

**Double imposition des
rémunérations de source
publique perçues
par les travailleurs
frontaliers binationaux
franco-belges (BE-FR)**

Octobre 2023

TASK FORCE



Grenzgänger / Frontaliers

Task Force Frontaliers 3.0
de la Grande Région

Double imposition des rémunérations de source publique perçues par les travailleurs frontaliers binationaux franco-belges (BE-FR)

Octobre 2023

Task Force Frontaliers 3.0 de la Grande Région

Arbeitskammer des Saarlandes

Fritz-Dobisch-Straße 6–8

66111 Saarbrücken

task-force-grenzgaenger@arbeitskammer.de

Double imposition des rémunérations de source publique perçues par les travailleurs frontaliers binationaux franco-belges (BE-FR) Dossier d'expertise juridique, Octobre 2023

Auteurs : Alfonsine Camiolo, Christiana Ijezie

Financé par les partenaires de la Grande Région :

Chancellerie d'État du Land de Sarre

Ministère du travail, affaires sociales, transformation et numérisation de la Rhénanie-Palatinat

Ministère du travail du Luxembourg

Région Grand Est

Préfecture Grand Est

Département Moselle

Service public de Wallonie économie emploi formation recherche

Ministère de la Communauté germanophone de Belgique

Note :

Pour une meilleure lisibilité et pour faciliter la traduction, la présente brochure n'indique pas systématiquement la forme féminine et masculine. Les formulations employées désignent toujours de la même manière les personnes de sexe masculin, féminin et divers.

Clause de non-responsabilité :

La clause de non-responsabilité s'applique à l'ensemble des informations contenues dans cet ouvrage. Les informations ont été soigneusement collectées et traduites, cependant des erreurs ne peuvent être exclues.

Droit d'auteur :

Task Force Frontaliers 3.0 de la Grande Région, octobre 2023

Tout droit de reproduction de l'oeuvre, incluant toutes ses parties, est réservé. Toute utilisation en dehors des limites étroites de la loi relative aux droits d'auteur est interdite sans autorisation préalable de la Task Force Frontaliers 3.0 de la Grande Région.



Sommaire

II. Description du frein à la mobilité	2
III. Présentation et analyse du cadre juridique.....	2
1. Dispositions de la CDI franco-belge en vigueur.....	3
2. Contenu de l'accord amiable du 4 août 2008.....	4
3. L'arrêt de la Cour de cassation belge du 17 septembre 2020 et ses suites	5
a. Une remise en cause juridictionnelle de l'accord amiable	5
b. Un changement de position unilatéral de l'administration fiscale Belge	7
4. Conséquences : existence d'une double imposition juridique ?.....	8
IV. Pistes de solutions.....	9
1. Une question décisive pour l'avenir : nouvelle CDI signée le 9 novembre 2021	9
2. Cas actuels de double imposition : recours à la procédure amiable....	14
V. Conclusions	16



I. Introduction

Les conventions fiscales internationales préventive de double imposition (CDI) sont conclues entre les Etats de manière bilatérale avec comme l'un des objectifs principaux d'éliminer les situations de double imposition pouvant affecter les contribuables en fixant des règles de répartition des pouvoirs d'imposition selon les types de revenus. C'est ainsi, par exemple, que les rémunérations des travailleurs frontaliers se trouvent imposées dans un Etat seulement, l'Etat d'emploi ou l'Etat de résidence. Dans de rares cas toutefois, il arrive de rencontrer des situations de double imposition malgré l'existence d'une CDI, notamment lorsque les deux Etats contractants font une application différente des dispositions qu'elle contient.

Dans la Grande Région, l'existence de plusieurs cas concrets de double imposition entre la Belgique et la France s'agissant de revenus perçus par des binationaux employés du service public ont été rapportés à la Task Force Frontaliers 3.0 de la Grande Région (TFF 3.0) par ses partenaires de coopération et par son partenaire de réseau, frontaliers Grand Est¹, lui-même sollicité par un groupe de frontaliers. Il n'est pas possible, à ce stade, d'estimer le nombre de personnes concernées par cette situation de double imposition.

Dans ce dossier, la TFF 3.0 s'attache à décrire le frein à la mobilité sur le marché du travail de la Grande Région en présence (II). Elle fait l'exposé et l'analyse du cadre juridique qui l'entoure afin de permettre une compréhension du contexte ayant amené à la double imposition (III). Des pistes de solutions sont ensuite présentées pour y remédier (IV).

¹ <https://frontaliers-grandest.eu/>



II. Description du frein à la mobilité

L'irritant à la mobilité est décrit comme suit : les travailleurs frontaliers binationaux franco-belges résidant en Belgique et travaillant dans le secteur public en France sont actuellement imposés sur leurs revenus tirés de cette activité par la France et par la Belgique.

Auparavant, l'imposition de leurs revenus de source publique française se faisait exclusivement en France, la compétence lui revenant suite à un accord amiable d'interprétation de la CDI franco-belge conclu entre les deux Etats.

Cependant, un arrêt de la Cour de cassation Belge du 17 septembre 2020 a remis en cause l'accord amiable, en considérant qu'il n'avait pas force obligatoire et que de ce fait il ne pouvait pas s'imposer aux tribunaux. Elle a donc fait une interprétation du texte de la convention fiscale et est arrivé au résultat inverse : seul le pays de résidence possède le pouvoir d'imposer. Cette position a été suivie par l'administration fiscale Belge et les contribuables en question sont désormais redevables de l'impôt sur les revenus en Belgique avec effet rétroactif depuis 2020 alors qu'en parallèle ces mêmes revenus ont été et sont toujours imposés en France.

Cette description sommaire du frein à la mobilité rencontré appelle à un développement des aspects juridiques de la problématique dans la partie suivante. Afin d'en faciliter la lecture et la compréhension, des exemples illustratifs seront proposés et repris tout au long du dossier.

III. Présentation et analyse du cadre juridique

Une présentation et une analyse du cadre juridique entourant la problématique permettront de mieux en saisir les contours. Après l'exposé des dispositions de la CDI franco-belge en vigueur (1.), et du contenu de l'accord amiable du 4 août 2008 (2.), la TFF 3.0 reviendra sur l'arrêt de la Cour de



cassation belge du 17 septembre 2020 et ses suites (3.). Enfin, elle examinera l'existence d'une double imposition juridique (4.).

1. Dispositions de la CDI franco-belge en vigueur

Une nouvelle CDI a été signée entre la Belgique et la France le 9 novembre 2021. Celle-ci est encore en cours de ratification (voir page 9). La problématique de double imposition examinée relève de l'application des règles de la CDI franco-belge du 10 mars 1964², plusieurs fois modifiée, qui bien que parfois déjà nommée « ancienne convention », est encore celle en vigueur à la date de ce dossier.

Son art. 10 dispose de la répartition du pouvoir d'imposition des traitements ou salaires versés par un Etat ou une personne morale de droit public ne se livrant pas à une activité industrielle ou commerciale.

L'art. 10§1 prévoit que ces traitements ou salaires de source publique sont imposables uniquement dans l'Etat qui les verse, c'est-à-dire l'Etat débiteur.

Exemple 1 : une personne de nationalité française réside en Belgique et travaille dans le service public en France. Seule la France est compétente pour l'imposition de sa rémunération.

L'art. 10§3 prévoit une exception : la règle de l'art. 10§1 ne s'applique pas lorsque les salariés, fonctionnaires ou agents possèdent la nationalité de l'autre Etat.

² Convention entre la France et la Belgique du 10 mars 1964 tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproque en matière d'impôts sur les revenus (ensemble un protocole) modifiée par les avenants du 15 février 1971, du 8 février 1999, du 12 décembre 2008 et du 7 juillet 2009 (la « Convention »), modifiée par la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices signée par la France et par la Belgique le 7 juin 2017 (la « CML »).



Exemple 2 : une personne de nationalité belge réside en Belgique et travaille dans le service public en France. La règle du principe de l'Etat débiteur ne s'applique pas.

Quel est donc l'Etat compétent ? Est-ce par déduction l'autre Etat, l'Etat de résidence ? La seule lecture du texte de l'article n'apporte pas de réponse.

Des questions relatives à l'interprétation de l'art. 10 de la CDI se sont donc posées, s'agissant d'une part de l'Etat disposant de la souveraineté fiscale dans le cadre de l'art. 10§3. Au-delà, l'application de l'article au regard des personnes possédant la double nationalité française et belge a également soulevé des interrogations. Celles-ci furent réglées par un accord amiable d'interprétation entre les autorités des deux Etats en date du 4 août 2008³ qui sera présenté ci-dessous.

2. Contenu de l'accord amiable du 4 août 2008

Sur la question de l'Etat se voyant attribué le pouvoir d'imposer le revenu en vertu de l'art. 10§3, l'accord amiable pris dans le cadre de la procédure de concertation prévue par l'art. 24§2 de la CDI franco-belge prévoit que les rémunérations exclues du champ d'application de l'art. 10§1 par l'art. 10§3 sont imposables seulement dans l'Etat de résidence du bénéficiaire.

Si nous reprenons l'exemple 2 supra : une personne de nationalité belge réside en Belgique et travaille dans le service public en France. La règle du principe de l'Etat débiteur ne s'applique pas et seule la Belgique pourra imposer lesdites sommes.

³ « INT - Convention fiscale entre la France et la Belgique en matière d'impôts sur les revenus - Règles d'imposition des traitements et pensions publics, des traitements et salaires privés, des revenus des étudiants, des pensions privées et rentes viagères », Titre 1, a , point 1, BOI-INT-CVB-BEL-10-30, publié au BOFIP le 12/09/2012

« Administration de la fiscalité des entreprises et des revenus. - Accord des autorités belges et françaises sur l'application du paragraphe 3 de l'article 10 de la Convention franco-belge préventive de la double imposition conclue le 10 mars 1964 », numac 2009003401, publié au Moniteur belge le 09/11/2009.



D'autre part, s'agissant de la situation des personnes possédant la double nationalité, il a été précisé que cet accord n'était pas applicable aux binationaux franco-belges, dont les rémunérations restaient couvertes par l'art. 10§1 de la CDI prévoyant une imposition par l'Etat débiteur.

Exemple 3 : Un agent de l'administration publique française travaille en France, réside en Belgique et possède la double-nationalité franco-belge. Conformément à l'accord amiable, les traitements perçus sont imposables dans l'Etat débiteur, la France, en application de l'art 10§1.

La pratique des administrations fiscales des deux Etats était conforme à cette solution jusqu'à ce qu'une décision de justice belge examinée ci-dessous vienne remettre cet équilibre en cause.

3. L'arrêt de la Cour de cassation belge du 17 septembre 2020 et ses suites

L'arrêt de la Cour de cassation belge du 17 septembre 2020⁴ a opéré une remise en cause juridictionnelle de l'accord amiable du 4 août 2008 (a.) ayant entraîné un changement de position unilatéral de l'administration fiscale belge (b.).

a. Une remise en cause juridictionnelle de l'accord amiable

Dans l'arrêt du 17 septembre 2020, la Cour de cassation belge, plus haute juridiction de l'ordre judiciaire belge et dernière instance en matière civile et pénale, s'est prononcée sur l'interprétation de l'art. 10 de la CDI franco-belge. Dans le cas d'espèce, il s'agissait d'un résident français possédant la double nationalité franco-belge et percevant des pensions allouées par une personne morale de droit public belge.

⁴ Cour de cassation – arrêt n° F-20200917-6 (F.19.0021.F) du 17 septembre 2020.



La Cour de cassation a décidé que l'accord amiable entre la France et la Belgique n'avait pas force obligatoire et que par conséquent les tribunaux ne devaient pas l'appliquer. La motivation est la suivante : cet accord va au-delà de la précision de points de détails, ce qui est contraire à la procédure de concertation prévue par l'art. 24§2 de la CDI. Selon les juges, cet article n'autorise pas les autorités à déroger aux dispositions de la convention ou à en subordonner l'application à de nouvelles conditions.

D'après la Cour de cassation, l'art. 10§3 n'exige pas qu'une personne ait la nationalité de l'État de résidence sans avoir en même temps celle de l'autre État. La Cour de cassation suit ainsi le raisonnement de la Cour d'Appel (juridiction de second ressort) selon lequel, dans le cas où l'art. 10§1 n'est pas applicable en vertu de l'art. 10§3, le recours à la règle subsidiaire de l'art. 18 de la CDI doit être opéré, le droit d'imposition revenant à l'État de résidence.

Reprise de l'exemple 3 en application de la solution de la Cour de cassation Belge : *un agent de l'administration publique française travaille en France, réside en Belgique et possède la double-nationalité franco-belge. Sur la base de la décision de la Cour, en application de la combinaison des art. 10§3 et 18 de la CDI, les traitements perçus sont imposables dans l'Etat de résidence, la Belgique, puisque le bénéficiaire possède la nationalité Belge.*

A la vue de la volonté manifestée par les autorités compétentes des deux Etats au sein de l'accord amiable, il est légitime de s'interroger sur le bienfondé de l'arrêt rendu par la juridiction belge, qui est in fine venu bouleverser un équilibre existant. Les administrations fiscales avaient fait usage de la procédure de concertation prévue par l'art. 24§2 de la convention afin de s'accorder sur l'interprétation de celle-ci. La convention de Vienne du 23 mai 1969, qui est un instrument de droit public international, prévoit dans son art. 31 qu'un traité international doit être interprété de bonne foi, suivant le sens ordinaire à



attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but. Le contexte comprend tout accord ultérieur intervenu entre les parties au sujet de l'interprétation du traité ou de l'application de ces dispositions. Une interprétation de la convention fiscale devrait donc être en toute logique faite au regard d'un accord amiable intervenu ultérieurement. Cet argument n'a cependant pas été retenu par la Cour de cassation belge qui relève que l'art. 24§2 de la convention n'autorise pas les autorités à déroger aux dispositions de celle-ci ou à en subordonner l'application à des conditions qu'elle ne prévoit pas et qu'en quelque sorte les administrations seraient allées au-delà du mandat conféré par cet article. Cette solution, dont l'idée est qu'un accord d'interprétation ne peut aller au-delà du texte de la convention, auquel cas il ne lie pas les tribunaux, se retrouve également dans les jurisprudences fiscales d'autres Etats⁵. La doctrine belge semble également être d'avis que les accords d'interprétation entre les administrations fiscales ne sont pas vêtus de force obligatoire pour les tribunaux, en s'appuyant toutefois sur des autres considérations liées au rang de ces accords dans l'ordre juridique interne.⁶

b. Un changement de position unilatéral de l'administration fiscale Belge

Selon les renseignements communiqués à la TFF 3.0 par ses partenaires ainsi que d'autres sources d'informations consultables en ligne⁷, l'administration

⁵ Jurisprudence constante du Bundesfinanzhof en Allemagne : jugement du 02/09/2009 (I R 111/08, jugement du 10/06/2015 (I R 79/13), jugement du 28/06/2023 – I R 43/20.

⁶ Voir à ce sujet : P. d'ARGENT, A. DE VAUCLEROY, F. DOPAGNE et E. LANOTTE, « Jurisprudence Belge relative au droit international public (2012-2017) », Revue belge de droit international, 2018/1, p. 213 et 214 et

«De la fiscalité transfrontalière et de l'apport de la Cour, de la Brussels International Business Court et des bitcoins » Rentrée solennelle de la Cour de cassation de Belgique – 3 septembre 2018, p. 13 et 14.

⁷ Voir à ce sujet : <https://lesfrancais.press/la-belgique-impose-les-fonctionnaires-francais-ayant-la-double-nationalite/>, <http://www.ceciliagondard.be/double-imposition-des-binationaux-dernieres-nouvelles/>, <https://www.senat.fr/questions/base/2023/qSEQ23030486S.html>, <https://www.assemblee-afe.fr/probleme-de-double-imposition-des-revenus-de-source-publique-pour-les-contribuables-franco-belges-residant-en-belgique-3134.html>, <https://www.senat.fr/questions/base/2022/qSEQ221204101.html>, Question écrite de M. Benoît Piedboeuf, MR, publiée le 21/04/2022 et réponse du ministère de Finance publiée le 27/06/2022 : <https://www.lachambre.be/kvvcr/showpage.cfm?section=qrva&language=fr&cfm=qrvaXml.cfm?legisl=55&dossierID=55-B083-1185-0937-2021202214657.xml> visités en dernière date le 18/10/2023.



fiscale belge a pris acte de la décision de la Cour de cassation et a décidé d'appliquer la solution retenue avec effet rétroactif depuis la période d'imposition des revenus de 2020. Ainsi, les travailleurs frontaliers concernés ont reçu un avis d'imposition (extrait de rôle) selon lequel ils étaient redevables de l'impôt sur les revenus en Belgique pour leurs revenus de source publique perçus sur cette période. Le problème étant que ces mêmes revenus ont déjà fait l'objet d'une imposition en France.

Une dénonciation de l'accord amiable du 4 août 2008 par la Belgique à la France n'est pas connue à ce jour. Si celle-ci n'est pas intervenue, l'accord serait encore en vigueur mais non appliqué de manière unilatérale par la Belgique.

4. Conséquences : existence d'une double imposition juridique ?

Dans les faits, la situation en présence décrite ci-dessus à tout l'air de s'apparenter à une double imposition, mais peut-elle être effectivement qualifiée de double imposition au sens juridique ? Une double imposition juridique existe lorsque des impôts comparables ayant le même objet sont prélevés dans plusieurs Etats auprès du même contribuable et pour la même période.⁸ En l'espèce, les rémunérations de source publique française perçues par les binationaux franco-belges ont été soumises à l'impôt en France, qui applique le prélèvement à la source depuis le 1er janvier 2019. Les mêmes revenus sont d'autre part imposés en Belgique pour la même période. Une double imposition juridique est par conséquent caractérisée.

La situation est manifestement contraire à l'esprit de la convention fiscale internationale signée entre les deux Etats dont le but est d'éviter les doubles impositions. Une solution en faveur des contribuables doit ainsi être rapidement

⁸ Définition de la double imposition juridique voir : OCDE (2018), Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : Version abrégée 2017, Éditions OCDE, page 408.



mise en œuvre pour les situations déjà survenues, mais également pour l'avenir. Dans la prochaine partie, l'accent sera mis sur les pistes de solutions existantes ou envisageables.

IV. Pistes de solutions

Cette section est consacrée aux solutions possibles que la TFF 3.0 a identifiées pour remédier au problème de double imposition. Tout d'abord, un coup d'œil sur la nouvelle convention de double imposition entre la Belgique et la France permet de voir si celle-ci contient une solution au problème pour l'avenir (1.). Ensuite, la TFF 3.0 présente la solution envisagée pour les cas déjà avérés ou susceptibles de se produire dans l'intervalle (2.).

1. Une question décisive pour l'avenir : nouvelle CDI signée le 9 novembre 2021

La Belgique et la France ont signé le 9 novembre 2021 une nouvelle convention en matière d'impôts sur le revenu qui viendra remplacer la CDI du 10 mars 1964. Une entrée en vigueur est prévue pour le 1^{er} janvier de l'année suivant celle d'achèvement des formalités de ratification requises par les législations nationales respectives, vraisemblablement le 1^{er} janvier 2025⁹. La question se pose donc de savoir si les nouvelles dispositions amènent à une clarification de la situation après l'entrée en vigueur de cette nouvelle CDI ou si, au contraire, les cas de double imposition pourraient persister.

La répartition du pouvoir d'imposer les rémunérations versées dans le cadre de la fonction publique est régie par l'art. 18 de la CDI nouvellement signée.

⁹ Cette prévision résulte du fait qu'en Belgique, en raison de l'organisation politique du pays, la ratification nécessitera un examen de la convention par différentes assemblées à différents niveaux et aura probablement lieu après les élections législatives de l'année prochaine. En France, la procédure de ratification nécessite un vote à l'Assemblée nationale et au Sénat, mais le projet de loi n'a pas encore été déposé à la date de ce dossier.



L'art. 18§1, point a), dispose que les rémunérations de source publique ne sont imposables que dans l'État débiteur, c'est-à-dire l'État dans lequel se situe l'employeur public qui verse la rémunération en contrepartie des services rendus. Notamment comme cité dans le texte, administration, collectivité locale ou territoriale, personne morale de droit public.

Application de l'art. à l'exemple 1 :

Une personne de nationalité française réside en Belgique et travaille dans le secteur public en France.

La règle reste la même que sous le régime de l'ancienne CDI encore en vigueur : seule la France, est compétente pour l'imposition de la rémunération car celle-ci est versée par une institution française qui est bénéficiaire du service rendu.

L'art. 18§1, point b), prévoit une exception au principe de l'Etat débiteur : si le travailleur fournit ses services dans un État, qu'il y réside et qu'il possède la nationalité de cet État sans posséder la nationalité de l'État débiteur, alors les rémunérations sont imposables dans l'autre État (l'État de résidence).

L'exception vise donc les cas où tous les éléments sont situés dans l'État de résidence (résidence, prestation de travail dans l'État de résidence, possession de la seule nationalité de l'État de résidence), à l'exception du siège de l'employeur, qui se trouve dans l'autre État (l'État débiteur). Elle est donc assez restrictive et concerne des situations très spécifiques.¹⁰

¹⁰ Il pourrait s'agir d'un résident belge de nationalité belge employé par la France pour tenir un bureau de liaison à Bruxelles ou encore d'un personnel d'ambassade ou de poste consulaire employé sous contrat local qui ne bénéficie pas du statut « diplomatique », qui est résident de l'Etat hôte et en possède la nationalité sans posséder celle de l'Etat versant la rémunération.



Selon ces nouvelles règles, l'exemple 2 serait également couvert par le principe de l'imposition dans l'État débiteur :

Une personne de nationalité belge réside en Belgique et travaille dans le service public en France.

Étant donné que l'exception prévue à l'art. 18§1 point b) est subordonnée à la condition que tous les éléments soient situés dans l'État de résidence du salarié, à l'exception du siège de l'employeur, et que le salarié n'a pas en même temps la nationalité de l'État débiteur, ce cas ne serait pas couvert par l'exception, car un élément n'est pas réuni dans l'Etat de résidence, celui de la prestation des services dans cet Etat. Le principe de l'État débiteur continuerait donc à s'appliquer et la rémunération serait imposable en France.

Comment le cas de double nationalité de l'exemple 3 doit-il être apprécié d'après les dispositions de la nouvelle CDI ?

Exemple 3 : *Un agent de l'administration publique française travaille en France, réside en Belgique et possède la double nationalité franco-belge.*

Il convient de noter que l'art. 18 de la CDI nouvellement conclue ne prévoit pas de règle positive explicite pour les personnes ayant une double nationalité. L'art. 18§1, point b), évoque seulement dans un sens négatif le fait que l'employé possède la nationalité de l'État de résidence sans posséder celle du premier État (État débiteur).

La question se pose donc de savoir si les États ont saisi l'occasion de la conclusion de la nouvelle Convention, signée le 9 novembre 2021, soit plus d'un an après l'arrêt de la Cour de cassation belge déclarant l'accord amiable inapplicable, pour élever la solution qu'ils avaient choisie par voie d'accord amiable au niveau conventionnel.



Tout d'abord, un examen de l'art. 18 de la nouvelle CDI montre que les États ont bien pris en compte la décision de la Cour de cassation. La nouvelle CDI a maintenant repris l'élément déclencheur de la divergence d'interprétation en clarifiant ce point, dans la mesure où le libellé de l'art. 18§2 point b), dispose désormais expressément que l'employé "possède la nationalité de l'État de résidence sans posséder en même temps celle du premier État (État débiteur)". C'est précisément ce qui a fait l'objet de la décision de la Cour de cassation, qui a confirmé l'avis de la juridiction inférieure selon lequel l'art. 10§3, de la CDI de 1964 n'exige pas, d'après son libellé, que l'employé de l'autre État ne possède pas en outre la nationalité de l'État débiteur.

De plus, si l'on compare la règle initiale de l'art. 10 avec l'art. 18 de la nouvelle CDI, on peut constater que la règle d'exception n'est plus formulée de manière à déclarer inapplicable le recours à la règle de base (principe de l'État débiteur), ce qui ouvrirait le recours à l'art. 18 de l'ancienne CDI. Désormais, dans le cas où l'exception de l'art. 18§1, point b), de la nouvelle CDI n'est pas applicable, la règle de base de l'art. 18§1, point a), de cette CDI est ainsi maintenue.

L'examen de la teneur des dispositions de l'art. 18§1 points a) et b) permet donc de conclure que les cas de double nationalité ne sont certes pas explicitement réglés, mais couverts de manière implicite. En raison de la désignation claire du cas de figure auquel l'exception de l'art. 18§1 point b) doit s'appliquer, tous les autres cas qui ne sont pas couverts par cet article ou par d'autres dispositions, donc également les rémunérations provenant d'une source publique en cas de double nationalité, relèvent de la règle de base de l'art. 18§1 point a) et suivent donc le principe de l'État débiteur.

Application de l'art. à l'exemple 3 :



Un agent de l'administration publique française, dont le lieu de travail se trouve en France, réside en Belgique et possède la double nationalité franco-belge.

L'agent travaille en France et possède la nationalité belge ainsi que la nationalité française, de sorte que deux conditions pour l'application de l'exception de l'art. 18§ 1, point b) de la nouvelle CDI BE-FR ne sont pas remplies. L'art. 18§1, point a), reste applicable à cette situation : le principe de l'État débiteur s'applique donc et la rémunération doit être imposée en France.

Force est de constater que la règle retenue pour la rémunération des personnes travaillant dans la fonction publique et ayant la double nationalité reste dans son résultat la même que celle fixée par l'accord amiable du 04 août 2008. De l'avis de la TFF 3.0, cela confirme une réelle volonté commune des deux Etats sur ce point. Cette position est confortée par une réponse écrite du Gouvernement belge qui affirme que « la nouvelle Convention signée le 9 novembre 2021 règle la question et rétablit la situation telle qu'elle existait avant l'arrêt de la Cour de cassation. »¹¹

A partir de la date d'entrée en vigueur de la nouvelle CDI, la TFF 3.0 estime que la situation des salariés de nationalité franco-belge ne devrait plus faire l'objet d'incertitudes d'interprétation quant à l'imposition des rémunérations du secteur public. Néanmoins, puisque, cette convention ne s'appliquera que pour le futur, une solution doit intervenir pour remédier aux cas de double imposition déjà avérés ou susceptibles de se produire dans l'intervalle. Cette solution est déjà en cours d'exécution et sera examinée ci-dessous.

¹¹ Question écrite de M. Benoît Piedboeuf, MR, publiée le 21/04/2022 et réponse du ministère de Finance publiée le 27/06/2022, <https://www.lachambre.be/kvvcr/showpage.cfm?section=qrva&language=fr&cfm=qrvaXml.cfm?legisl=55&dossierID=55-B083-1185-0937-2021202214657.xml>, visité en dernière date le 18/10/2023.



2. Cas actuels de double imposition : recours à la procédure amiable

La CDI franco-belge actuellement en vigueur comporte de façon très classique une procédure amiable d'élimination des doubles impositions en son art. 24§3 et 4.¹² Celle-ci est à distinguer de la procédure de concertation prévue par l'art. 24§1 présenté supra.

Il s'agit d'une procédure non juridictionnelle indépendante des voies de recours prévues en droit interne, ayant pour objet d'éliminer une double imposition subie par un contribuable.¹³ Lorsqu'une personne estime que les mesures prises par Etat ou par les deux Etats entraînent ou entraîneront pour elle une imposition non conforme aux dispositions de la CDI, elle peut soumettre son cas à l'autorité compétente de l'un ou l'autre des Etats.¹⁴ Les autorités saisies de cette demande se concertent ensuite avec les autorités homologues de l'autre Etat afin de trouver une solution permettant d'éviter la double imposition dans le cas soumis. Si des pourparlers sont nécessaires, une commission mixte peut-être mise en place par les deux Etats.

La Belgique et la France se sont toutes deux prononcées en faveur d'une solution par le biais de la procédure amiable. Cela peut être déduit des réponses du ministère belge des Finances à une question parlementaire¹⁵ et

¹² L'article a été modifié en dernière date par la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices signée par la France et par la Belgique le 7 juin 2017 (la « CML »).

¹³ Définition voir : <https://www.impots.gouv.fr/international-professionnel/la-procedure-amiable>. Visité en dernière date le 17/10/2023.

¹⁴ En France, la demande doit être adressée à la Mission d'expertise juridique et économique internationale (MEJEI) de la Direction générale des finances publiques, 64-70 Allée de Bercy, Télédod 849, 75 574 Paris cedex 12 (mejei@dgfip.finances.gouv.fr). La marche à suivre pour la saisine en France est décrite dans l'Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES Identifiant juridique : BOI-INT-DG-20-30-10-01/02/2017 aux points 160 à 200.

En Belgique : SPF Finances Administration générale de la Fiscalité - Services centraux Service Relations internationales - Division Commentaire North Galaxy – Tour A 24 Boulevard du Roi Albert II, 33 / boîte 515 1030 BRUXELLES map.apa@minfin.fed.be.

¹⁵ Question écrite de M. Benoît Piedboeuf, MR, publiée le 21/04/2022 et réponse du ministère de Finance publiée le 27/06/2022 : <https://www.lachambre.be/kvvcr/showpage.cfm?section=qrva&language=fr&cfm=qrvaXml.cfm?legisl=55&dossierID=55-B083-1185-0937-2021202214657.xml> visité en dernière date le 18/10/2023.



de celles du ministère français de l'Économie à plusieurs questions parlementaires¹⁶, qui confirment que des échanges "approfondis et constructifs" entre les autorités françaises et belges sont déjà en cours depuis 2022. L'administration française encourage tous les contribuables français concernés par la double imposition à adresser, lorsque ce n'est pas déjà fait, une demande¹⁷ en ce sens au service du contrôle juridique et fiscal de la direction générale des finances publiques, qui a mis en place une cellule spécifique pour établir le lien avec les autorités belges.

Ces réponses officielles et publiques indiquent que la procédure amiable en est déjà à sa phase internationale et qu'une cellule est actuellement chargée du traitement de cette affaire. Il est à saluer que les deux États se soient déjà mis d'accord sur une procédure à cet égard, afin de mettre un terme à la double imposition contraire à la convention et donc à la charge financière des personnes concernées. En tenant compte de la complexité de la question et du fait que la durée moyenne de traitement des procédures amiables entre les membres de l'OCDE est estimée à deux ans, les autorités compétentes des deux États devraient tout mettre en œuvre pour éliminer le plus rapidement possible la double imposition à laquelle sont soumis les contribuables concernés dans les cas individuels. L'importance de la célérité d'une telle procédure a été soulignée par le Parlement européen dans le passé dans les termes suivants : « *la suppression de la double imposition revêt une grande importance afin de garantir que les contribuables honnêtes sont traités équitablement et de conserver leur confiance; invite les États membres à*

¹⁶ Question écrite de M. Thierry Masson publiée le 07/10/2022 : <http://www.assemblee-afe.fr/probleme-de-double-imposition-des-revenus-de-source-publique-pour-les-contribuables-franco-belges-resident-en-belgique-3134.html> - Question orale n°0486S de M. Chantrel Yan publiée le 09/03/2023 : <https://www.senat.fr/questions/base/2023/qSEQ23030486S.html>, visités en dernière date le 18/10/2023.

¹⁷ Le délai pour soumettre le cas est de trois ans suivant la première notification de la mesure qui entraîne une imposition non conforme à la CDI (application combinée de la deuxième phrase du § 3 de l'art. 24 de la CDI et de l'art. 16 §1 deuxième phrase et §4 a) ii) de la Convention Multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux convention fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéficiaires (CML) signée par la France et la Belgique le 7 juin 2017.



respecter leurs conventions en vue d'éviter la double imposition et à coopérer loyalement et rapidement lorsqu'un cas de double imposition est signalé »¹⁸.

Bien qu'une procédure amiable soit engagée, l'impôt belge doit en théorie être acquitté par le contribuable. Toutefois, le droit interne permet d'accorder un sursis au recouvrement de l'impôt jusqu'à l'intervention d'une solution apportée par la procédure amiable.¹⁹

Dans l'attente d'une résolution heureuse des cas soumis entre les deux Etats, la suspension du recouvrement de l'impôt par les autorités fiscales belges jusqu'à la fin de la procédure amiable est recommandée afin de mettre d'ores et déjà fin à toutes charges financière déraisonnées qui pèseraient sur les familles des travailleurs frontaliers. Ceci irait dans le sens d'une recommandation générale de l'OCDE sur ce sujet.²⁰

V. Conclusions

Dans le cadre de ce dossier, la TFF 3.0 s'est appliquée à examiner le frein à la mobilité soumis, celui de la double imposition des revenus des travailleurs frontaliers de nationalité française et belge, résidant en Belgique et travaillant dans le secteur public en France. Une analyse du cadre juridique a permis de conclure à l'existence de cas de double imposition juridique s'agissant des rémunérations de binationaux franco-belges employés dans le service public dans le cadre de l'application de la CDI franco-belge actuellement en vigueur. Pour mettre fin à cette situation, une évaluation des solutions possibles a fait apparaître trois pistes.

¹⁸ Résolution du Parlement européen du 26 mars 2019 sur la criminalité financière, la fraude fiscale et l'évasion fiscale (2018/2121 (INI)) : point 366.

¹⁹ Circulaire 2018/C/27 relative au règlement des différends liés à l'application des conventions fiscales internationales, SPF Finances, 07/03/2018, point 3.6.2.

²⁰ Voir : OCDE (2018), Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : Version abrégée 2017, Éditions OCDE, page 484 point 48.



Tout d'abord, il ressort de l'examen de la CDI franco-belge nouvellement signée que la situation sera appréhendée et réglée pour l'avenir, c'est-à-dire à partir de la date d'entrée en vigueur de cette nouvelle CDI, date n'étant pas encore connue à ce jour.

Ensuite, pour les cas de double imposition déjà intervenus, ou qui sont susceptibles de se produire jusqu'à l'entrée en vigueur de la nouvelle CDI, la voie offerte par la procédure amiable des § 3 et 4 de l'art. 24 de la CDI actuellement en vigueur doit être suivie jusqu'à son terme. Cette procédure non juridictionnelle permet aux autorités compétentes des deux Etats d'éliminer les doubles impositions. Selon les communications respectives des deux Etats, cette voie suit déjà son cours et les discussions entre les deux administrations devraient permettre d'éliminer les doubles impositions au cas par cas. Il est à saluer que le processus de résolution de ce frein soit déjà entamé, tandis qu'il conviendrait à cet endroit de traiter les cas qui ne seraient pas encore résolus avec célérité.

En attendant la fin de la procédure amiable, il est recommandé à l'administration fiscale belge de faire un pas dans l'intérêt des contribuables en suspendant le recouvrement de l'impôt exigible afin d'alléger la charge financière considérable qui pèse actuellement sur les familles des travailleurs frontaliers concernés.



Le projet Task Force Frontaliers 3.0 de la Grande Région (TFF 3.0)

La TFF a été créé en janvier 2011 en tant que projet Interreg-IV-A et a été prolongée à plusieurs reprises jusqu'au 30 juin 2021.

Par suite du souhait du Sommet de la Grande Région en février 2021 de poursuivre le projet au-delà de la période de financement, les partenaires de la Grande Région ont décidé d'une nouvelle coopération et ont chargé la Chambre du Travail de la Sarre de poursuivre la TFF 3.0.

Les partenaires du projet de la TFF 3.0 sont : La chancellerie du Land de la Sarre, le Ministère du travail, affaires sociales, transformation et numérisation de la Rhénanie-Palatinat, le Ministère du travail du Luxembourg, la Région Grand Est, la Préfecture Grand Est, le Département Moselle, le Service public de Wallonie économie emploi formation recherche et le Ministère de la Communauté germanophone de Belgique.

La TFF 3.0 élabore des propositions de solutions juridiques et administratives concrètes afin de résoudre les problèmes fondamentaux auxquels sont confrontés les travailleurs frontaliers, les étudiants, les apprentis, les stagiaires, les personnes en formation continue et les entreprises qui emploient des travailleurs frontaliers. Elle est particulièrement active dans les domaines juridiques suivants : droit du

travail, droit de l'éducation, droit social et droit fiscal.

La TFF 3.0 communique ses propositions de solution aux décideurs politiques compétents au niveau régional, national et européen. En tant qu'experte la TFF 3.0 assure le suivi de ces propositions auprès des différentes instances.

Outre les dossiers d'expertise comportant des propositions de solution, elle rédige des notes d'information à l'attention des travailleurs frontaliers et des acteurs du marché du travail. En soutien aux décideurs politiques, la TFF 3.0 réalise à la demande des partenaires au projet des états des lieux de droit comparatif au niveau de la Grande Région sur des thématiques d'avenir. La TFF 3.0 ne se contente pas d'intervenir en aval mais elle produit également des analyses d'impact sur des projets de textes juridiques à destination des décideurs politiques afin d'éviter la création de nouveaux freins à la mobilité.

L'objectif est d'améliorer la mobilité professionnelle sur le marché de l'emploi transfrontalier dans la Grande Région. Pour l'atteindre, la TFF 3.0 travaille en collaboration avec des institutions et des réseaux. De plus elle est présente dans différents comités de la Grande Région.

Notes

Notes

Notes



Arbeitskammer des Saarlandes
beraten.bilden.forschen.

Arbeitskammer des Saarlandes
Fritz-Dobisch-Straße 6–8
66111 Saarbrücken
Tel. 0681 4005-0
info@arbeitskammer.de
www.arbeitskammer.de

ISSN 2367-2188



**PRÉFET
DE LA RÉGION
GRAND EST**

*Liberté
Égalité
Fraternité*

Grand Est

ALSACE CHAMPAGNE-ARDENNE LORRAINE

L'Europe s'invente chez nous

Moselle
L'Euroministère



Rheinland-Pfalz

MINISTERIUM FÜR ARBEIT,
SOZIALES, TRANSFORMATION
UND DIGITALISIERUNG

Landesregierung
SAARLAND



LE GOUVERNEMENT
DU GRAND-DUCHÉ DE LUXEMBOURG
Ministère du Travail



Wallonie

Ostbelgien

