avec l'Allemagne ou les Pays-Bas;

Considérant que la circulaire attaquée, dont les destinataires sont les fonctionnaires de l'Administration de la fiscalité des entreprises et des revenus et de l'Administration de l'inspection spéciale des impôts, se présente comme un simple rappel-commentaire de l'article 11 de la Convention du 10 mars 1964 et de la réglementation relative aux travailleurs frontaliers français occupés en Belgique, et est destinée, selon ses développements, à mettre fin à des errements fréquemment constatés par les services centraux de l'Administration fiscale dans l'application et l'interprétation de cette réglementation; qu'en rappelant en ses points 4 et 6 le principe selon lequel le lieu où s'exerce l'activité salariée doit être situé exclusivement dans la zone frontalière, en sorte qu'un seul jour presté en Belgique en dehors de cette zone suffit pour que toutes les rémunérations deviennent passibles de l'impôt en Belgique, la circulaire n'ajoute pas

de condition nouvelle au texte de la Convention et n'en modifie nullement la portée, l'adverbe « exclusivement » n'étant utilisé que dans un souci de précision, et, partant, ne produit pas d'effets de droit qui causeraient grief au requérant; qu'à ce titre elle n'est pas un acte susceptible d'être annulé par le Conseil d'Etat; que l'exception d'irrecevabilité soulevée par la partie adverse doit être accueillie,

DECIDE :

Article 1^{er}.

La requête est rejetée.

Article 2.

Les dépens, liquidés à la somme de 175 euros, sont mis à charge de la partie requérante.

Ainsi prononcé à Bruxelles, en audience publique, le dix-neuf mai deux mille huit par :

M. LEROY,	président de chambre,
M. QUERTAINMONT,	conseiller d'Etat,
M. KOVALOVSKY,	conseiller d'Etat,
Mme ROBA,	greffier.

Le Greffier,

Le Président,

N. ROBA.

M. LEROY.