

# Version anonymisée

- 1260521 -

C-380/23 – 1

**Affaire C-380/23 [Monmorieux] <sup>i</sup>**

**Demande de décision préjudicielle**

**Date de dépôt :**

16 juin 2023

**Juridiction de renvoi :**

Tribunal de première instance du Luxembourg (Belgique)

**Date de la décision de renvoi :**

14 juin 2023

**Partie demanderesse :**

UN

**Partie défenderesse :**

État belge, représenté par le Ministre des Finances

---

**Tribunal de Première Instance du Luxembourg**

Division Marche-en-Famenne

**Tribunal civil**

**JUGEMENT du 14 juin 2023**

[OMISSIS]

Le tribunal de première instance du Luxembourg, division MARCHE-EN-FAMENNE 12<sup>e</sup> CHAMBRE FISCALE à juge unique, a rendu le jugement suivant :

**En cause de :**

<sup>i</sup> Le nom de la présente affaire est un nom fictif. Il ne correspond au nom réel d'aucune partie à la procédure.

UN,

**demandeur**, [OMISSIS],

**Contre :**

**L'ÉTAT BELGE**, représenté par le Ministre des Finances, dont le cabinet est établi rue de la Loi, 12 à 1000 BRUXELLES, poursuites et diligences de Madame le Conseiller Général, Directeur du Centre P Namur, dont les bureaux sont situés à 6700 ARLON, Place des Fusillés,

**défendeur**, [OMISSIS],

\*\*\*\*\*

Le tribunal a pris connaissance des pièces régulièrement produites de la procédure, notamment :

- la requête introductive d'instance déposée au greffe le 14 juillet 2016 ;
- la fixation de l'affaire à l'audience d'introduction du 14 septembre 2016 sur pied des articles 569, 32° et 1385undecies du Code judiciaire ;
- le jugement du 13 mars 2019 rendu par le Tribunal de céans réservant à statuer en ce qui concerne le grief pris de la violation par l'État belge de l'article 1382 du Code civil ;
- les pièces relatives à la mise en état de la cause sur pied de l'article 747 du Code judiciaire, régulièrement notifiées aux parties ;
- les dernières conclusions des parties et leurs dossiers de pièces.

Il a entendu les parties à l'audience du 12 avril 2023 à laquelle les débats ont été clos et la cause prise en délibéré.

## **I. Faits et antécédents de la cause**

Le Tribunal renvoie à son jugement du 13 mars 2019.

Il suffit de rappeler que le jugement dit la demande principale d'UN recevable et partiellement fondée et, en conséquence,

- Ordonne le dégrèvement des cotisations à l'impôt des personnes physiques [OMISSIS] enrôlées dans le chef d'UN respectivement pour les exercices d'imposition 2008 à 2014, à concurrence de l'accroissement de 50 % infligé ;

- Ordonne la restitution de toute somme indûment perçue du chef des cotisations ainsi dégrévées, augmentée des intérêts moratoires conformément à l'article 418 du C.I.R. 1992 ;
- Réserve à statuer en ce qui concerne le grief pris de la violation par l'ETAT BELGE de l'article 1382 du Code civil ;
- Le déboute pour le surplus ;
- Réserve les dépens.

À ce stade, il y a lieu de retenir les éléments factuels suivants :

- Depuis 2001, UN, de nationalité belge, était domicilié en France à [OMISSIS] ;
- Durant les exercices d'imposition concernés par le présent litige, UN travaillait en qualité d'employé pour l'ASBL [OMISSIS], dans la zone frontalière française ;
- Pour les exercices d'imposition en litige, UN était imposé en France sur ses revenus de source belge en revendiquant le régime spécifique des travailleurs frontaliers prévu par la Convention préventive de la double imposition liant la Belgique et la France ;
- L'administration fiscale belge a considéré qu'UN avait revendiqué, à tort, le bénéfice de ce régime d'exception parce qu'il avait conservé en Belgique son unique foyer permanent d'habitation et l'a imposé d'office en Belgique alors qu'il avait déjà payé, spontanément, ses impôts sur le revenu une première fois en France ;
- UN a contesté l'imposition d'office de ses revenus par la Belgique en introduisant un recours administratif d'abord et en saisissant le Tribunal de première instance ensuite.
- Parallèlement, il a introduit une demande de procédure amiable telle que celle-ci est prévue par l'article 24 de la Convention préventive de la double imposition et ce à titre conservatoire en vue de remédier à la double imposition supportée sur ses revenus.
- Toutefois, en date du 30 août 2017, les services centraux de l'administration fiscale belge ont écrit à UN que les administrations fiscales belge et française s'étaient accordées quant à l'absence de foyer permanent d'habitation en France. Sans produire aucune pièce à cet égard, l'administration fiscale belge a informé UN que l'administration fiscale française était disposée à lui rembourser une partie de ses impôts à la condition toutefois qu'il se désiste de tous ses recours à l'encontre des impositions belges concernées.

## **II. Prétentions des parties**

Dans ses conclusions après réouverture des débats, UN sollicite du Tribunal :

- De dire sa demande recevable et fondé ;
- En conséquence,
  - De condamner l'ETAT BELGE au paiement de dommages et intérêts d'un montant provisionnel de 1 euro ;
  - De condamner l'ETAT BELGE aux dépens de l'instance en ce compris l'indemnité de procédure visée à l'article 1022 du Code judiciaire.

Dans ses conclusions sur réouverture des débats, l'ETAT BELGE sollicite du Tribunal :

- De dire la demande de condamnation à des dommages et intérêts non fondée ;
- De condamner UN aux dépens de l'instance, non liquidés faute d'état.

## **III. Discussion**

### **A) Recevabilité**

L'ETAT BELGE n'élève aucune cause d'irrecevabilité concernant le chef de demande visant à sa condamnation sur pied de l'article 1382 du Code civil.

Le grief est donc recevable.

### **B) Fondement**

UN soutient que l'ETAT BELGE a violé ses droits de la défense et ses droits fondamentaux en le contraignant à choisir entre la poursuite de son recours judiciaire devant les juridictions belges contre les décisions d'assujettissement à l'impôt des personnes physiques et le bénéfice de la procédure amiable, en l'occurrence la restitution de tout ou partie de l'impôt français acquitté.

#### *Position d'UN*

UN rappelle que la décision relative à la procédure amiable du 30 juillet 2017 est rédigée comme suit :

*« Dès lors que l'imposition belge de ces revenus pour les années concernées est reconnue par les deux états comme étant légitime, les autorités fiscales françaises*

*souhaitent procéder dans les meilleurs délais au dégrèvement de leur impôt indûment perçu sur ces revenus.*

*Pour ce faire, il est toutefois indispensable que votre client se désiste de tous recours administratifs et judiciaires à l'encontre des impositions belges incriminées afin de leur conférer un caractère définitif.*

*En conséquence, si votre client marque son accord quant à la conclusion de cette procédure, je vous invite à m'adresser, dans le mois suivant la réception de ce courrier, un document par lequel il déclare accepter la présente décision et renoncer à tout recours actuel ou futur auprès des instances administratives belges et judiciaire belges concernant tous les impôts belges relatifs aux revenus dont question perçus en 2009 et 2013.*

*Je me permets d'attirer votre attention sur le fait qu'en situation de refus de cet accord et/ou en l'absence de désistement de tous recours, les administrations belge et française seraient amenées à clore définitivement la procédure amiable engagée avec la circonstance aggravante du risque d'un maintien de la double imposition de ces revenus ».*

UN rappelle ensuite que l'article 24 de la Convention préventive de la double imposition entre la Belgique et la France énonce que :

*« 3. Si un résident de l'un des États contractants estime que les impositions qui ont été établies ou qu'il est envisagé d'établir à sa charge ont entraîné ou doivent entraîner pour lui une double imposition dont le maintien serait incompatible avec les dispositions de la Convention, il peut, sans préjudice de l'exercice de ses droits de réclamation et de recours suivant la législation interne de chaque État, adresser aux autorités compétentes de l'État dont il est résident une demande écrite et motivée de révision desdites impositions. Cette demande doit être présentée avant l'expiration d'un délai de six mois à compter de la date de la notification ou de la perception à la source de la seconde imposition. Si elles en reconnaissent le bien-fondé, les autorités saisies d'une telle demande s'entendront avec les autorités compétentes de l'autre État contractant pour éviter la double imposition ».*

UN cite également le commentaire O.C.D.E. :

« 25. (...) »

*Les ressources allouées à la procédure amiable peuvent ainsi se voir sollicitées de manière non efficace. Lorsque le droit interne le permet, certains états peuvent envisager de régler ce problème en permettant que le délai de trois ans (ou un délai plus long) soit interrompu pendant la procédure intentée en vertu du droit interne. Selon deux approches conformes à l'article 25, le contribuable doit d'une part ouvrir la procédure amiable, sans interruption en cas de procédure nationale, mais les autorités compétentes n'amorcent véritablement les discussions qu'une fois le recours interne définitivement tranché, ou d'autre part,*

*les autorités compétentes poursuivent les discussions, mais ne parviennent à un accord final que si le contribuable convient de mettre fin au recours national. Cette seconde option fait l'objet du paragraphe 42 des présents commentaires.*

(...)

*42. Il peut arriver qu'un accord amiable soit conclu au sujet d'un contribuable, alors qu'une instance contentieuse a été engagée par ce dernier pour le même objet devant la juridiction compétente de l'un ou de l'autre État contractant et se trouve encore pendante. En pareil cas, on ne saurait rejeter la demande d'un contribuable de différer son acceptation de la solution convenue en procédure amiable jusqu'à ce que le tribunal ait statué sur ce recours. Par ailleurs, les autorités compétentes peuvent raisonnablement être d'opinion que lorsque l'instance engagée par le contribuable est pendante quant à la question particulière sur laquelle ce contribuable demande un accord amiable, elles doivent attendre que le tribunal ait statué pour procéder à un examen en profondeur. (...) Naturellement, si les autorités compétentes jugent, dans un cas ou dans l'autre, que la question pourrait être résolue sans égard à la procédure instituée en vertu du droit interne (par exemple, du fait que l'autorité compétente du pays où l'instance est instituée ne sera pas liée aux contraintes par la décision de justice), la procédure amiable peut suivre son cours. ».*

Selon UN, l'introduction d'une procédure amiable se fait donc sans préjudice des droits de recours internes dont dispose un contribuable et rien n'empêche les États de patienter.

En l'espèce, l'ÉTAT BELGE prive les contribuables de leur droit fondamental de soumettre pleinement et librement aux juridictions le litige qui les oppose à l'administration alors même que les administrations fiscales des deux États contractants reconnaissent qu'il existe, à ce moment, une double imposition contraire à la convention préventive de la double imposition.

Selon UN, qui rappelle que de lourdes sanctions administratives à caractère répressif lui ont été infligées, le choix qui lui a été laissé s'apparente à un marchandage « des droits de la défense » :

- Soit le contribuable se désiste des litiges en cours même s'il est persuadé de sa bonne foi ; il peut alors espérer un remboursement de l'impôt versé à l'étranger ;
- Soit le contribuable souhaite préalablement qu'un Tribunal indépendant statue sur sa contestation et alors il est contraint de renoncer au remboursement des impôts étrangers.

UN considère que le fait de clôturer la procédure amiable sans permettre au contribuable de faire valoir ses observations et sans attendre l'issue de la procédure judiciaire constitue une violation de ses droits de la défense et de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme et des libertés

fondamentales dans son chef qui lui cause un dommage à concurrence des impôts payés dans l'autre État- en l'occurrence la France – dont le remboursement est définitivement perdu du fait de la procédure amiable.

Il rappelle également que selon l'article 13 de la Constitution belge, « nul ne peut être distrait, contre son gré, du juge que la loi lui assigne ».

*Position de l'ETAT BELGE*

L'ETAT BELGE répond que la procédure amiable prévue à l'article 24.3 de la CPDI-GDL permet au contribuable de solliciter la mise en place d'un dialogue direct entre les autorités fiscales belges et françaises afin que celles-ci tentent de trouver une solution permettant d'éviter une double imposition.

Il s'agit d'une procédure qui ne constitue nullement une phase obligatoire pour le contribuable ni d'un « recours » au sens de l'article 1385undecies du Code judiciaire (Bruxelles, 12 mars 2015, 2013/AF/88).

Il s'agit d'une procédure de concertation entre les États qui ne crée d'ailleurs aucune obligation de résultats dans le chef des autorités belges ou françaises (Bruxelles, 12 mars 2015, 2013/AF/88 ; Civ. Liège, division Liège, 9 janvier 2019,14/2475/A).

À propos des termes « sans préjudice de l'exercice de ses droits de réclamation et de recours suivant la législation interne de chaque État », cela signifie simplement que cette procédure laisse entiers les droits de réclamation et de recours du contribuable suivant la législation interne de chaque pays.

En effet, la procédure amiable mise en place par les conventions internationales est indépendante des voies de recours organisées par la législation nationale des États, comme le reconnaît par ailleurs le tribunal de céans dans son jugement du 13 mars 2019 : « conscient que la procédure amiable prévue par la CPDI-F est indépendante de la procédure judiciaire, le Tribunal observe cependant que dans le cadre de cette procédure amiable, les autorités des deux États ont abouti à la conclusion que l'imposition belge des revenus était légitime. Les pièces complémentaires déposées dans le cadre de la réouverture des délais de conclusion et qui n'avaient pu être soumis aux autorités fiscales des deux États dans le cadre de la procédure amiable, ne changent à cet égard pas réellement la donne ».

Par conséquent, l'introduction d'une demande de procédure amiable sur la base de la Convention belgo-française ne fait pas obstacle aux droits du contribuable d'introduire une réclamation sur la base du droit interne, ce qu'UN a précisément fait au demeurant.

Par ailleurs, l'introduction d'une action judiciaire contre les cotisations enrôlées en Belgique n'a pas d'effet suspensif sur la poursuite de la procédure amiable qui

se poursuit indépendamment de l'état d'avancement de la phase judiciaire du contentieux.

La procédure contentieuse, dans laquelle le contribuable joue un rôle actif, se déroule d'ailleurs suivant les modalités prévues par le Code des impôts sur les revenus 1992 et le Code judiciaire alors que la procédure amiable, telle que prévue par la convention préventive de double imposition conclue par deux États, se déroule entre ceux-ci, le contribuable concerné n'intervenant pas en principe dans les échanges entre autorités compétentes,

Compte tenu de ces caractéristiques, c'est donc à juste titre qu'il a été jugé par la Cour d'appel de Liège que :

*« Les appelants font grief à l'administration de leur avoir proposé le recours à la procédure amiable prévue par la Convention préventive de la double imposition entre la Belgique et la France mais qu'ils n'ont pas été entendus au cours de celle-ci et n'ont pu déposer ni note ni conclusions.*

*Ils soutiennent ainsi que, dans l'hypothèse d'une confirmation de l'impôt belge, ils subiront effectivement une double imposition en violation de la Convention et sans avoir pu être entendus.*

(...)

*Le texte conventionnel ne consacre aucun droit du contribuable à être entendu et les appelants ne précisent pas sur base de quelle disposition de droit positif, ou sur quel principe général de droit, ils fondent leur prétention et la Cour n'en aperçoit pas d'office.*

(...)

*De plus, même si le respect du contradictoire et des droits de la défense constituent des principes généraux du droit belge, la procédure amiable instaurée par la Convention préventive de la double imposition ne relève pas de l'ordre juridique national mais bien des relations entre États parties, lesquels doivent chercher à s'entendre, au besoin suite à des "pourparlers", terme qui révèle nettement que celle-ci n'a pas un caractère juridictionnel auquel les droits de la défense seraient attachés.*

*Enfin, cette disposition laisse entiers les droits de réclamation et de recours des contribuables suivant la législation interne de chaque État ("sans préjudice de l'exercice de ses droits de réclamation et de recours suivant la législation interne de chaque État "). »*

Dans l'hypothèse où, à l'issue de la procédure amiable, une solution pour le contribuable a été trouvée par les autorités des deux États – et ce, avant que le juge national ait statué sur un recours qui lui aurait éventuellement été soumis -,

l'autorité fiscale belge saisie initialement par le contribuable en informe ce dernier.

En l'espèce, une solution permettant d'éviter une double imposition a bien été trouvée par les deux États. Il est vrai que l'administration fiscale informe également le contribuable que l'exécution de l'accord sera subordonnée à son désistement de toute instance contentieuse interne : cette précaution vise à éviter toute contrariété entre les résultats de la procédure nationale et celle amiable.

Plusieurs décisions récentes ont confirmé qu'en pareil cas, l'ETAT BELGE ne commettait pas une faute.

Ainsi la Cour d'appel de Liège juge que :

*« Contrairement à ce que soutient l'appelant, l'attitude de l'administration n'est en l'espèce nullement critiquable.*

*En effet, l'objectif de la Convention et de la procédure amiable est d'éviter la double imposition des revenus des résidents des États contractants, non de leur accorder une double exonération desdits revenus.*

*Il est justifié dans le cadre de cette procédure que les autorités fiscales subordonnent le dégrèvement de l'impôt enrôlé par un État à la renonciation de la contestation de l'impôt établi par l'autre, étant donné qu'il ne serait pas admissible qu'après avoir obtenu le dégrèvement de l'impôt du premier État par le biais de la procédure amiable, le contribuable obtienne celui du second au moyen d'une procédure administrative ou juridictionnelle, à tout le moins lorsque le litige porte, comme en l'espèce, exclusivement sur la question de la répartition du pouvoir d'imposition.*

*Il était d'ailleurs pertinent que l'administration signale le risque de double imposition en cas de clôture de la procédure amiable, comme elle l'a fait par son courrier du 24 août 2017. En effet, en absence d'une solution coordonnée entre les deux États, le risque de double imposition est réel et il est à l'avantage du contribuable d'en être averti.*

*Dès lors que Madame (...) a rejeté, (...) la proposition qui lui était soumise et a décidé de poursuivre la procédure judiciaire intentée, elle a sciemment accepté le risque de subir une double imposition dans le cas où, à l'issue de celle-ci, le droit de l'État belge à établir l'impôt serait reconnu, ce qui est le cas en l'espèce.*

*En agissant de la sorte, l'État belge n'a nullement porté préjudice au droit de recours en justice de l'appelant à l'encontre des impositions litigieuses, qu'il a exercé par le biais de la présente procédure, et n'a ni violé l'article 25 de la C.P.D.I. ni commis de faute. ». (Liège, 9 février 2018, 2016/RG/1246).*

L'ETAT BELGE cite également un jugement du Tribunal de première instance de Bruxelles qui considère que :

*« Le demandeur expose donc que pour pouvoir bénéficier de l'accord précité, intervenu entre les administrations française et belge, il lui a été demandé de se désister de la présente procédure. Il a refusé de se faire et affirme trouver dans l'exigence précitée, une faute de l'État.*

*Le tribunal ne discerne pas une telle faute dans le fait de donner satisfaction à un contribuable, dans le sens de lui éviter une double imposition, tout en évitant qu'il tente, après avoir exigé une concertation entre pays, de jouer sur les procédures nationales pour ne payer aucun impôt.*

*La faute est d'autant moins perceptible lorsque cette demande apparaît comme subsidiaire pour le cas où, précisément, l'impôt exigé par l'administration belge est validé et où l'action à laquelle il fut demandé de renoncer apparaît clairement non fondée » (Civ. Bruxelles, 20 mars 2020, 2018/6545/A).*

Enfin, l'ETAT BELGE attire l'attention sur le fait que cette pratique n'est nullement condamnée par l'O.C.D.E. puisqu'on peut lire dans ses commentaires de l'article 25 de la Convention Modèle que : *« 45. (...) une instance engagée par le contribuable peut être pendante ou encore, le contribuable peut avoir préservé son droit d'engager une instance en vertu du droit interne, mais les autorités compétentes peuvent tout de même estimer qu'un accord peut être conclu. En pareils cas, il faut toutefois tenir compte du souci d'une autorité compétente donnée d'éviter toute divergence ou contradiction entre la décision judiciaire et l'accord amiable demandé, avec les difficultés ou risques d'abus que celles-ci pourraient comporter. En définitive, l'exécution d'un tel accord amiable devrait normalement être subordonnée :*

- A l'acceptation de cet accord amiable par le contribuable, et*
- Au désistement par ce contribuable de l'instance engagée en ce qui concerne les points réglés par l'accord amiable » (OCDE (2014), Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune : Version abrégée 2014, Éditions OCDE, p.414).*

#### *Analyse du Tribunal*

La question qui se pose dans le présent dossier, consiste à savoir si dans l'hypothèse où un résident de la France qui y a acquitté ses impôts sur le revenu se voit imposé d'office à l'impôt sur le revenu par la Belgique qui conteste qu'il puisse relevé du pouvoir d'imposition de la France, par exemple parce qu'il ne pourrait bénéficier du régime des travailleurs frontaliers tel qu'il était prévu par la Convention préventive de la double imposition liant les deux pays, souhaite contester l'imposition belge en introduisant les recours administratif et judiciaire devant la juridiction belge mais qu'il souhaite, également, à titre conservatoire, saisir les autorités fiscales des deux États sur base de la procédure amiable prévue par l'article 25 de la convention préventive de la double imposition afin de pouvoir récupérer l'impôt acquitté en France s'il devait ne pas obtenir gain de cause devant le juge belge, l'administration fiscale belge peut subordonner

l'exécution de l'accord amiable intervenu avec l'autorité fiscale française et donc la restitution de l'impôt français au désistement inconditionnel du contribuable de ses recours administratif et judiciaire.

Il n'est pas illégitime que celui qui se voit imposer d'office en Belgique alors qu'il a déjà acquitté ses impôts sur le revenu en France réfléchisse à contester devant la juridiction judiciaire belge. En effet, l'impôt sur le revenu réclamé en Belgique sera généralement quatre, voire cinq fois plus élevé que l'impôt français calculé sur le même revenu et cet impôt de base, largement plus élevé, sera encore majoré de pénalités de 50 % de l'impôt réclamé. Plus les arguments factuels de l'intéressé seront nombreux, plus il sera tenté de soumettre sa contestation à un juge indépendant et impartial.

S'il demande, par ailleurs, que les États contractants se concertent dans le cadre de la procédure amiable prévue par l'article 24 de la Convention préventive de la double imposition, c'est, probablement avec l'espoir que les deux autorités fiscales nationales lui donnent raison sur la dévolution du pouvoir d'imposition. C'est aussi – surtout – dans le but qu'il soit mis un terme à la double imposition dans son chef par la restitution de l'impôt français dans le cas qui nous occupe.

L'introduction d'un recours judiciaire pour contester une imposition en Belge est conditionnée au respect d'un délai de déchéance, celui prévu à l'article 1385undecies du Code judiciaire.

Lorsque l'administration fiscale belge informe l'intéressé de ce que l'autorité fiscale étrangère, en l'occurrence française, partage son point de vue et est prête à rembourser l'impôt français sans toutefois que le contribuable n'ait accès aux échanges intervenus et donc sans aucun moyen de vérifier qu'un examen effectif de sa situation est intervenue, mais que cette restitution est conditionnée au désistement inconditionnel de la procédure judiciaire en cours, on peut se demander si cette exigence n'est pas disproportionnée à l'objectif invoqué d'éviter une potentielle double non-imposition. Les autorités nationales pourraient, en effet, suspendre leur examen et, surtout, la restitution de l'impôt étranger en attendant l'issue de la procédure judiciaire.

La question du « choix » que doit faire l'intéressé, à savoir de récupérer l'impôt français et de renoncer à ce que le juge belge statue sur son recours en tant qu'autorité répondant aux critères de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme et de l'article 19 du Traité sur l'Union européenne, semble devoir être examinée dans le contexte du non-respect par l'autorité fiscale belge des articles 32 de la Constitution et 4 et 6 de la loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration lorsqu'une demande d'accès aux documents relatifs à une procédure amiable intervenant sur base d'une convention préventive de la double imposition lui est adressée.

La Commission d'accès et de réutilisation des documents administratifs vient ainsi de se prononcer sur le refus du SPF Finances d'octroyer l'accès au dossier de la

procédure amiable intervenue avec l'administration fiscale luxembourgeoise.<sup>1</sup> Elle rappelle que l'article 32 de la Constitution énonce que : « *Chacun a le droit de consulter chaque document administratif et de s'en faire remettre copie, sauf dans les cas et conditions fixés par la loi, le décret ou la règle visée à l'article 134* » et que la loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration précise davantage la nature et la portée de ce droit. Ainsi, l'accès aux documents administratifs ne peut être refusé qu'en présence d'une des exceptions prévues à l'article 6 de la loi et qui doivent être interprétées de manière restrictive<sup>2</sup>. En l'espèce, le SPF Finances invoquait l'article 6, § 1<sup>er</sup>, 3<sup>o</sup> de la loi du 11 avril 1994 qui prévoit que « *l'autorité administrative fédérale ou non fédérale rejette la demande de consultation, d'explication ou de communication sous forme de copie d'un document administratif si elle a constaté que l'intérêt de la publicité ne l'emporte pas sur la protection de l'un des intérêts suivants (...)*

*3<sup>o</sup> les relations internationales fédérales de la Belgique ; ».*

Selon la Commission d'accès et de réutilisation aux documents administratifs, ce motif d'exception ne peut être invoqué sans plus et est soumis à deux conditions. En premier lieu, il doit être démontré in concreto que la publicité porterait effectivement atteinte aux relations internationales de la Belgique. Ensuite, il doit y avoir une mise en balance des intérêts dont il ressort que l'intérêt général que sert la publicité ne pèse pas plus lourd que l'intérêt protégé, en l'occurrence les relations internationales de la Belgique. Ainsi qu'elle l'a relevé dans de nombreux avis, ce motif d'exception doit être interprété limitativement à la lumière de la reconnaissance du droit fondamental protégé par l'article 32 de la Constitution.

Selon la Commission d'accès et de réutilisation aux documents administratifs, l'article 6, § 1<sup>er</sup>, 3<sup>o</sup> de la loi du 11 avril 1994 ne peut servir de fondement pour refuser systématiquement à un administré l'accès à des documents en lien avec son dossier fiscal. Le recours à cette disposition doit être justifié par le renvoi aux données concrètes de l'affaire. La simple circonstance que l'autorité [luxembourgeoise] comme l'autorité belge s'opposent à l'accès aux documents ne suffit pas. Du reste, la publicité n'est pas, en ce qui concerne cette cause d'exception, soumise à l'accord d'un autre État contractant. Cela reviendrait à ajouter une condition sans base légale. Dans un État de droit, des traités bilatéraux comme la convention préventive de la double imposition conclue entre la Belgique et l'autre État contractant [le Luxembourg] sont conclus dans le respect des principes fondamentaux des deux États. Ces principes fondamentaux comprennent notamment les droits fondamentaux, en ce compris, en ce qui concerne la Belgique, de l'article 32 de la Constitution. Des pays tiers ne peuvent

<sup>1</sup> Avis du 11 mai 2023, n° 2023-69, <https://www.ibz.rn.fgov.be/fr/commissions/publicite-de-ladministration/avis/>

<sup>2</sup> Cour const., 25 mars 1997, n° 17/97, B.2.1. et 2.2. ; Cour const., 15 septembre 2004, n° 150/2004, B.3.2. ; Cour const., 19 décembre 2013, n° 169/2013, [www.const-coxtit.be](http://www.const-coxtit.be)

porter atteinte aux droits fondamentaux que le droit interne belge reconnaît à ses citoyens.

La Commission d'accès et de réutilisation aux documents administratifs a rejeté l'argument du SFF Finances selon lequel dans la mesure où les deux autorités nationales ont trouvé une solution, il est satisfait à la demande d'accès. Dès lors qu'il s'agit de documents de nature personnelle, le requérant dispose de l'intérêt requis en ce qui concerne les documents qui le concernent. Pour des documents qui ne peuvent être qualifiés de nature personnelle, le requérant ne doit pas justifier d'un intérêt. La Commission constate que le SPF Finances omet de procéder à une mise en balance des intérêts consciencieuse. Elle attire également l'attention du SPF Finances sur le principe de la publicité partielle en vertu de laquelle seule l'information qui ressortit à l'une des exceptions à la publicité peut être exclue de celle-ci. Les autres informations doivent être communiquées <sup>3</sup>.

Dans le même sens, le Conseil d'État a annulé la décision du Conseiller général des Services centraux Relations internationales de l'Administration générale de la fiscalité du Service public Finances du 8 janvier 2018 refusant au contribuable l'accès au dossier administratif relatif à la procédure amiable avec le Royaume-Uni en raison de la violation de la loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration <sup>4</sup>.

En conclusion, le contribuable belge obtient une information laconique l'informant de l'orientation de la procédure amiable qui ne lui permet pas de savoir si sa situation a même fait l'objet d'un examen effectif par les autorités des deux États contractants matérialisé par un document et quand il sollicite l'accès aux documents administratifs relatifs à la procédure amiable, cet accès lui est refusé.

Il s'ensuit que dans certaines hypothèses, dans lesquelles il existe des éléments tant en faveur de la thèse de l'intéressé qu'en sa défaveur, il peut se justifier qu'il souhaite tenter de convaincre un juge du bienfondé de sa thèse tout en conservant un intérêt légitime à récupérer l'imposition étrangère s'il devait ne pas être suivi par le juge.

À cela s'ajoute le fait que l'imposition en Belgique s'accompagne de sanctions pour fraude (intention d'éviter l'impôt) majorant l'imposition de 50 % à 200 % <sup>5</sup>, lesquelles sont, de longue date, qualifiées de pénales au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme. Or, le contribuable belge s'est vu

<sup>3</sup> Voyez dans le même sens, C.A.D.A., 15 février 2021, n° 2021/24 ; C.A.D.A., 18 janvier 2021, n° 2021/6, <https://www.ibz.rn.fgov.be/fr/comissions/publicite-de-ladministration/avis/>

<sup>4</sup> C.E., 2 juin 2020, n° 247.694, <http://www.raadvst-consetat.be/Arresten/247000/600/247694Dep.pdf#xml=http://www.raadvst-consetat.be/apps/dtsearch/getpdf.asp?Doelid=41105&Index=c%3a%5csoftware%5cdtsearch%5cindex%5ccarret%5cfnl%5c&HitCount=2&hits=13+14+&0613520231213>

<sup>5</sup> Article 444 du C.I.R. 1992 et articles 225 et 226 de l'A.R./C.I.R. 1992.

reconnaître le droit par la Cour constitutionnelle et la Cour de cassation le droit à demander au juge judiciaire de procéder à un contrôle de proportionnalité de la sanction administrative à caractère répressif<sup>6</sup> ainsi qu'à pouvoir bénéficier du sursis<sup>7</sup>.

Ce contexte ne peut certainement pas être perdu de vue dans l'appréciation de la question examinée.

Selon une jurisprudence constante de la Cour de justice de l'Union européenne, dans le cadre de la procédure préjudicielle prévue à l'article 267 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après TFUE), fondée sur une nette séparation des fonctions entre les juridictions nationales et la Cour, le juge national est seul compétent pour constater et apprécier les faits du litige au principal. Dans ce cadre, la Cour est uniquement habilitée à se prononcer sur l'interprétation ou la validité d'un texte de l'Union au regard de la situation factuelle et juridique telle que décrite par la juridiction de renvoi, afin de donner à cette dernière les éléments utiles à la solution du litige dont elle est saisie<sup>8</sup>.

Selon une jurisprudence constante, tout ressortissant de l'Union européenne, indépendamment de son lieu de résidence et de sa nationalité, qui a fait usage du droit à la libre circulation des travailleurs et qui a exercé une activité professionnelle dans un État membre autre que celui de résidence, relève du champ d'application de l'article 45 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (arrêt du 22 juin 2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, point 32 et jurisprudence citée ; C.J.U.E., 15 juillet 2021, BJ contre État belge, C-241/20).

En l'espèce, au cours des exercices d'imposition en litige, UN soutenait résider en France où il avait accès à un logement et exerçait une activité professionnelle salariée en Belgique, ce qui n'était pas contesté.

Même si la résidence fiscale en France a été contestée par l'ÉTAT BELGE, UN y a, notamment, payé ses impôts sur les revenus aux autorités fiscales françaises avant d'être assujéti par les autorités de la Belgique à acquitter également des impôts sur les mêmes revenus.

<sup>6</sup> Le juge dispose de la possibilité de contrôler un accroissement d'impôt imposé par l'administration en vertu de l'article 444 du Code des impôts sur les revenus 1992 qui a un caractère répressif au sens de l'article 6 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales. Cass., 12 décembre 2014, F.13.0133.N, [www.juportal.be](http://www.juportal.be)

<sup>7</sup> En ce qu'il ne permet pas au tribunal de première instance d'accorder le bénéfice du sursis, l'article 444 du Code des impôts sur les revenus 1992 viole les articles 10, 11 et 172 de la Constitution. – En ce qu'il ne permet pas au tribunal de première instance d'accorder une mesure de suspension du prononcé de la condamnation, le même article ne viole pas les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus isolément ou combinés avec l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme. Cour const., 27 mars 2014, 55/2014, [www.court-const.be](http://www.court-const.be)

<sup>8</sup> C.J.U.E., 20 décembre 2017, Schweppes, C-291/16, EU:C:2017:990, point 21 et jurisprudence citée ; C.J.U.E., 24 octobre 2019, BU contre État belge, C-35/19

La résidence fiscale au sens des conventions préventives de la double imposition et des dispositions fiscales nationales diffère de la notion de domicile ou de résidence en droit commun, de sorte qu'un litige peut survenir entre un État membre et un ressortissant de cet État ou d'un autre lié par une convention préventive de la double imposition à propos de la répartition du pouvoir d'imposition sur les rémunérations perçues dans un autre État que celui de la résidence.

Ce litige touche à la libre circulation des travailleurs,

Par conséquent, la situation d'UN relève du champ d'application de l'article 45 du TFUE.

Il importe de rappeler, d'emblée, qu'il ressort d'une jurisprudence constante que, bien que la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, ces derniers doivent toutefois exercer celle-ci dans le respect du droit de l'Union<sup>9</sup>. Ainsi, si les États membres sont libres, dans le cadre de conventions bilatérales tendant à éviter les doubles impositions, de fixer les facteurs de rattachement aux fins de la répartition de la compétence fiscale, cette répartition ne leur permet toutefois pas d'appliquer des mesures contraires aux libertés de circulation telles que garanties par le TFUE. En effet, en ce qui concerne l'exercice du pouvoir d'imposition ainsi réparti, les États membres sont tenus de se conformer aux règles de l'Union<sup>10</sup>.

Le Tribunal pense ainsi comprendre que lorsqu'ils se lient dans le cadre de conventions bilatérales tendant à éviter les doubles impositions, les États membres sont également tenus de respecter les principes généraux du droit de l'Union et les droits fondamentaux des citoyens de l'Union européenne.

L'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne énonce que :

*« Toute personne dont les droits et libertés garantis par le droit de l'Union ont été violés a droit à un recours effectif devant un tribunal dans le respect des conditions prévues au présent article. (...) ».*

Il importe de rappeler que cette disposition, qui constitue une réaffirmation du principe de protection juridictionnelle effective, consacre, en faveur de toute personne dont les droits et les libertés garantis par le droit de l'Union ont été violés, le droit à un recours effectif devant un tribunal<sup>11</sup>.

<sup>9</sup> Voir, en ce sens, C.J.U.E., 23 janvier 2014, Commission/Belgique, C-296/12, EU:C:2014:24, point 27 et jurisprudence citée.

<sup>10</sup> Voir, en ce sens, arrêt du 14 mars 2019, Jacob et Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, point 25 ainsi que jurisprudence citée ; C.J.U.E., 24 octobre 2019, BU contre État belge, C-35/19

<sup>11</sup> C.J.U.E., 27 juin 2013, Agrokonsulting-04, C-93/12, EU:C:2013:432, point 59 ; C.J.U.E., 2 mars 2021, A.B. e.a, C-824/18, EU:C:2021:153, point 87 et jurisprudence citée

Ainsi, la reconnaissance de ce droit, dans un cas d'espèce donné, suppose, comme il ressort de l'article 47, premier alinéa, de la Charte, que la personne qui l'invoque se prévale de droits ou de libertés garantis par le droit de l'Union européenne<sup>12</sup>.

Le principe de proportionnalité, en tant que principe général du droit de l'Union impose aux États membres de recourir à des moyens qui, tout en permettant d'atteindre efficacement l'objectif visé par la réglementation nationale, portent atteinte le moins possible aux principes posés par la législation de l'Union européenne<sup>13</sup>.

En l'espèce, c'est sans risque d'aboutir à une double non-imposition que les autorités fiscales des deux États pourraient suspendre l'examen de la situation de l'intéressé dans le cadre de la procédure amiable le temps que la procédure judiciaire nationale aboutisse à une décision définitive des juridictions belges pour ne pas priver l'intéressé de la restitution de l'impôt français.

Le Tribunal se demande donc si en conditionnant la restitution de l'impôt français suite à l'« accord » intervenu entre les deux États dans le cadre de la procédure amiable prévue par l'article 24 de la Convention préventive de la double imposition au désistement de l'instance initiée par l'intéressé devant la juridiction judiciaire belge afin de contester son imposition en Belgique sur base des dispositions de la Convention préventive de la double imposition et des dispositions de droit interne belge qu'il avait spontanément et préalablement acquitté ses impôts sur le revenu en France alors qu'en vertu d'une doctrine constante des services centraux de l'administration fiscale belge, il n'a pas accès aux documents administratifs relatifs à la procédure amiable et qu'il ne peut, en tout état de cause, vérifier que sa situation fiscale a fait l'objet d'un examen effectif par les autorités fiscales des deux États contractants, l'ÉTAT BELGE a respecté les articles 19 du Traité sur l'Union européenne, 45 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne et l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne.

Le Tribunal posera donc la question préjudicielle suivante à la Cour de justice de l'Union européenne :

*« 1. L'article 24 de la Convention entre la France et la Belgique tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance*

<sup>12</sup> C.J.U.E., 6 octobre 2020, État luxembourgeois, C-245/19 et C-246/19, EU:C:2020:795, point 55 ; C.J.U.E., 2 mars 2021, A.B. e.a., C-824/18, EU:C:2021:153, point 88.

<sup>13</sup> Voir, en ce sens, C.J.U.E., 22 décembre 2022, Hauptzollamt Hamburg contre Shell Deutschland Oil GmbH, C-553/21 ; C.J.U.E., 8 décembre 2022, C-769/21, AAS « BTA Baltic Insurance Company » contre Iepirkumu uzraudzības birojs, Tieslietu ministrija ; C.J.U.E., 14 octobre 2021, Finanzamt N et Finanzamt G, C-45/20 et C-46/20, EU:C:2021:852, point 62 et jurisprudence citée ; C.J.U.E., 8 février 2018, Lloyd's of London, C-144/17, EU:C:2018:78, point 32 et jurisprudence citée

*administrative et juridique réciproque en matière d'impôts sur les revenus signée à Bruxelles le 10 mars 1964, approuvée par la loi du 14 avril 1965, interprété en ce sens qu'un citoyen belge qui soutient avoir sa résidence fiscale en France, laquelle est toutefois contestée par l'administration fiscale belge, qui a sollicité, à titre conservatoire, le recours à la procédure amiable afin de récupérer l'impôt acquitté en France, voit conditionné par l'administration fiscale belge et l'administration fiscale française, le droit à la restitution de cet impôt, à son désistement inconditionnel de l'instance judiciaire qu'il a introduite devant les juridictions judiciaires belges afin de contester, à titre principal, l'imposition d'office dont il a fait l'objet en Belgique, viole-t-il les articles 19 du Traité sur l'Union européenne, 45 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne et l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne lus en combinaison avec le principe de proportionnalité en ce qu'il perdrait définitivement le droit à la restitution de l'impôt français si il devait maintenir sa contestation principale sur son assujettissement à l'impôt en Belgique devant le juge judiciaire belge ?*

*2. En cas de réponse négative à la première question, la réponse demeure-t-elle la même si, afin de pouvoir récupérer l'impôt acquitté en France, l'intéressé en se désistant de son action judiciaire tendant à contester l'imposition en Belgique, perd également le droit à bénéficier d'un contrôle juridictionnel effectif sur les sanctions administratives à caractère répressif, qualifiées de pénal au sens de la Convention européenne des droits de l'homme, qui majorent l'imposition, perdant de ce fait le droit au contrôle de proportionnalité de la sanction et à demander à bénéficier du sursis, modalités de l'individualisation de la peine qui lui ont pourtant été reconnues tant par la Cour constitutionnelle que par la Cour de cassation ?*

*3. En cas de réponse négative aux deux premières questions, la réponse demeure-t-elle la même lorsqu'il existe une doctrine administrative en vertu de laquelle l'intéressé se voit refuser l'accès aux pièces et documents relatifs à la procédure amiable entre les deux États contractants, lequel refus est itérativement réputé contraire à l'article 32 de la Constitution et aux articles 4 et 6 de la loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration par la Commission d'accès aux documents administratifs et par le Conseil d'État ? ».*

#### **IV. Dépens**

Il y a lieu de réserver à statuer sur les dépens.

**PAR CES MOTIFS,**

**LE TRIBUNAL,**

Statuant contradictoirement et en premier ressort ;

Vu les dispositions de la loi du 15 juin 1935 dont il a été fait application ;

Avant dire droit,

**DIT** qu'il y a lieu de poser la question préjudicielle suivante à la Cour de justice de l'Union européenne :

*« 1. L'article 24 de la Convention entre la France et la Belgique tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproque en matière d'impôts sur les revenus signée à Bruxelles le 10 mars 1964, approuvée par la loi du 14 avril 1965, interprété en ce sens qu'un citoyen belge qui soutient avoir sa résidence fiscale en France, laquelle est toutefois contestée par l'administration fiscale belge, qui a sollicité, à titre conservatoire, le recours à la procédure amiable afin de récupérer l'impôt acquitté en France, voit conditionné par l'administration fiscale belge et l'administration fiscale française, le droit à la restitution de cet impôt, à son désistement inconditionnel de l'instance judiciaire qu'il a introduite devant les juridictions judiciaires belges afin de contester, à titre principal, l'imposition d'office dont il a fait l'objet en Belgique, viole-t-il les articles 19 du Traité sur l'Union européenne, 45 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne et l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne lus en combinaison avec le principe de proportionnalité en ce qu'il perdrait définitivement le droit à la restitution de l'impôt français si il devait maintenir sa contestation principale sur son assujettissement à l'impôt en Belgique devant le juge judiciaire belge ?*

*2. En cas de réponse négative à la première question, la réponse demeure-t-elle la même si, afin de pouvoir récupérer l'impôt acquitté en France, l'intéressé en se désistant de son action judiciaire tendant à contester l'imposition en Belgique, perd également le droit à bénéficier d'un contrôle juridictionnel effectif sur les sanctions administratives à caractère répressif, qualifiées de pénal au sens de la Convention européenne des droits de l'homme, qui majorent l'imposition, perdant de ce fait le droit au contrôle de proportionnalité de la sanction et à demander à bénéficier du sursis, modalités de l'individualisation de la peine qui lui ont pourtant été reconnues tant par la Cour constitutionnelle que par la Cour de cassation ?*

*3. En cas de réponse négative aux deux premières questions, la réponse demeure-t-elle la même lorsqu'il existe une doctrine administrative en vertu de laquelle l'intéressé se voit refuser l'accès aux pièces et documents relatifs à la procédure amiable entre les deux États contractants, lequel refus est itérativement réputé contraire à l'article 32 de la Constitution et aux articles 4 et 6 de la loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration par la Commission d'accès aux documents administratifs et par le Conseil d'État ? »*

**RESERVE** à statuer quant au surplus en ce compris les dépens.

**RENVOIE** la cause au rôle.

Ainsi prononcé en langue française, en audience publique, par la chambre fiscale à juge unique du tribunal de première instance du Luxembourg, division Marche-en-Famenne, le **QUATORZE JUIN DEUX MILLE VINGT-TROIS**.

Où étaient présents :

Monsieur Eric VAN BRUSTEM, juge fiscal

Madame Marie LEOKA, greffier.