



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

advies 72.434/3
van 7 december 2022

over

een voorontwerp van wet ‘houdende instemming met het Avenant, gedaan te Luxemburg op 31 augustus 2021, 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, van 16 juli 2009 en van 5 december 2017’

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

avis 72.434/3
du 7 décembre 2022

sur

un avant-projet de loi ‘portant assentiment à l’Avenant, fait à Luxembourg le 31 août 2021, 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, du 16 juillet 2009 et du 5 décembre 2017’

Op 28 oktober 2022 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Buitenlandse Zaken, Europese Zaken en Buitenlandse Handel, en de Federale Culturele Instellingen verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een voorontwerp van wet ‘houdende instemming met het Avenant, gedaan te Luxemburg op 31 augustus 2021, 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, van 16 juli 2009 en van 5 december 2017’.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 29 november 2022. De kamer was samengesteld uit Jeroen VAN NIEUWENHOVE, kamervoorzitter, Koen MUYLLE en Inge VOS, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Astrid TRUYENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Dries VAN EECKHOUTTE, eerste auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Koen MUYLLE, staatsraad.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 7 december 2022.

*

Le 28 octobre 2022, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par la Ministre des Affaires étrangères, des Affaires européennes et du Commerce extérieur, et des Institutions culturelles fédérales à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur un avant-projet de loi ‘portant assentiment à l’Avenant, fait à Luxembourg le 31 août 2021, 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, du 16 juillet 2009 et du 5 décembre 2017’.

L’avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 29 novembre 2022. La chambre était composée de Jeroen VAN NIEUWENHOVE, président de chambre, Koen MUYLLE et Inge VOS, conseillers d’État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Astrid TRUYENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Dries VAN EECKHOUTTE, premier auditeur.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l’avis a été vérifiée sous le contrôle de Koen MUYLLE, conseiller d’État.

L’avis, dont le texte suit, a été donné le 7 décembre 2022.

*

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 rechtsgrond¹, 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, gedaan te Luxemburg op 31 augustus 2021, 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, van 16 juli 2009 en van 5 december 2017 (hierna: het Avenant) (artikel 2 van het voorontwerp).

2.2. Het Avenant strekt tot wijziging van paragraaf 8, 2°, 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). Die bepaling bepaalt thans 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 (de zogenaamde 24-dagenregel). Door het Avenant wordt die periode op 34 dagen gebracht, volgens de memorie van toelichting

“teneinde nog meer de administratieve rompslomp te verminderen voor de grensarbeiders die voortaan 10 dagen langer mogen werken in hun woonstaat (bv door thuiswerk) of in een derde land waarbij ze belastbaar blijven in de ‘gebruikelijke’ werkstaat.”

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 2022.

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

BEVOEGDHEID

3. Artikel 8 van het Slotprotocol van het DBV België-Luxemburg, tot wijziging waarvan het Avenant strekt, werd vervangen bij 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. Over dat Avenant heeft de Raad van State, afdeling Wetgeving, het volgende opgemerkt:

“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.² 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 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

² Voetnoot 6 van het aangehaalde advies: 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*, Biblio, Kalmthout, 2014, p. 14-15 en 109-129.

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 (budgettaire) *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 budgettaire 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 loyaliteit in acht te nemen. Volgens het Grondwettelijk Hof veronderstelt de inachtneming van de federale loyaliteit 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 loyaliteit betreft meer dan de loutere uitoefening van bevoegdheden: zij geeft aan in welke geest dat moet geschieden. Het beginsel van de federale loyaliteit 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'.³

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

³ Voetnoot 7 van het aangehaalde advies: Zie o.m. GwH 26 november 2020, nr. 155/2020, B.23.3.

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.”⁴

Hetzelfde geldt voor het Avenant waarmee thans wordt ingestemd, vermits, zoals vermeld, de draagwijdte ervan ertoe beperkt is het aantal dagen gedurende welke een inwoner in de loop van een belastbaar tijdperk fysiek aanwezig mag zijn in zijn woonstaat of in een derde Staat om aldaar zijn dienstbetrekking uit te oefenen, op te trekken van 24 naar 34.

ALGEMENE OPMERKINGEN

4.1. 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 2022. Het Avenant heeft bijgevolg uitwerking met terugwerkende kracht tot 1 januari 2022.

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.⁵ 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 nadele van een categorie van burgers afbreuk doet aan de jurisdictionele waarborgen die aan allen worden geboden.⁶

⁴ Adv.RvS 69.098/VR van 18 mei 2021 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 1 februari 2022 ‘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’, *Parl.St.* Kamer 2020-21, nr. 55-2158/001, 19-22.

⁵ 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; GwH 21 december 2017, nr. 145/2017, B.16.2; GwH 19 juli 2018, nr. 100/2018, B.13; GwH 3 juni 2021, nr. 82/2021, B.6; GwH 23 juni 2022, nr. 85/2022, B.10.2.

⁶ 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.

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

“L’Avenant du 21/8/2022 a été négocié en même temps et en contrepartie de la révision de la Décision du Comité des Ministres de UEBL du 14/12/2001. A l’issue de ces négociations, une nouvelle Décision du Comité des Ministres de l’UEBL a été conclue le 31/8/2021 (cf. copie en annexe), qui prévoit de porter le montant forfaitaire de base en faveur des communes belges de 30 à 48 millions d’Euros. En vue de parvenir un compromis global et équilibré dans les deux dossiers, les délégations belge et luxembourgeoise ont décidé de faire coïncider les entrées en vigueur des deux instruments, celle de l’Avenant et de la Décision UEBL.”

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 juridique ¹ 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, fait à Luxembourg le 31 août 2021, 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, du 16 juillet 2009 et du 5 décembre 2017 (ci-après : l'Avenant) (article 2 de l'avant-projet).

2.2. L'Avenant vise à modifier le paragraphe 8, 2^o, 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). Cette disposition prévoit actuellement 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 (règle dite des 24 jours). L'Avenant porte cette période à 34 jours, selon l'exposé des motifs

« en vue de diminuer davantage les démarches administratives pour les travailleurs frontaliers qui peuvent désormais travailler 10 jours de plus dans leur État de résidence (p.ex. en télétravaillant) ou dans un pays tiers tout en restant imposables dans l'État d'activité 'habituel' ».

2.3. L'article II de l'Avenant dispose que chacun des États contractants notifie 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 2022.

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

COMPÉTENCE

3. L'article 8 du Protocole final de la CDI belgo-luxembourgeoise, que l'Avenant vise à modifier, a été remplacé par 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. Le Conseil d'État, section de législation, a observé sur cet Avenant ce qui suit :

« 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 fédérale². 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).

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

² Note de bas de page 6 de l'avis cité : 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.

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' ³.

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 Note de bas de page 7 de l'avis cité : Voir, par exemple, C.C., 26 novembre 2020, n° 155/2020, B.23.3.

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 »⁴.

Il en va de même pour l'Avenant auquel il est actuellement porté assentiment, puisque, comme il a été indiqué, sa portée se limite à augmenter de 24 à 34 le nombre de jours pendant lesquels un résident, au cours d'une période imposable, peut être physiquement présent dans son État de résidence ou dans un État tiers en vue d'y exercer son emploi.

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

4.1. 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 applicable aux salaires, traitements et autres rémunérations relatifs à des périodes imposables prenant cours à partir du 1^{er} janvier 2022. Par conséquent, l'Avenant rétroagit au 1^{er} janvier 2022.

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 à la réalisation d'un objectif d'intérêt général⁵. S'il s'avère en outre que la rétroactivité a pour but d'influencer dans un sens déterminé l'issue d'une procédure judiciaire ou d'empêcher les juridictions de se prononcer sur une question de droit bien déterminée, la nature du principe en cause exige que des circonstances exceptionnelles ou des motifs impérieux d'intérêt général justifient l'intervention du législateur, laquelle porte atteinte, au préjudice d'une catégorie de citoyens, aux garanties juridictionnelles offertes à tous⁶.

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

« L'Avenant du 21/8/2022 a été négocié en même temps et en contrepartie de la révision de la Décision du Comité des Ministres de UEBL du 14/12/2001. A l'issue de ces négociations, une nouvelle Décision du Comité des Ministres de l'UEBL a été conclue le 31/8/2021 (cf. copie en annexe), qui prévoit de porter le montant forfaitaire de base en

⁴ Avis C.E. 69.098/VR du 18 mai 2021 sur un avant-projet devenu la loi du 1^{er} février 2022 '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', *Doc. parl.*, Chambre, 2020-2021, n° 55-2158/001, pp. 19-22.

⁵ 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 ; C.C., 21 décembre 2017, n° 145/2017, B.16.2 ; C.C., 19 juillet 2018, n° 100/2018, B.13 ; C.C., 3 juin 2021, n° 82/2021, B.6 ; C.C., 23 juin 2022, n° 85/2022, B.10.2.

⁶ 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.

faveur des communes belges de 30 à 48 millions d'Euros. En vue de parvenir un compromis global et équilibré dans les deux dossiers, les délégations belge et luxembourgeoise ont décidé de faire coïncider les entrées en vigueur des deux instruments, celle de l'Avenant et de la Décision UEBL ».

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

Astrid TRUYENS

Jeroen VAN NIEUWENHOVE