

Editorial

- Marge de manœuvre fiscale dans une union économique **2**
Jean de Lange

Doctrine

- L'interprétation des Conventions préventives de la double imposition à la lumière de la jurisprudence croisée des Cours suprêmes **4**
Arnaud Lecocq
- Les notions d'«impôt» & de «rétribution»: commentaire de l'arrêt n° 172/2006 du 22 novembre 2006 de la cour d'arbitrage **15**
Aurélien Bortolotti

Généralités

- Les numéros précédents de la revue générale de fiscalité **27**
- Les numéros précédents de l'Algemeen Fiscaal Tijdschrift **27**

Marge de manœuvre fiscale dans une union économique

Jean de Lame

Professeur à l'Ecole Supérieure des Sciences Fiscales

L'Union européenne est une union économique (article 3 du traité). Elle se caractérise par la libre prestation des services et la libre circulation des capitaux et des personnes.

La Jurisprudence européenne a rappelé à de multiples occasions les conséquences notamment fiscales de cette union économique.

Citons à titre d'exemple, la taxe régionale sarde sur l'escale touristique des avions et bateaux imposée aux sujets fiscalement domiciliés en dehors de la Région. Pour la Cour de Justice (1) cette taxe viole clairement le principe de libre prestation de services. L'application de cette législation fiscale a pour conséquence de rendre, pour tous les assujettis à la taxe ayant leur domicile fiscal en dehors de la Région et pour ceux établis dans d'autres Etats membres, les services concernés plus onéreux que ceux fournis par les exploitants établis en Sardaigne.

La Cour de Justice a également considéré comme contraire à la liberté d'établissement la condition d'emploi «en» Région flamande pour bénéficier des droits réduits en cas de transmission d'entreprise (2).

C'est d'ailleurs la menace d'être attiré devant la Cour de Justice européenne qui a incité le gouvernement flamand à abroger le «jobkorting», réduction d'impôt sur les revenus au profit des seuls habitants de Flandre. La Commission européenne ne pouvait accepter que cette réduction d'impôt ne puisse bénéficier aux habitants des autres Etats membres professionnellement actifs en Flandre.

En conclusion, les discriminations fiscales entre résidents et non résidents sont contraires à l'union économique européenne, les avantages fiscaux ne peuvent être liés à une condition de résidence sur le territoire de la Région qui les octroie. (sauf pour une certaine jurisprudence à le motiver par un «objectif d'intérêt général» par ailleurs difficile à établir).

Le traité sur l'union européenne ne concerne que les relations entre Etats et pas au sein des Etats.

Au moment où la Belgique prépare une grande réforme institutionnelle, peut-on imaginer des discriminations entre belges en fonction du lieu de résidence. Plus

précisément un salarié travaillant dans une autre Région peut-il être privé des avantages fiscaux octroyés aux salariés de cette autre Région?

Il n'est pas inutile de rappeler que la Belgique forme aussi une union économique.

Le 18 juillet 1860, était promulguée la loi abrogeant les octrois communaux car contraire à l'union économique belge. Les octrois étaient considérés comme taxes frappant les biens à l'importation ou à l'exportation et les rendant de ce seul fait plus chers.

Bien qu'aucune loi n'interdit aux provinces de lever des octrois, le Conseil d'Etat décida, en 1998 (3), qu'une taxe ayant les caractéristiques d'un octroi est incompatible avec l'union économique de la Belgique.

La taxe régionale wallonne sur l'exportation d'eau a été annulée en 1995 (4) par la Cour d'arbitrage car contraire à l'union économique belge. La Cour constitutionnelle confirma sa jurisprudence dans un arrêt d'octobre 2010 (5) en précisant que «la structure de l'Etat belge repose sur une union économique et monétaire caractérisée par un marché intégré et l'unité de monnaie».

La jurisprudence européenne découlant de l'union économique peut-elle être transposée aux relations intra-belges?

Nous aurions tendance à le dire à la lecture de la jurisprudence mentionnée ci-avant et suite à l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 8 juillet 2010. (6)

Comme rappelé au début de l'éditorial, la Cour de justice européenne a considéré comme contraire à la liberté d'établissement la condition d'emploi, en Région flamande, pour bénéficier des droits réduits en cas de transmission d'entreprise. (2)

Cet arrêt ne porte bien entendu que sur la liberté d'établissement d'un ressortissant d'un autre Etat membre et non d'un ressortissant d'une Région de ce même Etat membre.

Notre Cour Constitutionnelle, dans son arrêt du 8 juillet 2010 (6), consacre le droit des Régions de fixer des droits d'imposition différents sans que cette diffé-

rence n'implique d'office une violation de l'union économique. Par contre, l'obligation d'occuper un minimum de travailleurs en Région flamande est non seulement contraire à la liberté d'établissement inscrite dans le traité de l'union européenne mais aussi contraire aux règles de l'union économique et monétaire belge.

La Cour Constitutionnelle constate que la condition d'emploi dans la Région qui octroie l'avantage fiscal n'a pas été «justifiée». «En effet le fait de promouvoir la continuité de l'entreprise en maintenant l'emploi peut être suffisamment garanti par l'exigence d'un minimum d'emplois, indépendamment de la Région dans laquelle a lieu cette occupation».

Gageons que les négociateurs de la réforme institution-

nelle tiendront compte de cette jurisprudence dans le cadre de la mise en place éventuelle d'une plus grande autonomie fiscale pour les Régions.

Petit rappel

- 1) Arrêt dans l'affaire C-169/08 Présidente del Consiglio dei Ministre/Regione Sardegna
- 2) Arrêt dans l'affaire C-464/05 Geurts/Belgique
- 3) Arrêt n° 76.718 du 28 octobre 1998
- 4) Arrêt n° 64/95 du 13 septembre 1995
- 5) Arrêt n° 123/2010 du 28 octobre 2010
- 6) Arrêt n° 83/2010 du 8 juillet 2010 voir aussi dans ce sens notamment arrêt n° 55/96 du 15 octobre 1996

L'interprétation des Conventions préventives de la double imposition à la lumière de la jurisprudence croisée des Cours suprêmes

Arnaud Lecocq

Avocat au Barreau de Bruxelles, NautaDutilh

Assistant en droit fiscal — UCL

CRIDES-Jean Renault

Résumé du mémoire de fin d'étude du LL.M. en droit fiscal International à la Georgetown University (Washington, DC) sous la supervision des Prof. Albert Lauber et Michael Lang (Vienne, WU).

«As respects decisions of foreign courts, the persuasive value of a particular court's decision must depend upon its reputation and its status, the extent to which its decisions are binding upon courts of co-ordinate and inferior jurisdiction in its own country and the coverage of the national law reporting system.»¹

La souveraineté des États en matière d'impôts représente la clé du problème soulevé dans la présente étude. A l'occasion du cours de droit fiscal international et conventionnel du Prof. Dr. MICHAEL LANG, dans le cadre du *Master in Laws* de l'Université de Georgetown, il nous fut possible de développer une étude indépendante sur la thématique de l'interprétation des conventions préventives de la double imposition (ci-après «CPDI» ou «Conventions fiscales») à la lumière des décisions jurisprudentielles croisées rendues par les cours et tribunaux, principalement les Cours Suprêmes, des différents pays du monde utilisant la Convention Modèle OCDE. Nous pensons, en effet, que la jurisprudence fiscale internationale devrait devenir l'outil interprétatif principal de l'ordre fiscal international conventionnel.

Nous tenons, dans cette introduction, à remercier les Professeurs MICHAEL LANG, RICHARD VANN et ALBERT LAUBER pour l'aide et le soutien dont ils ont fait preuve durant cette année complémentaire.

TABLE DES MATIÈRES

Introduction	4
Langage fiscal international	5
Interprétation des CPDI: activité judiciaire domestique	6
Le double visage de Janus	6
Les termes de la CPDI sont obscurs... quid?	7
L'interprétation des CPDI à la lumière de la jurisprudence internationale	8
Existe-t-il une jurisprudence croisée	8
L'Inde... le meilleur modèle	9
Canada ... référence jurisprudentielle	9
Doubles références...	11
UK de John Avery Jones	11
Interprétation jurisprudentielle indirecte	12
Création d'un Tribunal International Fiscal: la CJUE	12
Création d'un Tribunal International Fiscal: la «commission arbitrale permanente»	13
Conclusion	14

Introduction

Les revues fiscales belges, tant au Nord qu'au sud du pays, publient régulièrement des décisions rendues par des tribunaux étrangers. De célèbres arrêts rendus par la Tax Court of Canada, le Conseil d'État français ou encore l'US Tax Court sont commentés et analysés de manière approfondie à travers le monde. Quel en est le motif? Pourquoi estime-t-on qu'il est intéressant de commenter *Zimmer*² et ce, brillamment, ou que *Prévost* ou *Knights of Columbus* deviennent des arrêts présents dans tous les bons cours de droit fiscal international?

Nous pensons que la raison est simple et peut se résumer en un mot: «l'excellence». Les raisonnements rigoureux tenus dans ces arrêts par des juges dont la science est internationalement reconnue comme intarissable donnent une portée doctrinale d'une particulière intensité aux arrêts rendus sur des questions

1. Lord Diplock dans *Fothergill v. Monarch Airlines Ltd.* (1981), A.C. 251, p. 284.

2. M. Van Zandweghe, *Over een misvatting van woorden en «substance over form»: het arrest «Zimmer»*, TFR, 2008, 338; Cour administrative d'appel de Paris (2e ch. B) 2 février 2007, n° 05PA02361, Sté Zimmer Ltd.

d'interprétation et de principe. Nous pensons, par exemple, à la jurisprudence développée par le Prof. JOHN AVERY JONES en matière de résidence ou encore à celle du Prof. J WATTEL au niveau du Hoge Raad des Pays-Bas.

Nous pensons que ces grands arrêts, où les juges ont développé un argumentaire précis et rigoureux dans le cadre de l'interprétation d'une obscurité d'une Convention fiscale, doivent être considérés comme des outils interprétatifs «jurisprudentiels» communs aux États, de même tradition ou utilisant le même référentiel (OCDE), confrontés aux mêmes questions.

Langage fiscal international

De prime abord, il est assez aisé de considérer les Conventions fiscales comme des Traités au sens de la Convention de Vienne sur le Droit des Traités (1969). De cette première affirmation découle l'applicabilité des règles interprétatives contenues dans les articles 31 et suivants de la Convention de Vienne.

Avant de s'atteler à la vérification de la conformité de notre hypothèse de recherche en matière d'outil interprétatif, au sens de la Convention de Vienne, il est nécessaire de poser quelques présupposés. La première question est, dès lors, liée à l'existence d'un système fiscal international cohérent.³

Comme le mentionne le Prof. REUVEN S. AVI-YONAH, la conséquence pratique liée à l'existence d'un tel système commun et cohérent est la limitation *de facto* imposée aux États d'adopter des règles fiscales internationales propres, mais bien d'opérer dans le cadre du système existant, qui est en perpétuelle évolution⁴.

Selon lui, ces normes internationales fiscales sont basées sur deux principes fondateurs, que nous ne traduisons volontairement pas: (i) the *single tax principle*, et (ii) the *benefit principle*⁵.

L'existence de ces principes fondamentaux, et fondateurs n'est pas communément admise. Certains académiques comme les Prof. DAVID ROSENBLOOM (NYU), MICHAEL GRAETZ ou encore MITCHELL KANE ne suivent pas cette présupposition.

Néanmoins, cette opinion minoritaire n'est pas partagée ni soutenue par d'autres éminents juristes tels les

Professeurs HUGH AULT⁶, RICHARD VANN⁷ ou SHAY MENUCHIN⁸.

Enfin, afin de clore le débat, les adversaires les plus prééminents, tel le Prof. ROSENBLOOM, reconnaissent que la toile des conventions fiscales bilatérales représente «le triomphe du droit international»⁹.

Ce régime fiscal conventionnel international est représenté, dès lors, par plus de 2000 Conventions fiscales. Celles-ci contiennent des dispositions spécifiques et une terminologie adaptée et souvent unique (*international leges speciales*). Assez logiquement, ces dispositions et ce vocable donnent naissance à de multiples controverses, et ce, principalement en lien avec l'interprétation de ces notions. Cette terminologie *ad hoc* internationale est affirmée dans certains arrêts clés tels que *SIR c. Downing* (arrêt sud-africain) ou encore dans *Thiel c. FCT* (Australie)¹⁰. Dans cette dernière, la High Court of Australia précise à propos de l'interprétation de l'art. 7 de la Convention Australo-Suisse:

«*The central question in the appeal concerns the interpretation to be given by an Australian court to the words «profits of an enterprise of one of the Contracting States» in Art.7 of the Agreement.*

3. *The key terms «profits» and «enterprise» are not defined in the Agreement, although Art.3(1)(f) defines «enterprise of one of the Contracting States» to mean «an enterprise carried on by a resident» of Australia or Switzerland, as the context requires. Further, Art.3(2) states: «In the application of this Agreement by one of the Contracting States, any term not otherwise defined shall, unless the context otherwise requires, have the meaning which it has under the laws of that Contracting State relating to the taxes to which this Agreement applies.»*

4. *Article 3(2) provides no assistance in ascertaining the meaning of the words «enterprise» or «profits» because these words have no particular or established meaning under the laws relating to Australian income tax which is relevant to the outcome of the question for decision. That question must be resolved by reference to the Agreement itself and any extrinsic materials which may properly be considered».*

Comment unifier et codifier cette interprétation? Dans le cadre d'une convention modèle utilisée comme base pour négocier et conclure des Conventions fiscales, il est indispensable d'émettre l'idée qu'une interprétation commune et consensuelle basée sur un régime de

3. REUVEN S. AVI-YONAH, «Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State», 113 *Harvard Law Review* 1573, 2000.

4. REUVEN S. AVI-YONAH, «Tax Competition, Tax Arbitrage and the International Tax regime», *IBFD Bulletin for International Taxation*, Avril 2007, p. 130-138.

5. Taxation des revenus passifs au lieu de résidence et des revenus «actifs» au lieu de la source.

6. HUGH AULT, «The importance of International Cooperation in Foreign Tax Policy», 26 *Brooklyn Journal of International Law* 1693, 2001.

7. RICHARD VANN, «International Aspects of Income Tax», in VICTOR THURONYI, 2 *Tax Law Design and Drafting* 718, 2000.

8. SHAY MENUCHIN, *The Dilemma of International Tax Arbitrage*, 2004.

9. REUVEN S. AVI-YONAH, «Tax Competition, Tax Arbitrage and the International Tax regime», *IBFD Bulletin for International Taxation*, Avril 2007, p. 131.

10. *Thiel v. FCT*, High Court of Australia, 21 ATR 531; voir aussi Hoge Raad, BNB 1991/248.

«stare decisis» (arrêts de principes) serait le plus relevant.

Actuellement, un tel usage de la jurisprudence internationale n'est que peu pratiqué, et ce, en faveur de l'interprétation à la lumière des Commentaires du Modèle OCDE ou, dans certains cas, via la doctrine.

Interprétation des CPDI: activité judiciaire domestique

L'un des deux objectifs des conventions préventives de la double imposition est la prévention de la double imposition. Un objectif secondaire est la volonté d'uniformisation et d'harmonisation des mesures et des règles tendant à ce premier objectif. Dans ce cadre, les conventions préventives de la double imposition deviennent tantôt des outils de régulation, tantôt des outils d'harmonisation. Cette réalité s'appuie sur la mise en place d'une Convention Modèle au niveau de l'OCDE ou de l'ONU, dotée de Commentaires et de mises à jour régulières afin de refléter l'actualité et les évolutions du monde et de son économie.

Cette idée se retrouve dans l'introduction de la Convention Modèle OCDE de juillet 2010:

«Tel est le principal objet du Modèle de l'OCDE de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, qui permet de régler uniformément les problèmes qui se posent le plus couramment dans le domaine de la double imposition juridique internationale. Comme l'a recommandé le Conseil de l'OCDE,¹ les pays membres, lorsqu'ils concluent ou révisent des conventions bilatérales, devraient se conformer à ce Modèle de Convention à la lumière de l'interprétation qui en est donnée dans les Commentaires et compte tenu des réserves qui y figurent et leurs administrations fiscales devraient suivre ces Commentaires, tels que modifiés de temps à autre et sous réserve des observations qu'elles ont formulées sur ceux-ci, lorsqu'elles sont appelées à appliquer et interpréter les dispositions de leurs conventions fiscales bilatérales qui sont basées sur le Modèle de Convention».

Le double visage de Janus

Selon Ovide dans ses Fastes, Janus était un Dieu à double visage:

«Alors, si étonnant avec sa double image, le divin Janus offrit soudain à mes yeux ses deux visages. Je pris peur et sentis mes cheveux se dresser de frayeur tandis qu'un froid soudain me glaçait le cœur. Le dieu,

un bâton dans la main droite, une clef dans la gauche, m'adressa, de sa bouche antérieure, les paroles que voici (...)»

Il peut paraître étonnant à ce stade de notre étude de citer Ovide. Néanmoins, comme le précise le Juge du Hoge Raad des Pays-Bas FRANK VAN BRUNSCHOT¹¹, «same authorities sitting at a table with their peers, without any interference whatsoever by representatives of taxpayers»¹².

En d'autres termes, il existe une position schizophrénique de l'administration fiscale qui, dans le cadre international conventionnel fiscal, d'une part négocie les CPDI et, d'autre part, les interprète devant les Cours et tribunaux en cas de litiges. Ce même paradoxe existe quant à l'intérêt sous-jacent. D'une part, les autorités administratives fiscales nationales négocient des conventions dans l'intérêt des résidents, mais, d'autre part, doivent tenir compte de l'intérêt du Trésor.

En effet, au Comité des affaires fiscales siègent avant tout de hauts responsables des administrations des pays membres de l'OCDE. Certes, les travaux primaires sont réalisés par l'intermédiaire de comités d'experts, mais ceux-ci sont de composition tout aussi unilatérale.

Les contribuables ne participent aucunement au travail de l'OCDE, à l'exception d'éventuelles consultations publiques de l'OCDE.

Dans ce contexte, tel Janus, l'administration fiscale a un double visage. Le premier est celui d'unique interlocuteur au niveau de l'OCDE en matière de rédaction, d'amendement ou de suppression des dispositions contenues dans le Commentaire du Modèle OCDE. Le second est celui de principal opposant des contribuables dans le cadre de litiges fiscaux portés devant les instances judiciaires nationales en matière d'interprétation d'une Convention fiscale spécifique. Il serait difficilement concevable que ce Commentaire soit doté d'une force probante plus grande que celle du commentaire administratif du CIR en droit interne, c'est-à-dire une importance relative et liant uniquement l'administration. Cette réalité, basée sur la même volonté des États membres de respecter comme principe directeur la protection de l'intérêt du Trésor, ne change pas par le seul fait que le Comité des Affaires fiscales est un organe collégial.

Enfin, les modifications systématiques et régulières du Commentaire du Modèle OCDE ne peuvent conduire à la stabilité requise en droit international public pour donner à cet outil une constance de coutume: «Lex dura, sed lex».

11. FRANK VAN BRUNSCHOT, «The Judiciary and the OECD Model Tax Convention and its Commentaries», in Tax Treaty Monitor, IBFD Bulletin, Janvier 2005, p. 5.

12. FRANK VAN BRUNSCHOT, op. cit., p. 6.

Cet intérêt différent est affirmé également par le Professeur JOHN AVERY JONES:

«The interests of the two states and Taxpayer are different. Taxpayer is interested in the total tax he pays and is normally indifferent to how this is split between the two states; each of the two states is interested only in the amount of tax paid to its state. (...) Taxpayer's remedy is then to apply to the courts of Residence State in the hope that they may agree that Source State was correct in its interpretation with the result that Residence State will give relief, or he may initiate the mutual agreement procedure in Art. 25(1) of the Model»¹³.

A *contrario*, l'ordre judiciaire interne d'un État est considéré, de par la présence et la protection d'une Constitution, comme nécessairement impartial et indépendant. Si cela n'est pas le cas, l'État ne peut être considéré comme démocratique. Dès lors, nous pensons que seule l'interprétation donnée par une autorité judiciaire, à l'occasion d'un litige porté devant elle, d'un principe, d'un concept, d'un terme ou d'une notion contenue dans une Convention fiscale spécifique, peut donner lieu à une réelle valeur interprétative. Si, dans ce cadre, une référence est faite au Commentaire, alors celui-ci peut devenir démocratiquement reconnu comme «contraignant».

Nous insistons également sur le fait que même si notre commentaire porte sur les décisions judiciaires, il est aussi possible de citer les décisions arbitrales rendues par des arbitres indépendants. Néanmoins, la non-publication de ces sentences rend leur utilisation dans des cas similaires moins aisée.

Le Prof. K. VOGEL et le Dr. PROKISCH posent le constat suivant à l'occasion du congrès de l'IFA 1993¹⁴, *«it is their goal to create legal certainty for the benefit of Contracting States as well as for taxpayers and to assure the equal application of tax laws in Contracting States. These goals require unambiguous rules that should be understood equally in both Contracting States»*.

En conclusion, afin d'atteindre l'un des objectifs principaux de la Convention, c'est-à-dire l'harmonisation de son application, en l'absence d'un tribunal international fiscal *ad hoc*, nous pensons que les jugements et arrêts rendus par des juridictions impartiales et indépendantes doivent permettre de créer un outil interprétatif majeur, basé sur le modèle anglo-saxon de *stare decisis*, qui permettrait d'arriver à cette uniformisation requise. La qualité de ces décisions jurisprudentielles dépendra, tout comme maintenant, de l'ora réservé par la critique du monde scientifique.

La conséquence de cette lecture commune au travers

du monocle de la jurisprudence des cours et tribunaux permettrait, quelque soit la tradition légale des États, d'uniformiser le vocabulaire, la terminologie et l'interprétation.

Les termes de la CPDI sont obscurs... quid?

Comme mentionné au début de notre étude, il est nécessaire de vérifier la compatibilité de notre hypothèse de recherche aux règles internationales en matière d'interprétation des traités.

Partant du principe que les Conventions fiscales peuvent être considérées comme des traités au sens du premier article de la Convention de Vienne (1969), les principes interprétatifs contenus dans ce Traité sont applicables. L'article 2 de la Convention de Vienne définit la notion de traité comme étant «un accord international conclu par écrit entre États et régi par le droit international, qu'il soit consigné dans un instrument unique ou dans deux ou plusieurs instruments connexes, et quelle que soit sa dénomination particulière». Une Convention préventive de la double imposition rentre parfaitement dans cette définition.

La troisième section (art. 31 à 33 CVDT) de la Convention concerne «L'interprétation des Traités». Étant une codification en droit international public de la coutume, son application est possible tant pour les Conventions conclues après son entrée en vigueur qu'avant celle-ci.

Les règles contenues dans ces articles sont spécifiquement reprises, pour les principaux, dans la Convention Modèle OCDE elle-même. L'article 3 (2), par exemple, contient une règle interprétative par défaut:

«Pour l'application de la Convention à un moment donné par un État contractant, tout terme ou expression qui n'y est pas défini a, sauf si le contexte exige une interprétation différente, le sens que lui attribue, à ce moment, le droit de cet État concernant les impositions auxquels s'applique la Convention, le sens attribué à ce terme ou expression par le droit fiscal de cet État prévalant sur le sens que lui attribuent les autres branches du droit de cet État».

Selon cette règle, qui se retrouve également dans les articles 31 et 32 de la Convention de Vienne, trois étapes doivent être suivies afin d'éclairer interprétativement une obscurité d'une Convention:

- Analyser la terminologie en fonction du texte de la CPDI et ce, tout en utilisant le vocabulaire et les défi-

13. JOHN F. AVERY JONES, «The One True Meaning of a Tax Treaty», in *Tax Treaty Monitor, IBFD Bulletin*, June 2001, p. 220-224.

14. K. VOGEL et R. PROKISCH, General Report, in *IFA Cahiers de droit fiscal international*, Volume LXXVIII, 1993.

nitions communes du droit fiscal conventionnel international;

- En cas de doute, vérifier la conformité de l'interprétation à la lumière du contexte général (l'évitement de la double imposition et de l'évasion fiscale) **et** du contexte particulier de celui-ci (contexte spécifique inhérent au texte);
- Enfin, si le doute subsiste, la lecture à la lumière des notions et du sens du droit interne peut être utilisée. C'est également à ce stade que les autres outils interprétatifs peuvent être utilisés tels que repris dans la Convention de Vienne.

L'OCDE recommande, quant à elle, d'adapter le Commentaire en cas de lacune décelée. Ceci n'aurait qu'un effet *ex nunc* et n'est donc pas d'un grand intérêt. Comme mentionné ci-avant, cette approche est inappropriée puisqu'elle maintient le caractère unilatéral de l'interprétation et ce, encore plus, en cas de controverse devant les juridictions de droit interne¹⁵.

Ceci est reflété dans les propos des Prof. VOGEL et PROKISCH: «*An interpretation can only be correct if it has not come about by arbitrary procedure*».

L'interprétation des CPDI à la lumière de la jurisprudence internationale

Nous venons de constater que par souci d'équité (partialité des auteurs du Commentaire) et pour renforcer la sécurité juridique (variation multiple et régulière du Commentaire), une alternative devait être trouvée à l'interprétation via le Commentaire du Modèle OCDE.

Néanmoins, afin de confirmer l'applicabilité de l'interprétation jurisprudentielle, une base légale doit être trouvée. L'article 3 de la Convention Modèle OCDE (2010) comporte une référence au «contexte» général du Traité.

Selon le Prof. BRIAN J. ARNOLD¹⁶, dans son compte-rendu du Congrès de l'IFA de Bruxelles de 2008, le Commentaire de l'article 3 (2, 12°) indique que «*Toutefois, aux termes mêmes du paragraphe 2, cette disposition ne vaut que si le contexte n'exige pas une interprétation différente. Le contexte est constitué notamment par l'intention des États contractants lors de la signature de la Convention ainsi que par le sens que la législation de l'autre État contractant attribue au terme mis en question (ceci faisant implicitement référence au principe de la réciprocité qui est à la base de la Convention). Le libellé de l'article laisse*

donc aux autorités compétentes une certaine marge de manœuvre».

Ce principe de réciprocité inclus implicitement dans chaque convention fiscale permet de raisonner en matière d'interprétation par l'entremise de références jurisprudentielles croisées rendues par les autorités judiciaires des États contractants (*cross-jurisprudence*).

Existe-t-il une jurisprudence croisée

Sir Thomas More demanderait s'il s'agit d'une Utopie. Une telle jurisprudence croisée est pourtant bel et bien présente depuis des années dans de célèbres arrêts. Cela indique, en tout état de cause, qu'un tel outil interprétatif peut satisfaire au critère d'indépendance et de constance nécessaire. Nous partons de l'hypothèse, sans expressément le mentionner à chaque fois, que les juridictions dont nous faisons État sont les plus hautes dans l'ordre hiérarchique interne de l'État.

Différents cas sont possibles:

- 1) La référence bilatérale parfaite: les hautes juridictions des deux États contractants s'auto-référencient au sujet de l'interprétation à donner au même principe ou à la même terminologie.
- 2) La référence croisée *inter partes* parfaite: la juridiction de l'État A, confrontée à l'interprétation de la CPDI entre les États A-B fait référence à la jurisprudence de l'État B dans le cadre de l'interprétation de cette même CPDI;
- 3) La référence croisée *inter partes* imparfaite: la juridiction de l'État A, confrontée à l'interprétation de la CPDI entre les États A-B fait référence à la jurisprudence de l'État C dans le cadre de l'interprétation de la CPDI A-C ou de l'interprétation de la CPDI B-C.
- 4) La référence à la jurisprudence similaire développée par des États tiers ayant une reconnaissance qualitative internationale.

Selon nous, un ordre hiérarchique doit être institué entre ces différentes possibilités. Néanmoins, chacune doit être considérée comme un outil interprétatif valable et autonome.

Afin d'illustrer ceci, nous présenterons certaines jurisprudences permettant d'étayer l'existence, selon nous, d'une telle jurisprudence «internationale» en droit fiscal conventionnel basé sur des références systématisées à la jurisprudence des cours et tribunaux des États contractants.

15. K. VOGEL, «The influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation», 54 IBFD *Bulletin* 12, 2002, 612.

16. BRIAN J. ARNOLD, «Tax treaty news — The use of Foreign Court Decisions to Interpret Tax Treaties», in *Tax Treaty Monitor, Bulletin for International Taxation*, IBFD, Jan. 2009, p. 4.

L'Inde... le meilleur modèle

Lorsque l'on consulte des bases de données telles que celle de l'*International Bureau of Fiscal Documentation* en matière de «Tax treaty case law», on remarque une expansion de la jurisprudence indienne en matière de conventions fiscales.

Afin de renforcer la valeur des arguments sur lesquels se basent les décisions rendues dans des questions fiscales internationales, les juges indiens réfèrent de plus en plus souvent aux décisions existantes dans d'autres pays, principalement le Royaume-Uni.

Dans *DaimlerChrysler India Private Limited v. Deputy Commissioner of Income Tax* (ITA No. 968/PN/03), la Cour d'appel fiscale de Pune (Pune Income Tax Appellate Tribunal) a rendu un arrêt le 21 janvier 2009 concernant l'interprétation de la Convention Germano-Indienne¹⁷. A cette occasion, la Cour a pu utiliser le système des références jurisprudentielles pour baser une partie de son interprétation de la convention. «*While there are no judicial precedents on this issue from Indian judicial forums, there are quite a few judgments by the judicial bodies abroad, which deal with this aspect of the matter. These judgments include judgments from German Federal Tax Court, US Court of Appeal, French Supreme Administrative Tribunal and the UK's House of Lords. Undoubtedly, judicial precedents from judicial bodies abroad cannot have any binding value, but these precedents surely deserve due and careful consideration. This is a truly two way traffic now and not only that Indian judicial forums are taking note of and following the judicial precedents abroad, even the foreign judicial bodies are taking due note of judicial precedents from India. The decision of this very Tribunal in the case of Western Union Financial Services Inc (101 TTJ 56/ 8 ITLR 1067) has been taken note of by the Canadian Federal Court in the case of Knights of Columbus (10 ITLR 827). Because there is a widespread uniformity of many of the provisions of bilateral tax treaties, most of which are directly or indirectly derived from the OECD Model and Commentaries, it is not uncommon that a court in Country A may find it useful in interpreting a tax treaty between country A and Country B to refer to and gain guidance from a decision of a court in say, Country C interpreting a treaty between Country C and B or even C and D where the treaty provision is virtually the same as the treaty provision in issue. On the subject of using foreign judgments to achieve uniformity of interpretation, Lord Denning, in the case of Corocraft, said: «If such be the view of the American courts, we surely should take the same view. This convention should be given the same meaning throughout all the countries who were parties to it» (1 Q.B. 616). The importance of uniformity of interpreta-*

tion of expressions which are used in global treaty networks can thus hardly be overemphasized (...)».

Canada ... référence jurisprudentielle

Les juridictions du Canada, et plus particulièrement la Tax Court of Canada, sont souvent considérées comme rendant des jugements en matière fiscale conventionnelle de qualité et ce, plus particulièrement eu égard aux raisonnements tenus et à la rigueur scientifique y afférent. Il est, dès lors, assez logique que les arrêts de principes rendus par cette Tax Court sont publiés et commentés dans les revues fiscales internationales et régionales, voire nationales.

Un exemple est l'arrêt *Prévost* (10 ITLR 736) dans lequel la Tax Court of Canada a rendu un arrêt internationalement diffusé et commenté où une référence claire est faite à la jurisprudence du Hoge Raad des Pays-Bas.

«(43) Professor van Weeghel concluded that under Dutch law PHB.V. is the beneficial owner of *Prévost's* shares. He relied, in particular, on an interpretation by the Hoge Raad (6 April 1994, BNB 1994/217, sometimes called the «Royal Dutch» case). In his report Professor van Weeghel described the facts and ratio of that case as follows (...)

«Based on the Hoge Raad's interpretation, Professor van Weeghel concluded that (...)

Puis renforçant des points de vues en se basant sur d'autres États:

«The respondent's view is that a reconciliation of the three language versions of the Tax Treaty results in a meaning that requires a search behind the legal relationships in order to identify the person who, as a matter of fact, can ultimately benefit from the dividends. The respondent seeks support from a non tax case before the England and Wales Court of Appeal that was called upon to interpret the term «beneficial ownership» within the context of the civil law of Indonesia: *Indofood International Ltd. v. JP Morgan Chase Bank N.A. London Branch*».

Dans *Canadian Pacific Ltd. v. The Queen* (76 DTC 6120 at p. 6135), visant l'interprétation de la Convention Canada-USA de 1942:

«While it is true that this Court has the right to interpret the Canada-US Tax Convention and Protocol itself and is no way bound by the interpretation given to it by the United States Treasury, the result would be unfortunate if it were interpreted differently in the two countries when this would lead to double taxation. Unless, therefore, it can be concluded that the interpretation given in the United States is manifestly erroneous it is not desirable to reach a different conclu-

17. Deloitte, *India Tax Alert*, 6 Février 2009, «ITAT rules Indian sub of listed foreign company entitled to loss carryforward».

sion, and I find no compelling reason for doing so.»

La même Cour a également utilisé à maintes reprises des arrêts britanniques tels que les arrêts *Indofood* (*Indofood International Ltd. v. JP Morgan Chase Bank N.A. London Branch*).

D'autres références¹⁸ sont souvent utilisées par la Tax Court of Canada telles que la jurisprudence de son homologue américain US Tax Court^{19, 20}:

«Nevertheless, a number of matters were common ground between the experts. First, the proper interpretation and application of the Dutch DTA in Indonesia is a matter for the courts of Indonesia. Second, the Dutch DTA must be interpreted in accordance with the ordinary meaning to be given to its terms in their context and in the light of its purpose and object, as required by Article 31 of the Vienna Convention on the Law of Treaties 1969, and having regard to substance over form, as required by the law of Indonesia. Third, on matters of such interpretation the Indonesian courts would have regard to the official commentary on the OECD model Double Tax Agreement on which the Dutch DTA is, and previously the Mauritian DTA was, based, (...) in any event there is no decision of the Indonesian courts on any of the points on the Dutch DTA which arise in this case²¹ (...)»²².

Ceci est confirmée récemment dans l'arrêt *GlaxoSmithKline Inc. (Glaxo) v. Her Majesty the Queen* où une référence explicite est faite à la jurisprudence américaine:

«I agree with the respondent that the Supply Agreement with Adechsa and the Licence Agreement with Glaxo Group cover separate matters and that they are to be considered independently as required by *Singleton*. The United States Tax Court came to a similar conclusion in a transfer pricing case, *Bausch & Lomb, Inc. v. Commissioner*. It may very well be that a 40 percent total profit to Glaxo Group is reasonable; however, the issue before me is whether the purchase price of the ranitidine was reasonable. One cannot combine the two transactions and ignore the distinct tax treatments that follow from each».

Dans ce même arrêt, la jurisprudence Australienne fut également retenue (Administrative Appeals Tribunal of Australia) et plus particulièrement l'arrêt *Roche Product Pty Limited and Commissioner of Taxation*²³.

L'Australie²⁴, la Nouvelle-Zélande²⁵, l'Afrique du Sud²⁶, l'Allemagne²⁷, le Luxembourg²⁸ ou encore l'Inde²⁹ utilisent des références croisées comme outil interprétatif.

Tableau réalisé par le Prof. Philip Baker à l'occasion de l'IFA 2008:

Cas	Cour	Cour étrangère citée
<i>Prévost Car</i>	Tax Court of Canada	UK; Pays-Bas
<i>*Knights of Columbus</i>	Tax Court of Canada	Inde
<i>Smallwood</i>	Special Commissioners, UK	Canada; Australie
<i>Kinsella</i>	Irish High Court	UK; Australie
<i>Avowal</i>	New Zealand High Court	Canada; UK; Australie
<i>Mashreqbank</i>	Indian ITAT	Canada
<i>Memman</i>	Indian AAR	Canada; UK
<i>Canwest</i>	Tax Court of Canada	Finlande; France
<i>Green Emirate</i>	Indian ITAT	Canada; UK
<i>Metchem</i>	Indian ITAT	UK
<i>Hindalco Industries</i>	Indian ITAT	Allemagne; UK; Canada
<i>Yoon v. R</i>	Tax Court of Canada	USA
<i>Allchin v. R</i>	Tax Court of Canada	Australie
<i>Chettiar</i>	Indian Supreme Court	Australie
<i>*Azadi Bachao Andolan</i>	Indian Supreme Court	USA; Australie; UK
<i>X</i>	Hoge Raad	Canada; Danemark; Australie; USA
<i>Pacific Network Services</i>	Federal Court, Canada	Australie

18. *Hinkley v MNR*, 91 DTC 1336 (Cas britannique); *Quig Gang KLi v The Queen*, 94 DTC 6059 avec la mention de cas US (*Quidwai v Commr.* (1984) 47 TCM 962, *Siddiqui v Commr.* (1978) 70 TC 553; *Budhwani v Commr.* (1978) 70 TC 287 ainsi que de décisions Britanniques concernant le Traité Canada-US 1942 (*The Queen v Bank of Nova Scotia*, 81 DTC 5115).
19. DAVID A. WARD, *op. cit.*, p. 177.
20. Voir aussi les directives de l'Administration fiscale du Royaume-Uni (HMRC) concernant l'interprétation de la notion de bénéficiaire effectif dans le contexte des Conventions fiscales et de la doctrine *Indofood*. (<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/INTM332040.htm>)
21. Ceci est donc à lire *a contrario*.
22. *Indofood*, para 24.
23. [2008] AATA 639 (22 juillet 2008)
24. Ex. *Thiel v FCT*, 90 ATC 4717, 1990.
25. Ex. *Bundesfinanzhof in CIR v United Dominions Trust Ltd.* (1973) 1 NZTC 61.028.
26. ITC 1473, 52 SATC 128: «The court referred with approval to German case law in order to determine the intention of the contracting states when interpreting the double taxation agreement between South Africa and Germany», mentionné dans la Thèse de ANNET WANYANA OGUTTU, *Curbing offshore tax avoidance: the case of south african companies and trusts*, University of South Africa, Novembre 2007, p. 233.
27. La Bundesfinanzhof devant interpréter la Convention Allemagne-Suisse mit en avant une décision de la Cour Fédérale Suisse (16 Mars 1994, I(b), 186/93).
28. Contra. Décision du 3 décembre 2001, cas n° 12831 rendu le 23 April 2002, n° 14442C.
29. KLAUS VOGEL, «The Supreme Court of India rules on Tax treaties», in *Tax treaty News — Tax Treaty Monitor, IBFD Bulletin*, Janvier 2004, p. 3: «During the last years, India's case law on tax treaty matters has become more and more substantial as well as sophisticated. This is why the country's first Supreme Court decision concerning a tax treaty (decision of 7 October 2003, *Union of India v. Azadi Bachao and others*) deserves attention not only by Indian tax experts but also by specialists from other parts of the world».

Cas	Cour	Cour étrangère citée
* <i>Unisys Corp</i>	NSW Supreme Court	UK; Nouvelle Zélande; Rhodesie; USA; Canada; Afrique du Sud
<i>Edwards v. R</i>	Tax Court of Canada	USA; Nouvelle Zélande
<i>Schneider</i>	French Conseil d'Etat	UK
<i>Cheek</i>	Tax Court of Canada	USA; Australie
<i>Chong</i>	Federal Court of Australia	Canada
<i>Dudney</i>	Court of Appeal, Canada	Norvège; Belgique
<i>Memec</i>	Court of Appeal, England	Allemagne

Cas additionnels:

- *Aktiebolaget Volvo* (1978) 36 FLR 334 (Australie)
- *Amurta* case ECJ (2007) Cas C-379/05
- *Bacha Guzdar v CIT* (1954) 27 ITR 1 (SC) (Inde)
- *Balagi Shipping* (Indie)
- *Calcutta Co v CIT* (1959) 37 ITR 1 (SC) (Inde)
- *Canadian Pacific v The Queen* 76 DTC 6120 at 6135 (Canada)
- *CIT v AG Naidu* (1964) 53 ITR 114 (SC) (Inde)
- *CIT v Vishakapatnam Port Trust* (1983) 144 ITR 146 (AP) (Inde)
- *Commerzbank* [1990] STC 285 (UK)
- *Hoge Raad BNB* 1992/37 (Pays-Bas)
- *Hunter Douglas* 79 DTC at 5344 (Canada)
- **JFP Energy* [1990] 3 NZLR 536 (NZ)
- *McDowell & Co Ltd v CTO* (1985) 154 ITR 148 (SC) (Inde)
- *Melford* [1982] 2 SCR 504 (Canada)
- *MIL (Investments)* [2006] TCC 460 (Canada)
- *PanAmSat case* (2002) (Chine)
- *Philip Morris cases* (2002) 4 ITR 903, 947
- *Roche Products* [2008] FCA 639 (Australie)
- *Saint-Gobain case ECJ* (1999) Cas C-307/97
- *SET Satellite* (Bombay High Court, Inde, 2008)
- *Taisei Fire & Marine Insurance Co* 104 TC 535 (1995) (USA)

Doubles références...

Que doit-on penser des cas où les références sont faites dans les deux juridictions (et ce, d'une manière renforcée en cas de système basé sur les *stare decisis*) en confirmant que la vision de l'autre Cour est correcte? Ne peut-on pas penser dans ce cas-là qu'en égard à la place importante de la jurisprudence dans ces États, cette interprétation bilatérale doit être considérée comme fixée et figée? N'y a-t-il pas, dans ce cadre-là,

une interprétation définitive, sauf revirement bilatéral ou modification du Traité?

Dans *Donroy Ltd. v U.S.*³⁰, où la question fut posée concernant la Convention Canada-USA de 1942:

«*In the State of California, and, indeed, in Canada, a partnership, unlike a corporation, is considered to be not a legal entity, but an association of individuals. Our attention has not been called to any authority to the effect that a limited partnership in this respect is any different from a general partnership. Reed v. Industrial Accident Commission, 10 Cal.2d 191, 73 P.2d 1212, 114 A. L.R. 720 (1937); also, No. 630 v. MNR (1959) Canadian Tax Appeal Board, D TC, 300, 302(...)*»

Plus récemment, le 8 avril 2010, cette même Cour suprême du Canada confirma une pratique de la US Supreme Court dans *TD Securities (USA) LLC v. Her Majesty the Queen*.

UK de John Avery Jones

Le Royaume-Uni est probablement en Europe le pays ayant fait le plus souvent référence à la jurisprudence fiscale étrangère pour corroborer une thèse ou pour renforcer un point de vue dans le cadre de l'interprétation d'une convention fiscale.

Les arrêts les plus célèbres, dans ce contexte, furent rendus sous l'égide du Prof. JOHN AVERY JONES.

A titre d'exemple, dans l'affaire *FC Bank Plc c. The Commissioners of HMRC*, le Prof. AVERY JONES débute son analyse par un récapitulatif complet de la position adoptée dans *Smallwood v HMRC (2008) STC (SCD) 629* concernant «The approach to interpreting a treaty».

Dans ce cadre, une référence directe fut faite à l'interprétation par la jurisprudence:

«*Subsequent commentaries on a convention or treaty have persuasive value only, depending on the cogency of their reasoning. Similarly, decisions of foreign courts on the interpretation of a convention or treaty text depend for their authority on the reputation and status of the court in question: per Lord Diplock (at 283-284) and per Lord Scarman (at 295)*»

et il poursuit en précisant:

«*Aids to the interpretation of a treaty such as travaux préparatoires, international case law and the writings of jurists are not a substitute for study of the terms of the convention. Their use is discretionary, not mandatory, depending, for example, on the relevance of*

30. (1962) 301 F. 2d 200.

such material and the weight to be attached to it: per Lord Scarman (at 294)».

Suite à ce rappel des principes généraux en matière d'interprétation des Conventions fiscales, le Prof. AVERY JONES les applique au cas d'espèce en insistant sur la nécessité de préserver une cohérence internationale dans le cadre de l'interprétation d'une disposition qui est «largement utilisée dans les Conventions fiscales»:

«We are fortified in reaching the conclusion that the Treaty prohibits the denial of group relief where there is a US (as opposed to a UK) holding company and rely on the fact that courts at the highest level in at least three other countries have reached the same conclusion on identical (or near so) treaty provisions in relation to similar reliefs in their respective jurisdictions. We regard it as important that courts give consistent interpretations of treaty provisions contained in the OECD Model that are widely used in tax treaties».

Il décide, dès lors, de se référer aux arrêts des cours des Pays-Bas (Hoge Raad, 23 décembre 1992, *BNB 1993/71c*), de la Finlande (Finnish Supreme Administrative Court, *Decision KHO 10.05.2000/864* et *KHO 1992-B-509*) ou encore de Suède (Swedish Supreme Administrative Court, *RA 1996 ref. 69* et *1998 ref. 49*).

Afin de conclure et de se rallier à toutes ces jurisprudences:

«We rely on all the above cases as support for the decision we have reached on the wording of the Treaty provision and in particular on the reasoning of the Dutch Advocate General upheld by the Dutch Supreme Court, which accords with the approach in Boake Allen».

«There is nothing in the Commentary that causes us to change the view we have reached on the wording of the provision in the light of Boake Allen and supported by decisions in three other countries».

Le raisonnement du Prof. AVERY JONES, que nous plébiscitons, permet de stabiliser et d'harmoniser l'interprétation de principes et de la terminologie communément utilisée dans les Conventions fiscales de commune inspiration. Nous pensons que cette approche devrait être encouragée et soutenue d'une manière accrue.

Interprétation jurisprudentielle indirecte

Une alternative serait, pour les États n'ayant pas l'habitude de faire référence à la jurisprudence des autres États, dans des cas bien précis (principalement où des questions de principe sont posées) de faire témoigner des experts de l'État étranger exposant l'attitude de l'État partenaire face à cette question. Il serait fort probable que, dans le cadre d'un tel exposé, une référence explicite à la jurisprudence de cet État soit faite.

Cela peut également être le cas dans le cadre d'une prise de position indirecte comme dans *Barclays Bank plc v. Franchise Tax Board of California*³¹ où le Royaume-Uni a envoyé une lettre de support (amicus letter) à la Cour Suprême des USA. Un autre exemple équivalent serait *The Queen v. Crown Forest Industries*³² où les États-Unis décidèrent de prendre position et de soutenir celle du fisc Canadien.

Création d'un Tribunal International Fiscal: la CJUE

L'hypothèse que nous défendons, qui peut se résumer à la création indirecte d'une jurisprudence internationale en matière de conventions fiscales, est majoritairement contestée. Néanmoins et paradoxalement, l'idée d'une jurisprudence internationale émane d'un tribunal international fiscal est soutenue par la grande majorité de la doctrine et est systématiquement plébiscitée par les organismes internationaux.

Dès lors, pourrait-on imaginer la création d'une telle Cour? Nous le pensons, mais avec de grandes difficultés à la clé.

Une alternative existe néanmoins et se retrouve dans l'application de l'article 273 TUE (ex-239 Traité CE): «La Cour de justice est compétente pour statuer sur tout différend entre États membres en connexité avec l'objet des traités, si ce différend lui est soumis en vertu d'un compromis».

Quelle est la portée de cet article? Cet article permet de transformer la Cour de Justice en juge international. Il est reconnu que la Cour de Justice est friande de compétences complémentaires et que l'application d'une telle disposition, prévue par les Traités, ne devrait pas poser de problème à la Cour.

En vertu d'un «compromis», c'est-à-dire un traité bilatéral telle une Convention fiscale, les États Membres pourraient soumettre un différend à l'appréciation de la Cour si celui-ci est connexe à l'objet des Traités.

31. 512 US 298 (1994), cite dans J. AVERY JONES, *op. cit.*, p. 222, note 19.

32. 95 DTC 4389

Sans trancher cette dernière question, nous partirons d'un exemple. La Convention fiscale³³ entre l'Autriche et l'Allemagne de 2000 contient, en son article 25, une disposition basée sur l'article 273 TUE.

«25.5 *If any difficulty or doubt arising as to the interpretation or application of the Convention cannot be removed by the competent authorities by the use of the mutual agreement procedure as provided for by the foregoing paragraphs of this Article within a period of 3 years from the date of initiation of the procedure, the States upon application of a person covered by paragraph 1 shall be **obliged to refer the case to arbitration proceedings before the European Court of Justice** pursuant to Article 239 of the EC treaty*».

La présence de ce paragraphe dans l'article concernant l'arbitrage permet aisément de penser que la valeur d'une décision rendue par la Cour de Justice n'aurait qu'une portée *inter partes* de sentence arbitrale.

Néanmoins, la Cour de Justice ne se contenterait pas rendre des sentences sans tenir compte d'une certaine cohérence d'ensemble. Une multiplication de telles décisions rendues par une Cour commune et reconnue pour sa compétence N'est-il pas probable que la Cour prévoit également une consultation d'autres Etats ou utilise comme base de raisonnement la jurisprudence croisée des Cours Suprêmes des Etats Membres? Nous le pensons.

Est-il envisageable, en parallèle à la constitution d'un Tribunal international *ad hoc*, d'intensifier le recours à la Cour de Justice? Ne devrait-on pas amender le Modèle OCDE afin d'y inclure la compétence pour les Etats membres de la Cour de Justice de l'Union européenne? Nous le pensons.

A notre connaissance, la Cour de Justice n'a pas encore été saisie d'un différent «arbitral» basé sur l'article 25 de la Convention Austro-Allemande. Néanmoins, nous ne doutons pas que si le cas devait se présenter, la Cour se considérerait compétente et rendrait une sentence basée sur les mêmes règles procédurales qu'en cas de litige communautaire. Cela devrait conduire à l'instruction de l'affaire par un Avocat général et par la remise par les parties de mémoires concernant leur interprétation de la norme contestée. Enfin, comment pourront réagir les autres Etats membres? Pourrait-on imaginer une intervention d'un autre Etat membre qui, se sentant concerné parce qu'il reconnaît également la compétence de la Cour, s'essime en droit de donner un point de vue?

Création d'un Tribunal International Fiscal: la «commission arbitrale permanente»

Dans le cadre de l'Union européenne, une référence à la Cour de Justice comme arbitre impartial est assez aisée. En outre, une standardisation de cette procédure permettrait de créer, comme en droit communautaire, une jurisprudence, certes indirecte (puisque les sentences n'auraient qu'une portée *inter partes*), supranationale.

Une alternative serait, pour de grands ensembles de pays dont le poids et l'importance au niveau de l'OCDE sont reconnus, d'instituer sur base de l'article 25 du Modèle amendé, une commission arbitrale permanente en matière fiscale conventionnelle.

Dans le cadre de l'article 26 (art. 25 Modèle OCDE) de la Convention fiscale entre le Canada et les Etats-Unis:

«*Si les difficultés ou les doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la Convention ne peuvent être réglés par les autorités compétentes conformément aux paragraphes précédents du présent article, le cas peut, avec l'accord des deux autorités compétentes et du contribuable, être soumis à l'arbitrage, pourvu que le contribuable consente par écrit à être lié par la décision de la commission d'arbitrage. La décision de la commission d'arbitrage dans une affaire donnée lie les deux Etats à l'égard de cette affaire. La procédure à suivre sera précisée dans un échange de notes entre les Etats contractants. Les dispositions du présent paragraphe seront applicables lorsque les Etats contractants se seront entendus sur ce point par l'échange de notes*»³⁴.

Le recours à une commission arbitrale peut être également les prémices à l'instauration d'un tribunal fiscal international. En effet, eu égard à la note publiée par l'IRS³⁵, la nomination des membres de ce tribunal bilatéral impartial est représentative d'un grand professionnalisme:

- Chaque Etat désigne un membre de la Commission dans un délai de 60 jours;
- Si un des Etats fait défaut au point précédent, l'autre Etat contacte le membre hiérarchiquement le plus élevé du Secrétariat du Comité des Affaires fiscales de l'OCDE qui n'est ni un citoyen canadien, ni un citoyen américain. Cette personne désignera le membre de l'Etat défaillant endéans 60 jours;
- La même procédure est suivie dans le cadre de la désignation du président de la Commission;

33. J. AVERY JONES, *op. cit.*, p. 224; ROBERT A. GREEN, «The Interaction of tax and Non-Tax Treaties», in *Tax Treaty Monitor, IBFD Bulletin*, Juin 2002, p. 256.

34. Une note a été publiée à ce sujet explicitant la procédure à suivre et les cas où l'arbitrage n'est pas autorisé http://www.irs.gov/pub/irs-utl/2010_arbitration_mou_nov_8-10_-_final.pdf. Des lignes directrices ont également été émises: www.irs.gov/pub/irs-utl/2010_-_arbitration_-_board_operating_guidelines_nov_8-10_final.pdf

35. *Op. cit.*

- Les autorités compétentes ne désigneront pas d'anciens membres de l'administration sauf si ceux-ci ont quitté leur responsabilité depuis plus d'un an;
- En matière d'expertise, les autorités compétentes désigneront des membres qui sont reconnus comme ayant une expertise particulière en matière de conventions fiscales et de droit fiscal international. Ils ne doivent par contre pas avoir été juge ou arbitre au préalable.
- Chaque membre doit être impartial et indépendant avant et après la nomination, et ce, pour un délai raisonnable.
- Avant d'accepter sa nomination, chaque membre doit présenter tout fait ou circonstance pouvant mettre en doute son indépendance ou son impartialité. Cette obligation existe durant toute la durée de la nomination.

Nous pouvons penser que les membres d'une telle commission pourraient, dans d'autres cas, être nommés pour arbitrer d'autres conflits interprétatifs entre leurs pays et d'autres partenaires. A la suite de tels renouvellements, ne pourrait-on pas imaginer que ce représentant «usuel et reconnu» de l'État x deviendrait au fur et à mesure de ses renominations, un «juge» arbitral permanent. L'ensemble de ces juges permanents pourrait constituer la base d'une nouvelle juridiction permanente qui disposerait d'une base jurisprudentielle reconnue qui regrouperait l'ensemble des sentences arbitrales rendues par ces juges.

Une telle procédure devrait être développée et encouragée dans le cadre de l'article 25 de la Convention Modèle OCDE. La nomination de «juges» arbitraux permanents pourrait accélérer la création d'un tribunal international ad hoc.

Conclusion

Le congrès 2008 de l'International Fiscal Association qui s'est tenu à Bruxelles fut l'occasion pour les plus

éminents scientifiques de la fiscalité de se réunir autour des thèmes actuels les plus cruciaux. Le séminaire 7, présidé par le Prof. R. VANN (Sidney University), fut consacré au thème abordé dans la présente étude³⁶ et insista sur l'importance accrue de la jurisprudence internationale des cours et tribunaux³⁷.

Cet outil interprétatif, qui est accessible d'une manière aisée par l'intermédiaire de banques de données privées telles que celles de l'IBFD ou encore dans le cadre des publications doctrinales ou de commentaires d'arrêts importants, peut être considéré comme moins partial que l'utilisation des commentaires des modèles OCDE ou ONU, non seulement eu égard à la composition fortement étatique du Comité des Affaires fiscales de l'OCDE, mais également de par l'impartialité constitutionnelle des juges qui rendent, dans le cadre de débats contradictoires, une décision pouvant servir à d'autres dans des cas similaires.

Enfin, la majorité de la doctrine, soutenue par des organisations internationales telles que l'IFA, insiste sur l'indispensable mis en place, dans le cadre d'une augmentation exponentielle du nombre de conventions négociées, renégociées ou conclues qui sont quotidiennement interprétées par des juges nationaux, d'une instance supranationale ayant une compétence en matière conventionnelle fiscale internationale. Une possibilité réside au niveau des pays membres de l'Union Européenne de transférer systématiquement cette compétence à la Cour de Justice de l'Union Européenne (en suivant le système Germano-Autrichien) ou encore au niveau international par la création d'une juridiction telle la Cour internationale de fiscalité (International Tax Court) au niveau, par exemple, de l'OCDE.

Si une telle instance est créée, nous pensons que la jurisprudence actuelle des cours et tribunaux nationaux pourrait devenir la base de la *case law* du nouveau tribunal.

36. Le congrès de l'IFA 2004 fut également l'occasion de l'étude de cette thématique dans le cadre de son séminaire G présidé par le Prof. Peter J. Wattel: «How judges judge international tax cases».

37. BRIAN J. ARNOLD, «Tax treaty news — The use of Foreign Court Decisions to Interpret Tax Treaties», in *Tax Treaty Monitor, Bulletin for International Taxation*, IBFD, Janvier 2009, p. 4.

Les notions d' «impôt» & de «rétribution»: commentaire de l'arrêt n° 172/2006 du 22 novembre 2006 de la cour d'arbitrage

Aurélien Bortolotti

Assistant à la Faculté de droit de l'Université de Liège, avocat

Cour d'arbitrage: devenue Cour constitutionnelle depuis la révision de la Constitution du 7 mai 2007, (*M.B.*, 8 mai 2007, p. 25.101). Nous utiliserons la terminologie Cour d'arbitrage pour les arrêts rendus antérieurement au 7 mai 2007 et Cour constitutionnelle pour les arrêts rendus postérieurement à cette date.

TABLE DES MATIÈRES

Introduction	15
I. Arrêt n° 172/06 de la Cour d'arbitrage du 22 novembre 2006	15
a. Faits et issue du litige	15
b. Solution adoptée par la Cour d'arbitrage	17
c. Arrêt n° 203.303 du Conseil d'Etat du 27 avril 2010	18
II. Arrêt n° 172/2006, point de départ des thèses en présence	18
a. La notion d'impôt	18
b. La notion de rétribution	19
c. La Troisième voie	22
d. Essai d'une nouvelle solution	24
III. Conclusion	26

Introduction

1. Il n'est pas rare de voir de nombreux ouvrages consacrés à la détermination du régime juridique applicable à tels types d'impôts ou de rétributions. Cependant, très peu d'auteurs se consacrent véritablement à l'étude des notions fondamentales que sont ces impôts et ces rétributions. Il ressort de ces quelques théories des composantes, similaires, mais pas de pensée unique.

2. Il nous a ainsi été demandé d'analyser ces notions au travers d'un arrêt de la Cour d'arbitrage, saisie sur questions préjudicielles posées par le Conseil d'Etat¹. La procédure pendante devant la Cour d'arbitrage concernait trois parties, à savoir l'Etat belge, la Région flamande et la S.A. EUROFIBER. Dès lors que l'Etat belge était étranger à la problématique envisagée, nous

avons délibérément choisi de glisser d'une procédure à une autre afin d'étudier la solution proposée par la Cour et d'examiner la position défendue par l'auditeur général du Conseil d'Etat sur les notions de «rétribution» et d'«impôt».

3. Nous tenons à insister sur la terminologie utilisée en cette matière. Souvent, la doctrine et la jurisprudence assimilent rétribution et redevance, conférant une priorité à la seconde notion. Nous ne partageons pas cette analyse. En effet, la redevance n'est pas visée par la Constitution, à la différence de la rétribution. Par conséquent, si effectivement ces notions sont identiques, c'est la redevance qui est un synonyme de la notion de rétribution, raison pour laquelle nous n'utiliserons que ce dernier concept au cours de ce travail.

4. Dès lors qu'il ne s'agit que d'une présentation générale des concepts d'«impôt» et de «rétribution», les éléments et principes généraux qui en découlent ne seront pas étudiés en détails. Nous avons, cependant, voulu analyser des cotisations qui ne sont ni des rétributions, ni des impôts et développer ainsi notre propre théorie. Cette dernière s'écarte radicalement des positions doctrinales traditionnelles.

I. Arrêt n° 172/06 de la Cour d'arbitrage du 22 novembre 2006

a. Faits et issue du litige

5.1. La Région flamande avait adopté, le 18 décembre 1992², un décret contenant des mesures d'accompagnement au budget de l'année 1993. Ce décret énonçait, en ses dispositions 40 et 41, ce qui suit:

«Article 40 § 1^{er} *L'usage privatif du domaine des routes et de leurs dépendances relevant de la gestion de la Région flamande, des cours d'eau et de leurs dé-*

1. C.E., arrêt n° 151.284, 29 novembre 2005.

2. *M.B.*, 8 avril 1993, p. 7.616.

pendances, des digues de mer et des digues peut faire l'objet d'une autorisation.

§ 2 *L'obtention d'une autorisation est soumise au paiement d'une rétribution qui peut être composée soit d'un droit fixe, soit d'un droit fixe et une partie variable. La rétribution due peut être levée une fois ou périodiquement.*

Article 41 *Le Gouvernement flamand est habilité à fixer les conditions et la procédure concernant l'octroi de l'autorisation ainsi que le montant et le mode de perception de la rétribution».*

5.2. Sur la base de cette dernière disposition, un arrêté du Gouvernement flamand relatif à l'octroi de licences, à la fixation et la perception de rétributions pour l'utilisation privative du domaine public des routes, des voies navigables et leurs dépendances, des digues maritimes et des digues, avait été pris le 29 mars 2002³.

6. Le droit régional flamand prévoyait donc de réclamer aux opérateurs de réseaux publics de télécommunications une rétribution en échange de l'autorisation requise en vue de l'usage privatif du domaine des routes (et dépendances), des cours d'eau (et dépendances), de la digue de mer et des digues *sensu stricto*, relevant de la gestion de la Région flamande. Cependant, la loi du 21 mars 1991 portant réforme de certaines entreprises publiques économiques⁴, via ses articles 97 et 98, imposait à toutes les autorités de ne pas percevoir d'impôt, taxe, péage rétribution ou indemnité, de quelque nature que ce soit, afférent à l'usage privatif du domaine des routes (et dépendances), des cours d'eau (et dépendances), de la digue de mer et des digues *sensu stricto*.

7. L'Etat fédéral avait introduit un recours en annulation de cet arrêté du Gouvernement devant la section administrative du Conseil d'Etat, le 29 juillet 2002. La question de savoir quelle autorité était compétente sera étudiée succinctement afin de nous concentrer sur la notion centrale de rétribution. Si l'Etat fédéral devait être considéré comme la seule autorité habilitée à agir, les mesures adoptées par la Région flamande devraient être annulées et le décret régional de 1992, bien que toujours présent dans l'ordre juridique interne, ne pourrait être mis en œuvre, vu l'absence de recours en annulation dans les six mois de la publication de cette mesure au Moniteur belge (Article 3, § 1^{er}, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage⁵).

8. Le principal argument de l'Etat fédéral était que l'arrêté du Gouvernement flamand violait les dispositions constitutionnelles et législatives qui lui attribuaient le pouvoir de régler les télécommunications

publiques, matière qui, en raison de son indivisibilité technique et économique, requerrait une égalité de traitement sur le plan national. La Région flamande arguait, quant à elle, que l'article 6, § 1^{er}, X, 1, 2, et 2bis, de la loi spéciale du 8 août 1980⁶ lui accordait une compétence exclusive en matière d'utilisation privative des propriétés relevant de son propre domaine public régional. En outre, elle soutenait quelle n'empiétait aucunement sur la compétence fédérale en matière de télécommunications.

9.1 Vu la demande conjointe de l'Etat fédéral, de la Région flamande et de l'Auditeur général, le Conseil d'Etat a décidé de poser quatre questions préjudicielles à la Cour d'arbitrage sur la validité du décret flamand du 18 décembre 1992 et des articles 97 et 98 de la loi du 21 mars 1991 portant réforme de certaines entreprises publiques économiques au regard des règles fixant les compétences respectives de l'Etat et des Régions⁷. Le Conseil d'Etat déplorait que l'auditorat n'ait pas procédé à l'étude de la question du mode de calcul de la rétribution et de son influence sur la notion de rétribution ou d'impôt. Il s'exprimait comme suit: «*Le Conseil doit se limiter à admettre que la critique de la légalité fondée sur la qualification d'impôt est sans rapport avec le décret même qui fait expressément mention d'une rétribution, qu'elle ne porte que sur l'arrêté et, par conséquent, n'influe pas sur la question qui serait éventuellement posée à la Cour d'arbitrage, qui a uniquement vocation à contrôler les normes légales; que toutefois, pour la clarté du débat juridique, il aurait été souhaitable, avant toutes choses, de clarifier la nature de perception en cause — un impôt ou une rétribution — dès lors que les règles de répartition des compétences entre l'Etat et les Régions diffèrent selon qu'il s'agit d'un impôt visé à l'article 170, § 2, de la Constitution; que ce point requiert toutefois que le Conseil d'Etat statue sur le cinquième moyen; que l'auditorat a cependant omis d'examiner ce moyen, de sorte que la Conseil d'Etat n'est présentement pas en mesure de se prononcer à ce sujet, hors même qu'une réponse favorable à la partie requérante (Etat fédéral) pourrait partiellement vider de sons sens la question préjudicielle posée à la Cour d'arbitrage*».

9.2. Les deux questions préjudicielles qui intéressent le présent article étaient rédigées de la sorte: «*2. Les articles 40, § 2, à 43 du décret flamand du 18 décembre 1992 contenant des mesures d'accompagnement du budget 1993 violent-ils les règles qui déterminent les compétences respectives de l'Etat et des Régions en réclamant une rétribution aux opérateurs de réseaux publics de télécommunications pour l'autorisation requise en vue de l'usage privatif du*

3. M.B., 30 mai 2002, p. 23.494.

4. M.B., 27 mars 1991, p. 6.155.

5. M.B., 7 janvier 1989, p. 315.

6. M.B., 15 août 1980, p. 9.434.

7. C.E., arrêt n° 151.284, 29 novembre 2005.

domaine des routes et de leurs dépendances relevant de la gestion de la Région flamande, des cours d'eau et de leurs dépendances, de la digue de mer et des digues?

4. L'article 98 de la loi du 21 mars 1991 portant réforme de certaines entreprises publiques économiques viole-t-il les règles qui déterminent les compétences respectives de l'Etat et des régions en interdisant à la Région flamande de réclamer une rétribution aux opérateurs de réseaux publics de télécommunications pour le droit d'usage du domaine public des routes et de leurs dépendances relevant de la gestion de la Région flamande, des cours d'eau et de leurs dépendance, de la digue de mer et des digues?».

10. Les concepts d'impôt et de rétribution auraient pu être ignorés par la Cour d'arbitrage, s'il n'y avait eu intervention volontaire de la S.A. EUROFIBER. En effet, cet opérateur de réseau de télécommunications public, usagé du domaine public de la Région flamande, était soumis au paiement de l'indemnité instituée par le décret litigieux. A l'instar de l'Etat belge, cette société avait introduit auprès du Conseil d'Etat un recours en annulation de l'arrêt du Gouvernement flamand précité. Malgré la connexité des faits, ces affaires n'avaient pas été jointes. Du fait de l'identité des questions de droit soulevées au cours de ces procédures, la S.A. EUROFIBER estimait, à juste titre, posséder un intérêt suffisant pour intervenir dans la procédure devant la Cour d'arbitrage⁸. Elle considérait que: *«A.10. En ce qui concerne l'indemnité instituée par le décret du 18 décembre 1992, la partie intervenante fait valoir qu'il ne s'agit pas d'une rétribution, mais d'un impôt, auquel l'article 97 de la loi du 21 mars 1991 prévoit des exceptions, comme le prescrit la Constitution. Pour ce faire, elle se réfère aux travaux préparatoires des divers décrets modifiant les articles 40 et 43 afin d'instituer des dispenses et de soumettre l'obtention d'un permis au paiement d'une indemnité consistant en une rétribution fixe et une rétribution variable. Ces modifications vident de toute sa substance le motif de l'imposition d'une rétribution pour l'usage du domaine public et ont pour effet que seules les canalisations de transport sont soumises au paiement d'une rétribution variable»*. Elle concluait en affirmant que les deuxième et quatrième questions préjudicielles devaient être écartées car elles n'appelaient pas de réponse. Les redevances instaurées par le décret-programme ne seraient donc pas des rétributions au sens de l'article 173 de la Constitution, mais bien des impôts au sens de l'article 170, § 2, de la Constitution.

b. Solution adoptée par la Cour d'arbitrage

11. Après avoir tranché le conflit de compétence et reconnu la validité du décret flamand, la Cour d'arbitrage va étudier les deuxième et quatrième questions préjudicielles de concert, au motif qu'elles visent à déterminer les limites de la compétence fiscale des législateurs fédéraux et régionaux en ce qui concerne la matière de l'indemnisation pour l'autorisation de l'usage privatif du domaine public par des opérateurs de réseaux publics de télécommunications. Dès lors que la Région flamande est compétente en cette matière, elle peut, sur pied de l'article 173 de la Constitution, imposer une rétribution pour la délivrance d'autorisation d'usage privatif du domaine des routes et de leurs dépendances relevant de sa gestion, des cours d'eau et de leurs dépendances, des digues de mer et des digues. En effet, si cette indemnité remplit les caractéristiques d'une rétribution, elle doit, dès lors, être considérée comme valable. Cependant, si telle n'est pas le cas, elle constitue un impôt et doit, par conséquent, être écartée pour violation des règles constitutionnelles.

12. La Cour rappelle la définition classique de la notion de rétribution⁹: *«Une rétribution est l'indemnisation d'un service accompli par l'autorité au bénéfice du redevable considéré isolément. Elle n'a qu'un caractère d'indemnisation, de sorte qu'un rapport raisonnable doit exister entre le coût ou la valeur du service fourni et le montant dû par le redevable. La rétribution étant la contrepartie d'un service public fourni, elle est liée à la compétence matérielle de l'autorité concernée»*.

13.1. Le prélèvement perçu par la Région flamande comprend une partie fixe et une partie variable. La partie fixe, selon les travaux préparatoires, a trait aux coûts administratifs imputés à l'ayant droit, qui, liés à l'opération de délivrance de l'autorisation, sont les mêmes quelle que soit le type d'autorisation en jeu.

13.2. Quant à la partie variable, la Cour considère que cette partie n'est pas une indemnité qui couvre les coûts administratifs afférents à la délivrance de l'autorisation en tant que telle, mais bien une indemnité pécuniaire pour l'usage même du domaine public qui relève de la gestion de la Région flamande (considérant B.22). La Cour détermine les éléments applicables au cas d'espèce: *«Pour autant que le montant d'une telle indemnité pour l'usage privatif du domaine public de la Région flamande soit raisonnablement proportionné au service public qui est ainsi fourni¹⁰, il s'agit d'une rétribution que la Région, dans l'exercice de sa compétence matérielle, peut établir en*

8. C.E., arrêt n° 125.542, 20 novembre 2003.

9. Cf. considérant B.18.

10. *A Contrario*, si le Gouvernement flamand fixait, en application des dispositions litigieuses, le montant de l'indemnité d'usage à un niveau qui n'est plus raisonnablement proportionné à la valeur du service fourni par la Région, il ne s'agirait plus d'une rétribution, mais d'un impôt visé par l'article 170 de la Constitution.

vertu de l'article 173 de la Constitution». Ces critères étant déterminés, c'est au juge de renvoi, le Conseil d'Etat, qu'il incombe de vérifier, en définitive, si les montants fixés en exécution de la disposition litigieuse, peuvent ou non être considérés comme constituant une indemnisation raisonnable de l'usage privatif du domaine public de la Région flamande et en conséquence, s'ils doivent être considérés comme une rétribution ou comme un impôt. La Cour d'arbitrage se limite donc à offrir au juge *a quo* les éléments utiles au raisonnement, sans trancher elle-même concrètement la question de qualification posée (considérant B.29).

c. Arrêt n° 203.303 du Conseil d'Etat du 27 avril 2010

14. En vertu des attendus de la Cour d'arbitrage, il appartenait au Conseil d'Etat de trancher le litige entre la Région flamande et la S.A. EUROFIBER¹¹. La Haute juridiction administrative vient de rejeter, sur avis de conforme de l'auditeur général, la demande de la S.A. EUROFIBER au motif que le prélèvement réclamé et plus particulièrement sa partie variable constitue des frais raisonnables et proportionnés à l'usage privatif, fait par cette société, du domaine public de la Région flamande. Ce prélèvement doit donc être qualifié de rétribution¹².

II. Arrêt n° 172/2006, point de départ des thèses en présence

a. La notion d'impôt

i. Définition

15. Etrangement, les notions d'«impôt» et de «rétribution» ne sont nullement définies dans la Constitution belge. Il est donc revenu à la jurisprudence et la doctrine la délicate tâche de préciser leurs contours.

16. La Cour de cassation a énoncé, de manière claire, précise et déterminante, les éléments essentiels de l'impôt: «Un prélèvement pratiqué par voie d'autorité par l'Etat (et par extension, les Régions, les Communautés), les provinces ou les communes sur les ressources des personnes, qu'elles soient de droit public ou privé, des sociétés sans personification civile et des associations de fait ou communautés, existant sur leur territoire, ou y possédant des intérêts, pour être affecté aux services d'utilité générale»¹³.

ii. Régime juridique

17. Il ressort de cette définition que six éléments sont nécessaires pour caractériser un impôt, à savoir¹⁴:

- 1) Un prélèvement consistant en un paiement en espèce ou en une prestation en nature;
- 2) Un prélèvement obligatoire, imposé par voie d'autorité;
- 3) Un prélèvement établi par les pouvoirs publics, habilités en vertu de la Constitution, d'une loi, d'un décret ou d'un règlement local (provincial ou communal);
- 4) Un prélèvement sur les ressources des personnes, physiques ou morales, de droit privé ou de droit public;
- 5) Un prélèvement affecté aux services d'utilité générale, sans relation directe et immédiate entre l'impôt payé par le redevable et les avantages dont il bénéficie de par son appartenance à la collectivité qu'est l'Etat;
- 6) Un prélèvement définitif.

18. Dès lors que la notion d'impôt est définie, il convient d'analyser succinctement les principes généraux qui la régissent.

- 1) L'article 170 de la Constitution énonce le principe de la légalité de l'impôt. «Aucun impôt au profit de l'Etat ne peut être établi que par une loi, un décret, une ordonnance bruxelloise, un règlement provincial ou communal». Des spécificités sont prévues aux § 2, 3, et 4, en ce qui concerne la fiscalité régionale, communautaire, provinciale et enfin communale.

Ce principe implique que seul le législateur est admis à établir les impôts qui seront perçus à charge des redevables, consacrant ainsi le principe américain de consentement à l'impôt: «No Taxes without representation». Un impôt adopté par le Roi (entendre le Gouvernement) est inconstitutionnel et doit être annulé. Cela étant, la Cour d'arbitrage¹⁵ a reconnu la validité de l'habilitation par le législateur du gouvernement à établir un impôt aux conditions suivantes:

- a) Habilitation au Roi ou à un Gouvernement régional ou communautaire;
- b) Urgence de la situation. Le législateur est dans l'impossibilité de proposer une solution rapide aux problèmes;
- c) Habilitation explicite et non équivoque de l'objet d'une telle habilitation;
- d) Confirmation des arrêtés royaux ou de gouvernements pris, dans un délai relativement court fixé par la loi *sensu lato*. À défaut de confirmation par

11. C.E., arrêt n° 203.303, 27 avril 2010.

12. «Uit het voorgaande blijkt dat de bedragen die in het bestreden besluit worden opgelegd aan de operatoren van openbare telecommunicatienetwerken en die het voorwerp uitmaken van het voorliggende annulatieberoep als een redelijke vergoeding voor het privaat gebruik van het openbaar domein van het Vlaamse Gewest kunnen worden beschouwd en dus als retributie dienen te worden gekwalificeerd».

13. Cass., 30 novembre 1950, *Pas.*, 1951, I, p. 191; Cass., 12 octobre 1954, *J.T.*, 1955, p. 194; Cass., 20 mars 2003, *F.J.F.*, 2003, p. 647, *J.L.M.B.*, 2003, p. 1186.

14. V. SEPULCHRE, *Mémento de la Fiscalité locale et régionale*, Waterloo, Kluwer, 2009, p. 21, n° 1-16.

15. C.A., 17 juillet 2003, n° 100/2003, *M.B.*, 11 août 2003, p. 40.634; C.A., 1er décembre 2004, n° 195/2004, *M.B.*, 10 décembre 2004, p. 81.699.

le législateur, ces arrêtés sont abrogés de plein droit avec un effet rétroactif.

- 2) L'annualité de l'impôt est régie par l'article 171 de la Constitution: «*Les impôts au profit de l'Etat, de la communauté et de la Région sont votés annuellement. Les règles qui les établissent n'ont force que pour un an si elles ne sont pas renouvelées*». Le vote annuel ne porte que sur l'autorisation de lever l'impôt, mais non sur les règles organiques de l'impôt.
- 3) L'article 172 de la Constitution qui consacre le principe d'égalité et non discrimination fait écho, en matière de fiscalité, aux articles 10 et 11 de la Constitution. Ainsi, «*Il ne peut être établi de privilège en matière d'impôts. Nulle exemption ou modération d'impôt ne peut être établie que par une loi*». L'autorité ne peut, d'une part, établir une taxe qui crée une distinction arbitraire entre des catégories de personnes (physiques ou morales) comparables. D'autre part, cette autorité a l'obligation de mettre en place des régimes juridiques d'imposition différents pour des catégories de personnes (physiques ou morales) qui ne se trouvent pas dans une même situation objective et impersonnelle¹⁶.
- 4) La non-rétroactivité des impôts est garantie par l'article 2 du Code civil: «*La loi ne dispose que pour l'avenir, elle n'a point d'effet rétroactif*». En raison du caractère annuel des impôts sur les revenus, la dette d'impôt naît définitivement à la date de clôture de la période imposable au cours de laquelle les revenus qui constituent la base imposable ont été acquis¹⁷. Il s'en suit qu'une loi fiscale n'est rétroactive que si elle modifie, après le dernier jour de la période imposable, le régime fiscal des revenus de cette période. Sous réserve d'une éventuelle violation du principe de sécurité juridique, il n'y a pas de rétroactivité si une loi *sensu lato*, publiée avant le 31 décembre d'une année, modifie le régime des revenus perçus pendant cette année. Il y aurait, par contre, une violation du principe de non-rétroactivité, si ce régime devait

être modifié par une loi publiée postérieurement au 31 décembre de cette année.

19. «*L'impôt est donc une matière réservée au législateur: celui-ci ne peut déléguer au Roi le pouvoir de déterminer l'assiette de l'impôt, son taux, les exemptions éventuelles, si ce n'est en ce qui concerne des détails et des mesures d'exécution*»¹⁸.

b. La notion de rétribution

i. Définition

20. Il n'est guère aisé de déterminer de manière ferme les contours de la notion de la rétribution. La jurisprudence et la doctrine s'accordent, toutefois, sur ses éléments essentiels. «*La rétribution qu'une autorité administrative perçoit à titre de rémunération d'un service rendu ne peut être qualifiée de redevance que si la rétribution apparaît comme celle d'un service rendu prioritairement au redevable et si le montant réclamé est équivalent ou à tout le moins proportionnel au coût du service rendu*»¹⁹. La qualification de rétribution donnée par la réglementation applicable au cas d'espèce ne lie pas le juge qui est tenu de déterminer lui-même la nature exacte de l'imposition²⁰. A défaut donc de remplir ces conditions, la rétribution revêt un caractère fiscal²¹.

ii. Régime juridique

21. De cette définition, deux conditions sont nécessaires, à savoir:

- 1) La contrepartie d'une prestation spéciale que l'autorité publique a effectuée à leur profit personnel ou au bénéfice du contribuable considéré isolément ou en contrepartie d'un avantage direct ou particulier qu'elle leur a accordé, même s'ils n'en sont pas les bénéficiaires exclusifs²²;
- 2) Le montant doit présenter un rapport raisonnable avec l'intérêt du service fourni ou avec le coût du service rendu²³.

16. V. SEPULCHRE, *op.cit.*, p. 61, n° 1-53.

17. Cass., 14 mars 2008, *F.J.F.*, 2008, p. 1006, n° 268; *R.G.C.F.*, 2008/3, n° 42, p. 263; *T.F.R.*, 2009, n° 355, p. 108, *Rev. Dr. Comm.*, 2009, liv. 4, p. 25. Pour une application récente, voir les arrêts du Conseil d'Etat, n°200.077, 26 janvier 2010 et de la Cour constitutionnelle n°7/2010, du 4 février 2010 et plus particulièrement en ce qui concerne ce dernier arrêt, les considérants B.10.1 alinéa 1 & 2, B.12 et B.13.

18. P. GLINEUR, J. KIRKPATRICK, La distinction entre l'impôt et la rétribution régie par l'article 113 de la Constitution, in *Présence du droit public et des droits de l'homme, Mélanges offerts à Jacques VELU*, Bruxelles: Emile Bruylant, 1992, p. 549.

19. Cass., 28 janvier 1988, *Pas.*, 1988, I, p. 619; C.A., arrêt n° 32/91, 14 novembre 1991, *J.L.M.B.*, 1992, p. 594; C.A., arrêt n° 64/95, 13 septembre 1995, *J.L.M.B.*, 1996, p. 820; J.P. VERVIERS, 10 janvier 1997, *J.L.M.B.*, 1997, p. 421; C.A., arrêt n° 21/97, 17 avril 1997, *F.J.F.*, 1997, p. 321; C.A., arrêt n° 34/97, 12 juin 1997, *M.B.*, 27 juin 1997, p. 17.198; Cass., 10 septembre 1998, *J.L.M.B.*, 1999, p. 140; Gand, 28 janvier 1999, *Actualités fiscales*, 1999, liv. 28, p. 7; C.E., arrêt n° 100.555, 7 novembre 2001, *A.P.M.*, 2001, liv. 10, p. 229; Cass., 10 mai 2002, *F.J.F.*, 2002, liv. 9, p. 721; C.E., arrêt n° 112.495, 12 novembre 2002, *A.P.M.*, 2002, liv. 10, p. 226; C.E., arrêt n° 112.496, 12 novembre 2002, *F.J.F.*, 2003, liv. 9, p. 872; C.E., arrêt n° 164.522, 8 novembre 2006, *A.P.M.*, 2006, liv. 10, p. 209; C.C., arrêt n° 6/2009, 15 janvier 2009, *M.B.*, 10 février 2009, p. 9031; J. BOUVIER, «Un service librement demandé peut-il être imposé?», *Adm. pub.*, 1987, p. 307; J-M R. VAN BOL, «L'impôt et la redevance comme instruments des politiques régionales et communautaires: le cas de la politique de l'environnement», *Adm. pub.*, 1987, p. 257; GLINEUR, J. KIRKPATRICK, *op. cit.*, p. 571; M. MORIS, «Les redevances et contributions sur la protection et l'exploitation des eaux souterraines et potabilisables au regard du principe d'égalité et de non discrimination», *J.L.M.B.*, 1996, p. 825; C. REDANT, «Wat te verstaan onder het begrip retributie: een analyse van wetgeving, rechtspraak en rechtsleer in het licht van de Grondwet», *T.F.R.*, 2003, liv. 235, p. 95; B. LOMBAERT, «L'autonomie fiscale des communes: entre l'Etat, la Région et l'Union européenne», *Rev. dr. comm.*, 2006, liv. 1, p. 4; V. SEPULCHRE, *op.cit.*, p. 35, n° 1-22.

20. C.E., 24 mars 1981, *Pas.*, 1983, IV, p. 28; J.P. VERVIERS, 10 janvier 1997, *op.cit.*, 1997, p. 421.

21. Cass., 10 mai 2002, *F.J.F.*, 2002, liv. 9, p. 721; C.A., arrêt n° 164/2003, 17 décembre 2003, *R.G.C.F.*, 2004, liv. 1, p. 57; C.E., arrêt n° 164.522, 8 novembre 2006, *A.P.M.*, 2006, liv. 10, p. 209; C.C., arrêt n° 6/2009, 15 janvier 2009, *M.B.*, 10 février 2009, p. 9.031.

22. V. SEPULCHRE, *op. cit.*, p. 35, n° 1-22.

23. V. SEPULCHRE, *op. cit.*, p. 36, n° 1-22.

22.1. Conformément à l'article 173 de la Constitution, une loi est nécessaire pour déterminer les cas dans lesquels une rétribution peut être exigée des citoyens. Le législateur peut ainsi déléguer au Roi le pouvoir de déterminer le montant et les modalités de perception des rétributions dans les cas qu'il a déterminés²⁴. L'objet principal de cette disposition est de fixer le régime juridique des rétributions, plus souple que celui qui vaut pour les impôts²⁵. Il s'agit donc d'un principe de légalité allégé puisque le législateur ne doit pas définir l'assiette, la base, le tarif et les exemptions éventuelles de la rétribution. Quant au principe de la l'annualité, rien n'impose à l'autorité de voter chaque année la rétribution. La seule condition formelle est que l'autorité qui édicte une redevance doit être compétente pour organiser le service que rémunère la rétribution.

22.2. Outre l'intervention du législateur, les rétributions ont un autre point commun avec les impôts en ce qu'elles doivent respecter le principe d'égalité des citoyens tel que le prescrivent les articles 10 et 11 de la Constitution. Il ne peut donc être établi une rétribution dépourvue de justification objective et raisonnable sans rapport avec l'objet légitime poursuivi lorsqu'il apparaît une différence de traitement entre différents groupes distincts de personnes ou un traitement identique pour des personnes se trouvant dans des situations différentes.

23.1. Les limitations légales au pouvoir fiscal des communautés, des régions, des provinces et des communes ne sont pas plus d'application que la non-déductibilité des taxes régionales à l'impôt des sociétés²⁶. Sauf exception, ce sont les règles du Code civil qui régissent la relation entre l'autorité qui établit une telle rétribution et le bénéficiaire. Ainsi la compensation et le régime de droit commun des clauses pénales sont applicables en cette matière.

23.2. De manière plus anecdotique, les règles procédurales sont différentes de celles des impôts. Ainsi, si un impôt relève de la compétence du tribunal de première instance (articles 569, 32°, et 632 du Code judiciaire) dont le jugement peut toujours faire l'objet d'un appel suivant l'article 617 du Code judiciaire, il n'en va pas de même pour les rétributions qui doivent respecter les règles de compétence en fonction de la valeur du litige et du ressort²⁷. Enfin, le recouvrement des sommes ne peut avoir lieu par voie de contrainte, cette procédure étant réservée aux impôts²⁸.

24.1. Envisageons à présent en détails, le cas particulier de l'article 173 de la Constitution, qui pour rappel, énonce que: «*Hors les provinces, les polders et wateringues et les cas formellement exceptés par la loi, le décret et les règles visées à l'article 134, aucune rétribution ne peut être exigée des citoyens qu'à titre d'impôts, au profit de l'Etat, de la Communauté, de la Région, de l'agglomération, de la fédération de communes ou de la commune*».

24.2. Cet article interdit aux communes et aux agglomérations de communes de percevoir des rétributions autres que des impôts «*hors les cas formellement exceptés par la loi*». La doctrine considèrerait que le fondement légal de ce pouvoir d'instituer des rétributions était garanti par les articles 76, 2°, et 77, 5°, de la loi communale de 1836²⁹. Depuis l'abrogation de ces dispositions par la loi du 3 décembre 1984³⁰, ces autorités ne sont plus admises à établir des rétributions. Ce problème a partiellement été résolu par l'adoption de la loi du 12 novembre 1997 relative à la publicité de l'administration dans les provinces et communes³¹. L'article 13 de cette loi énonce que: «*La délivrance d'une copie d'un document administratif peut être soumise au paiement d'une rétribution dont le montant est fixé par le Conseil communal ou provincial. Les rétributions éventuellement demandées pour la délivrance de la copie ne peuvent en aucun cas excéder le prix coûtant*». Cette position est confirmée par le Conseil d'Etat dans son arrêt n° 112.496 du 12 novembre 2002³². Il est cependant possible de solutionner cette absence de base légale par l'adoption par le Conseil communal d'un règlement-taxe, respectant ainsi le principe du consentement à l'établissement des charges publiques³³.

24.3. Selon la disposition constitutionnelle, les provinces sont empêchées d'établir des rétributions alors qu'elles peuvent lever des impôts. Cette solution devrait être envisagée sérieusement par le Constituant. Il serait donc utile tant de combler les lacunes de l'article 173 de la Constitution que d'en clarifier le sens et la portée.

24.4. En ce qui concerne les rétributions établies par les régions et les communautés, ce pouvoir est identique à celui de l'Etat.

24.5. Quant à ces fameux polders³⁴ et wateringues³⁵, nous pensons que l'intention du Constituant originel a été déformée. Plusieurs auteurs démontrent, non

24. P. GLINEUR, J. KIRKPATRICK, *op. cit.*, p. 549.

25. B. LOMBAERT, L'article 173 de la Constitution, *Rev. B. dr. Const.*, 2006, liv. 3, p. 267.

26. V. SEPULCHRE, *op. cit.*, p. 96, n° 1-137.

27. Gand, 17 mars 2009, *T.F.R.*, 2009, n°366, p. 691.

28. V. SEPULCHRE, *op. cit.*, p. 97, n° 1-137.

29. *M.B.*, 1^{er} avril 1836, p. 253.

30. Loi du 3 décembre 1984 modifiant les dispositions relatives à la tutelle sur les actes des autorités communales, *M.B.*, 22 décembre 1984, p. 16.020.

31. *M.B.*, 19 décembre 1997, p. 34.253.

32. C.E., arrêt n° 112.496, 12 novembre 2002, *F.J.F.*, 2003, liv.9, p. 872.

33. E. WILLEMART, *Les limites Constitutionnelles du pouvoir fiscal*, Bruxelles, Bruylant, 1999, p.146.

34. Terres gagnées sur la mer endiguées, drainées et mises en valeur.

sans pertinence, que l'article 173 de la Constitution fonde le pouvoir des polders et waterings d'établir des rétributions d'autorité, c'est-à-dire sans l'intervention d'un législateur. Nous ne partageons toutefois pas cette analyse. En effet, nous déduisons du commentaire de Monsieur WERBROUCK-PIETERS appartenant à la section centrale du Congrès chargée de la rédaction de la Constitution de 1831, que le régime de l'article 113 ancien visait à définir le régime de taxation des polders et waterings. Il s'exprimait de la sorte: «*Ce sont les assemblées de propriétaires qui décident de l'imposition*³⁵, et l'administration locale l'homologue»³⁷. Cette dernière interprétation nous semble confirmée par Monsieur Alfred GIRON dans son Traité de Droit administratif en Belgique de 1881. Après avoir décrit de manière approfondie les notions de polders maritimes et de waterings, il énonce en ce qui concerne les waterings que: «*Enfin un arrêté en date du 5 août 1861 a ajouté aux règlements antérieurs des dispositions destinées à assurer le recouvrement des impositions*³⁸ votées par les assemblées générales des propriétaires de waterings». Il poursuit: «*le recouvrement des impositions*³⁹ votées par l'assemblée générale, et dont le rôle de répartition a été rendu exécutoire par la députation provinciale, s'opère comme en matière de contributions directes (Constitution, art. 113, et arrêté du 9 décembre 1847, art. 6, n° 5)»⁴⁰. Enfin, plus récemment, le professeur B. LOMBAERT écrivait: «*En ce qui concerne les polders et waterings, il convient que la Constitution contienne un fondement exprès à leur pouvoir de lever des impôts à la charge de leurs membres. Ce fondement pourrait toutefois se trouver plus logiquement inscrit à l'article 170 de la Constitution*»⁴¹.

25. Cette disposition constitutionnelle est mystérieuse. Elle est susceptible de recevoir diverses interprétations en raison, précisément, de l'ambivalence des notions de «rétribution» et d'«impôt» qui, l'une et l'autre, peuvent être entendues dans un sens restreint ou large⁴². Nous sommes donc d'avis de supprimer tout simplement cet article. Il convient par conséquent de soumettre les sommes perçues par les polders et waterings au régime de l'article 170 de la Constitution. Les provinces, les communes, les polders et les waterings, quant à eux, doivent être admis à établir des rétributions selon les conditions susvantes. Nous nous permettons de renvoyer le lecteur au point 40 où nous nous proposons une réorga-

nisation du Titre V de la Constitution.

iii. Caractère facultatif de la rétribution: condition nécessaire ou imaginaire

26. Concernant le caractère facultatif de la rétribution, il convient de citer une décision administrative de la Députation provinciale de la Flandre occidentale du 19 novembre 1992⁴³, qui définit la rétribution comme: «*une rémunération équitable pour un service facultatif presté par une autorité en faveur d'un particulier qui en bénéficie à titre particulier ou comme étant une rémunération que l'autorité réclame de certains contribuables pour une prestation particulière qu'elle a exécutée en leur faveur personnelle ou pour un avantage particulier et direct qu'elle leur a accordé. Une taxe doit être considéré comme un impôt chaque fois que le montant des droits perçus est déterminé par des données qui ne présentent aucun lien direct avec le service rendu par la commune*».

27. Cette position paraît surprenante à la lecture du mémoire rendu par l'auditeur général, près du Conseil d'Etat, au cours de la procédure opposant la S.A EU-ROFIBER à la Région flamande. En effet, l'Auditeur général considère que le caractère facultatif ou obligatoire d'une rétribution est une position purement francophone, développé uniquement par les Chambres francophones du Conseil d'Etat⁴⁴.

28. Cela étant, nous ne voyons pas l'influence du caractère facultatif ou non sur la notion de rétribution dans la mesure où nous écartons les positions doctrinales existantes et essayons de tourner notre propos vers l'avenir sur pied de la jurisprudence de la Cour d'arbitrage que nous développons aux numéros 30 à 39. Cette caractéristique était essentielle lorsqu'il existait une distinction entre taxes, taxes rémunératoires et rétributions. Dès lors que cette distinction a été, à ce jour, abandonnée⁴⁵, le caractère facultatif de la rétribution n'est plus une condition de validité. La circulaire adressée annuellement par la Région wallonne aux communes énonce que: «*la redevance se caractérise par deux éléments essentiels: 1° le paiement fait par le particulier est dû suite à un service rendu par la commune et presté à son bénéfice personnel, que ce service soit demandé librement par le*

35. Associations de propriétaires chargées des travaux d'assèchement des terres.

36. C'est nous qui soulignons.

37. E. VAN OVERLOOP, *Exposé des motifs de la Constitution belge*, 1864, Bruxelles: Goemaere, p. 658.

38. C'est nous qui soulignons.

39. *Ibidem*.

40. A. GIRON, *Le droit administratif en Belgique*, Bruxelles, Bruylant, 1881, liv. 8, pp. 490 et 491.

41. B. LOMBAERT, *op.cit.*, p. 271.

42. R. ANDERSEN, La notion de redevances, spécialement au regard de l'article 113 de la Constitution, in *Liber Amicorum E. KRINGS*, Gand: Story-Scientia, 1991, p. 941.

43. Dép. perm. Flandre occidentale, 19 novembre 1992, *De Provincie*, 1994, liv. 1, p. 57.

44. «*In de rechtspraak en de rechtsleer worden doorgaans twee criteria gehanteerd om te bepalen of er sprake is van een retributie, dan wel van een belasting. Door de Franstalige Kamers van de afdeling wetgeving werd in het verleden ook een derde criterium gehanteerd, met name het facultatief karakter van de dienstverlening: een retributie vormt een tegenprestatie voor een dienst waarop de burger vrijwillig een beroep doet*».

45. R. ANDERSEN, *op. cit.*, p. 949; F. TULKENS, J. SOHIER, *Les Cours et Tribunaux*, Chronique de Jurisprudence Constitutionnelle, 2006-2007, p. 52.

particulier ou lui soit imposé par une réglementation quelconque...⁴⁶».

29. Le Professeur LOMBAERT écrit, quant à lui, que: «Le critère suivant lequel le redevable devrait avoir recouru volontairement au service rémunéré par la redevance, autrefois privilégié par les chambres francophones de la section de législation du Conseil d'Etat, semble aujourd'hui abandonné». L'auteur appuie sa réflexion sur une impressionnante série de références bibliographiques auxquelles nous nous permettons de renvoyer⁴⁷.

c. La Troisième voie

Définition au travers de la jurisprudence la Cour d'arbitrage

30. La Cour d'arbitrage a rendu trois arrêts particulièrement intéressants dans lesquels elle a considéré qu'en dehors des impôts et des rétributions, il existait des prélèvements mettant en œuvre un mécanisme de solidarité, affectés à un fonds budgétaire spécifique.

31.1. Le premier de ces arrêts est passé fort inaperçu dans la doctrine et la jurisprudence⁴⁸. Il concernait l'article 5, § 9, de l'ordonnance de la Région Bruxelles-Capitale du 9 septembre 1993 portant modification du code du logement pour la Région de Bruxelles-Capitale et relative au secteur du logement social⁴⁹, qui disposait que: «Le produit des bonis sociaux dégagé par les sociétés immobilières de service public en dehors de la cotisation de solidarité est obligatoirement affecté aux mécanismes de solidarité horizontale qui prennent en compte les déficits sociaux des sociétés immobilières de service public qui accueillent des personnes à bas revenus. Les modes d'affectation de ces mécanismes horizontaux sont déterminées par l'Exécutif, sur proposition de la Société du Logement de la Région bruxelloise».

31.2. L'ASBL Fédération des sociétés coopératives de logement à Bruxelles et la Société coopérative Le Logis avaient introduit un recours en annulation de cette ordonnance au motif que l'objectif du mécanisme de solidarité horizontale prévu était de tendre vers une égalisation aussi grande que possible des revenus de la location entre les sociétés, mais également de résorber le déficit dans le secteur du logement social. Or, selon les requérantes, ce déficit avait toujours été comblé, par l'appel à des fonds publics, prélevés sur le budget de l'Etat, puis de la Région. Le logement social étant une mission de service public, les requérantes concluaient donc que le prélèvement sur le boni social

n'était pas une redevance parafiscale mais un véritable prélèvement fiscal, destiné à financer la politique régionale du logement social dans son ensemble. La preuve en était que le budget régional couvrait le déficit social des sociétés de logement à concurrence de 66 % de ce déficit, défini comme la différence entre le loyer de base et le loyer réel. Il s'agissait donc d'une allocation de solidarité, appelée à disparaître du budget régional lorsque le système de solidarité horizontale organisé par la disposition fonctionnerait.

32. La Cour d'arbitrage a donc étudié les travaux préparatoires de l'ordonnance en question. Le but de cette ordonnance était de mettre effectivement en place un mécanisme de solidarité entre les sociétés du secteur en vue d'une égalisation aussi grande que possible des revenus de la location entre les sociétés et d'éviter que ces dernières soient encore tentées de sélectionner leurs locataires en fonction des revenus de ceux-ci. La Cour en a conclu que: «compétente pour confier aux sociétés immobilières de service public une mission d'intérêt régional et pour subsidier ces sociétés à cette fin, la Région de Bruxelles-Capitale est également compétente pour imposer à ces sociétés une condition de l'octroi des subsides, à savoir l'affectation au mécanisme de solidarité horizontale du produit des bonis sociaux qu'elles dégagent. De tels bonis, qui sont égaux à la différence entre les recettes locatives théoriques des sociétés et leurs recettes locatives réelles, sont par nature étrangers à la notion de bénéfice sur lequel est établi notamment l'impôt sur les revenus. Une telle obligation ne peut être considéré ni comme un impôt, ni comme une redevance. L'article 170 § 2 de la Constitution ne trouve donc pas à s'appliquer en l'espèce».

33. Le deuxième arrêt est sans doute le plus connu. Il s'agit de l'arrêt n° 14/99 du 10 février 1999⁵⁰ par lequel la Cour d'arbitrage a considéré que les articles 170, 172, et 173, de la Constitution contenant le principe de légalité en matière d'impôts et de rétributions n'étaient pas applicables aux cotisations de sécurité sociale. Bien que les impôts et les cotisations à la sécurité sociale puissent avoir des caractéristiques communes du fait de leur caractère obligatoire, ils diffèrent cependant fondamentalement: les impôts servent à couvrir les dépenses générales d'intérêt public tandis que les cotisations à la sécurité sociale sont exclusivement affectées au financement de régimes d'allocations de remplacement ou de complément des revenus du travail.

34.1 Le troisième arrêt concernait, quant à lui, le mécanisme de compensation mis en œuvre par la loi du

46. Circulaire du 22 octobre 2009 relative à l'élaboration des budgets des communes et des CPAS de la Région wallonne à l'exception des communes et des CPAS relevant de communes de la Communauté germanophone pour l'année 2010, M.B., 3 novembre 2009, p. 70.976.

47. B. LOMBAERT, *op.cit.*, p. 269.

48. C.A., arrêt n° 36/95, 25 avril 1995, M.B. 17 mai 1995, p. 13.238.

49. M.B., 31 décembre 1993, p. 29.319.

50. C.A., arrêt n° 14/99, 10 février 1999, M.B., 26 février 1999, p. 5.779.

6 février 1987 relative aux réseaux de radiodistribution et de télédistribution et à la publicité commerciale à la radio et à la télévision⁵¹ au profit de la presse écrite en contrepartie des pertes consécutives à l'introduction de la publicité commerciale à la radio et à la télévision⁵². Annuellement, ce système faisait l'objet d'un arrêté d'exécution pris par la Communauté française. La Cour d'appel de Bruxelles a, par un arrêt du 31 janvier 2001⁵³, décidé de poser une question préjudicielle à la Cour d'arbitrage. Il nous paraît inutile d'analyser la position des différents intervenants, ou la cacophonie jurisprudentielle à laquelle a donné lieu la notion d'impôt⁵⁴, mais bien de dégager les considérants essentiels de cette dernière Cour.

34.2. Elle a ainsi énoncé que: «*La mesure en cause — d'ailleurs appelée compensation dans l'article 17, § 1^{er}, précité — s'analyse toutefois comme un mécanisme de compensation entre deux secteurs de la presse dont le déséquilibre économique pourrait mettre en péril la liberté constitutionnelle de la presse et le pluralisme de la presse écrite (Voir l'avis de la section de législation du Conseil d'Etat du 4 avril 1985, Doc. Parl., Chambre, 1984-1985, 1222, n° 1, p. 18)... Si la compensation en cause s'apparente à un impôt par la manière dont elle est prélevée, il s'agit essentiellement d'une mesure destinée au financement d'un secteur de la presse — presse écrite — en obligeant un autre secteur — la presse audiovisuelle — à participer à ce financement, en raison des bénéfices que celui-ci retire et des pertes corrélatives que celui-là subit depuis que le deuxième peut diffuser de la publicité commerciale. Une telle mesure de compensation n'est pas un impôt au sens de l'article 170 de la Constitution*».

35. A l'issue de cet arrêt, Madame ROSOUX en a conclu que: «*Autrement dit, il semble que la Cour d'arbitrage considère les mécanismes de solidarité sensu lato comme une troisième catégorie de prélèvements qui ne sont ni des impôts, ni des redevances: la cour semble passer d'un système fermé dual à un système (au minimum) tripartite*»⁵⁵.

ii. Régime juridique

36.1 Il nous est bien difficile de présenter les caractéristiques du cadre juridique des prélèvements qui ne sont ni des impôts, ni des redevances, dans la mes-

ure où le législateur n'a pas encore identifié un tel mécanisme et que la doctrine n'a pas manqué de critiquer la jurisprudence à l'origine de cette troisième voie⁵⁶.

36.2. Quatre options s'offrent dès lors à nous:

- 1) Nous calquons le cadre juridique de ces prélèvements sur celui des impôts;
- 2) Nous calquons le cadre juridique de ces prélèvements sur celui des rétributions;
- 3) Nous réalisons un système mêlé des principes régissant les impôts et les rétributions;
- 4) Nous créons un régime tout à fait spécifique aux prélèvements.

37. Nous partageons l'avis du Professeur SEPULCHRE lorsqu'il considère, au sujet de l'arrêt de la Cour d'arbitrage n° 117/2002, que: «*L'arrêt interprète très strictement la notion d'affectation des recettes à des fins d'utilité générale, contrairement à la jurisprudence antérieure de la Cour et en permettant l'apparition d'un «no man's land» sans aucune protection constitutionnelle entre les redevances et les impôts, alors que cette expression doit être entendue dans un sens très large qui englobe toutes les activités du secteur public*»⁵⁷.

38. Au travers des affaires soumises à la Cour d'arbitrage⁵⁸, nous avons pu constater que les notions de prélèvement et d'impôt sont sensiblement similaires. Nous convenons donc que les régimes juridiques doivent également être similaires. Au vu du mécanisme de solidarité donnant naissance aux prélèvements, des protections constitutionnelles et juridictionnelles des contribuables et de l'affectation budgétaire spécifique de ces prélèvements, il nous paraît nécessaire de protéger les droits des contribuables et de renforcer les garanties constitutionnelles. Par conséquent, et sous peine de vider de leur substance les principes généraux applicables en fiscalité, nous considérons que le législateur est compétent pour déterminer tous les éléments constitutifs du prélèvement. Les principes de l'annualité, de l'égalité et de la non-rétroactivité sont dès lors applicables. En ce qui concerne le principe de la légalité, toujours dans le but de préserver les intérêts du citoyen, aucune délégation au pouvoir exécutif ne peut être autorisée.

39. Il ressort de la jurisprudence de la juridiction

51. M.B., 3 avril 1987, p. 4.939.

52. C.A., arrêt n° 117/2002, 3 juillet 2002, M.B., 17 septembre 2002 (extrait), p. 41.195; G. ROSOUX, «La 'compensation forfaitaire' au profit de la presse écrite: le choc des interprétations», J.L.M.B. 2002, liv. 42, 1840-1847.

53. Bruxelles, 31 janvier 2001, J.L.M.B., 2001, p. 851.

54. Bruxelles, 31 janvier 2001, J.L.M.B., 2001, p. 851; Cass., 20 mars 2003, J.L.M.B., 2003, liv. 27, p. 1186; C.A., arrêt n° 117/2002, 3 juillet 2002, M.B., 17 septembre 2002 (extrait), p. 41.195.

55. G. ROSOUX, La compensation forfaitaire au profit de la presse écrite: le choc des interprétations, J.L.M.B., 2002, liv. 24, p. 1845, n° 8.

56. V. SEPULCHRE, op. cit., p. 31, n° 1-18.

57. V. SEPULCHRE, op. cit., p. 31, n° 1-18.

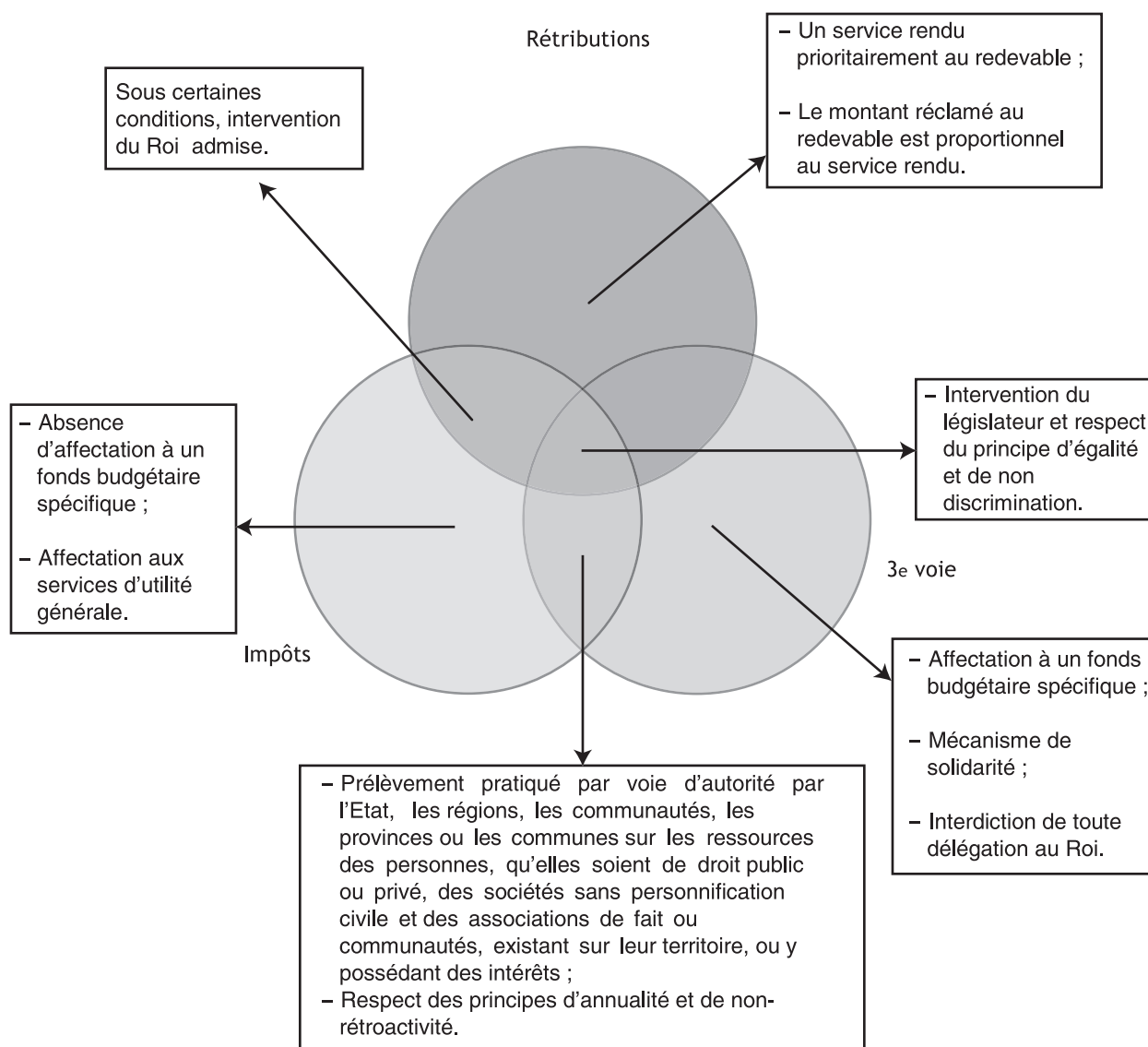
58. C.A., arrêt n° 36/95, 25 avril 1995, M.B. 17 mai 1995, p. 13.238; C.A., arrêt n° 14/99, 10 février 1999, M.B., 26 février 1999, p. 5.779; C.A., arrêt n° 117/2002, 3 juillet 2002, M.B., 17 septembre 2002 (extrait), p. 41.195.

suprême⁵⁹ que le monde des finances belges n'est plus bipolaire. Cependant, la nouvelle voie médiane ne fait l'objet d'aucune réglementation. La Cour d'arbitrage a énoncé que cette possibilité existait sans en déterminer les contours. Nous nous proposons donc non pas de les fixer, mais à tout le moins d'essayer de définir une ébauche de cadre juridique.

d. Essai d'une nouvelle solution

40. Comme annoncé précédemment, nous souhaitons trouver une solution aux problèmes de qualifications

envisagés dans les précédentes sections. Schématiquement, nous pouvons résumer notre théorie comme suit:



41. Le schéma reprend trois ensembles représentant les trois catégories d'imposition, à savoir, les impôts, les rétributions, et la troisième voie que nous appellerons les «prélèvements». Les points communs à ces trois catégories sont l'intervention du pouvoir législatif, quel que soit le niveau de pouvoir, et le respect du

principe d'égalité et de non-discrimination tel que prescrit par les articles 10 et 11 de la Constitution. Les prélèvements et les impôts se recoupent sur l'application des principes d'annualité et de non-rétroactivité et en partie sur les conditions de mise en oeuvre, mais se différencient par le mécanisme leur

59. C.A., arrêt n° 36/95, 25 avril 1995, M.B. 17 mai 1995, 13.238; C.A., arrêt n° 14/99, 10 février 1999, M.B., 26 février 1999, p. 5.779; C.A., arrêt n° 117/2002, 3 juillet 2002, M.B., 17 septembre 2002 (extrait), p. 41.195.

donnant naissance (mécanisme de solidarité pour les prélèvements), par l'intervention ou non du pouvoir exécutif et par leur affectation budgétaire. Quant aux rétributions et aux impôts, leur point commun est, sous réserves des conditions limitatives énumérées aux points 18 et 22.1., l'intervention du Roi. Hormis les points de contacts envisagés entre les impôts et les rétributions et entre ces dernières et les prélèvements, il nous semble qu'il n'y en ait pas d'autres.

42. Afin que nos propos ne restent pas de vaines théories, nous nous proposons de les mettre en œuvre en tentant de réécrire le Titre V de la Constitution relatif aux Finances.

Art. 170 de la Constitution: «*L'impôt se définit comme un prélèvement pratiqué par voie d'autorité par l'Etat, les régions, les communautés, les provinces ou les communes sur les ressources des personnes, qu'elles soient de droit public ou privé, des sociétés sans personification civile et des associations de fait ou communautés, existant sur leur territoire, ou y possédant des intérêts, pour être affecté aux services d'utilité générale*».

Art. 171 de la Constitution: «*La rétribution se définit comme la somme qu'une autorité administrative perçoit à titre de rémunération d'un service rendu prioritairement au redevable et dont le montant réclamé est équivalent ou à tout le moins proportionnel au coût du service rendu. La rétribution doit être édictée par une autorité dont l'objet de la rétribution relève de sa compétence*».

Article 172 de la Constitution: «*Le prélèvement se définit comme un prélèvement issu d'un mécanisme de solidarité pratiqué par voie d'autorité par l'Etat, les régions, les communautés, les provinces ou les communes sur les ressources des personnes, qu'elles soient de droit public ou privé, des sociétés sans personification civile et des associations de fait ou communautés, existant sur leur territoire, ou y possédant des intérêts, pour être affecté à un fonds budgétaire spécifique*».

Art. 173 de la Constitution: «§ 1. *Aucun impôt, ni prélèvement au profit de l'Etat ne peut être établi que par une loi.*

§ 2. *Aucun impôt, ni prélèvement au profit de la communauté ou de la région ne peut être établi que par un décret ou une règle visée à l'article 134.*

La loi détermine, relativement aux impositions et prélèvements visés à l'alinéa 1^{er}, les exceptions dont la nécessité est démontrée.

§ 3. *Aucune charge, aucune imposition, aucun prélèvement ne peut être établi par la province en dehors d'une décision de son Conseil.*

La loi détermine, relativement aux impositions et aux prélèvements visés à l'alinéa 1^{er}, les exceptions dont la nécessité est démontrée.

La loi peut supprimer en tout ou en partie les impositions et les prélèvements visés à l'alinéa 1^{er}.

§ 4. *Aucune charge, aucune imposition, aucun prélèvement ne peut être établi par l'agglomération,*

par la fédération de communes et par la commune en dehors d'une décision de leur Conseil.

La loi détermine, relativement aux impositions et aux prélèvements visés à l'alinéa 1^{er}, les exceptions dont la nécessité est démontrée.

§ 5. *Aucune charge, aucune imposition, aucun prélèvement ne peut être établi par les polders et waterings en dehors d'une décision de leur Conseil. La loi détermine, relativement aux impositions, aux prélèvements visés à l'alinéa 1^{er}, les exceptions dont la nécessité est démontrée.*

Art. 174 de la Constitution: «*Le Parlement, le Conseil de la région, le Conseil de la communauté, le Conseil provincial, le Conseil communal, le Conseil des polders et le Conseil des waterings peuvent autoriser le gouvernement fédéral, régional, communautaire, la députation permanente, le collège des bourgmestre et échevins, l'exécutif des polders et des waterings à établir un impôt aux conditions suivantes:*

- 1) *Habilitation législative au roi, à un gouvernement régional ou communautaire, à la députation permanente, au collège des bourgmestre et échevins ou à l'exécutif des polders et des waterings;*
- 2) *Situation urgente;*
- 3) *Habilitation explicite et non équivoque de l'objet de l'habilitation;*
- 4) *Confirmation des décisions prises par les autorités habilitées, dans un délai relativement court fixé par le législateur. À défaut de confirmation par cette autorité, ces décisions seront abrogées de plein droit avec un effet rétroactif.*

Art. 175 de la Constitution: «*Le Parlement, le Conseil de la région, le Conseil de la communauté, le Conseil provincial, le Conseil communal, le Conseil des polders et le Conseil des waterings ne peuvent en aucun cas autoriser le gouvernement fédéral, régional, communautaire, la députation permanente, le collège des bourgmestre et échevins, l'exécutif des polders et des waterings à établir un prélèvement*».

Art. 176 de la Constitution: «*Les impôts et les prélèvements au profit de l'Etat, de la communauté et de la région sont votés annuellement. Les règles qui les établissent n'ont force que pour un an si elles ne sont pas renouvelées*».

Art. 177 de la Constitution: «*Aucune rétribution au profit de l'Etat, de la région, de la communauté, de la province, de la commune, des polders et waterings ne peut être établie que par une loi, un décret ou une règle visée à l'article 134 ou par une décision de leur conseil. La loi, le décret, la règle visée à l'article 134 ou les conseils peuvent déléguer la compétence de déterminer l'assiette, la base, le tarif et les exemptions éventuelles de la rétribution aux gouvernements fédéral, régionaux, communautaires, à la députation permanente, au collège des bourgmestre et échevins ou à l'exécutif des polders et des waterings*».

Art. 178 de la Constitution: «*Il ne peut être établi de privilège en matière d'impôts, de rétributions et de prélèvement. Nulle exemption ou modération*

d'impôt, de rétributions et de prélèvement ne peut être établie que par une loi».

Les articles 174 et suivants resteraient inchangés, mais s'intégreraient à la suite des nouvelles dispositions.

III. Conclusion

43. Au cours de cette étude, nous avons pu constater que le titre V de la Constitution belge fait l'objet de divers courants doctrinaux, basés sur l'interprétation du Constituant originel par les cours et tribunaux judiciaires ou administratifs et la doctrine, mais sans que se dégage une théorie unique. La Cour d'arbitrage est également intervenue en cette matière, jetant le trouble sur certaines notions. La Cour distingue des impôts et des rétributions, les prélèvements issus du mécanisme de solidarité et affectés à un fonds budgétaire spécifique, rompant ainsi avec la longue tradition de bipolarité en cette matière.

44. Nous avons développé notre propre théorie. Une de plus. Certes...mais celle-ci ne recherche pas l'intention du Constituant de 1831, si ce n'est pour écarter certaines théories sur l'application de l'article 173 actuel de la Constitution. Elle se penche sur la jurisprudence de la Cour constitutionnelle pour admettre la notion de prélèvement et définir, ou à tout le moins, tenter de définir, le régime juridique applicable. La théorie proposée fait table rase des positions doctrinales adoptées en cette matière.

45. À l'issue de cette note d'observations, nous sommes contraints de conclure que, malheureusement: «*la jurisprudence pragmatique de la Cour (d'arbitrage) confirme donc que la géométrie variable des impôts relève certainement davantage de la casuistique que d'une quelconque théorie générale*⁶⁰».

60. G. ROSOUX, «La compensation forfaitaire au profit de la presse écrite: le choc des interprétations», *J.L.M.B.*, 2002, liv. 24, p. 1845, n° 8.

Les numéros précédents de la revue générale de fiscalité

Tableau réalisé par le Prof. Philip Baker à l'occasion de l'IFA 2008:

<i>Titre</i>	<i>Auteur</i>	<i>N°</i>	<i>Page</i>
Réflexions sur les indemnités pour dommage moral	Maurice Eloy Cédric Marcus	2011/01	2
FATCA ou le Nouvel Impérialisme Fiscal Américain	Olivier Hermand Patrice Delacroix Bénédicte Passagez Jean-François Bourmanne	2011/01	5
Un forum pour le future et un message clair vers le monde politique	Benoît Vanderstichelen	2010/10	1
Le délai de réenrôlement de l'article 355 C.I.R. 1992	Jean-Pierre Magremanne Arnaud Scheyvaerts	2010/10	3

Les numéros précédents de l'Algemeen Fiscaal Tijdschrift

<i>Titre</i>	<i>Auteur</i>	<i>N°</i>	<i>Page</i>
Editoriaal – Responsabilisering, ook in de sociale zekerheid?	F. Vanistendael	2011/01	1
Forum – Inkeerregeling (NL) en regularisatie (B): een eeneiige tweeling?	A. Bellens en J.M. Rosier	2011/01	3
RV bij verkrijging van eigen aandelen door een Belgische vennootschap: hindernissen en valkuilen	N. De Beule K. Vanderpoorte I. Van De Woesteyne	2011/01	14
Het eurovignet – enkele knelpunten	J. Wilms R. Hermans J. Lemmens	2011/01	29
Editoriaal: Euro-droom aan diggelen	F. Vanistendael	2010/12	1
Overzicht rechtspraak 2009 – Algemeen belastingenrecht – Inkomstenbelastingen	Antoon Doolaege Luc Demeyere Stefanie Longueville Bart Westen	2010/12	5

