

BENELUX - GERECHTSHOF  
REGENTSCHAPSSTRAAT 39  
1000 BRUSSEL  
TEL. 513.86.80

PARKET

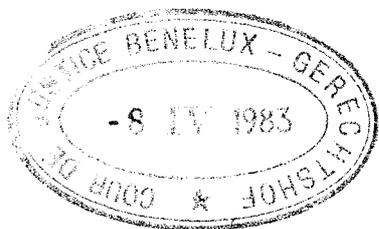
COUR DE JUSTICE BENELUX  
39, RUE DE LA RÉGENCE  
1000 BRUXELLES  
TÉL. 513.86.80

PARQUET

Conclusions de l'avocat général E. KRINGS  
dans les causes :  
THIER Adrienne, POLLEFEYS Fernand,  
VAN DE GUCHT Louis, DEREYMAKER Maria-Helena,  
VAN GELDERE Paul et RAEMAKERS Wilhelmus, requérants

contre

l'UNION ECONOMIQUE BENELUX, défenderesse



B 82/1-6/5

Les requérants entreprennent la décision du secrétaire général de retenir sur leurs traitements le précompte professionnel belge, conformément à la législation fiscale belge.

Ils réclament l'annulation de cette décision ainsi que la condamnation de la défenderesse au paiement des sommes retenues sur leurs traitements au titre du précompte professionnel depuis le 1er mai 1979, sommes à augmenter des intérêts au taux légal.

o

o

o

Il y a lieu d'envisager la question qui est soumise à la Cour tout d'abord du point de vue de la compétence.

La compétence de la Cour doit être vérifiée d'une part à l'égard de la décision attaquée et d'autre part à l'égard des moyens proposés.

a) Aux termes des articles 1er et 2 du protocole additionnel du 29 avril 1969, il est attribué compétence à la Cour pour se prononcer sur le recours juridictionnel dont disposent les personnes au service de l'Union économique Benelux dans les cas et suivant les modalités prévues dans le protocole.

Aux termes de l'article 3, b du même protocole, la Cour connaît des recours "des personnes ... contre les décisions, générales ou individuelles, d'un organe de l'Union relatives à leurs rémunérations, pensions et autres prestations sociales, ... aux sanctions disciplinaires ... et, en général, relatives à toute décision affectant leur situation juridique."

b) Aux termes de l'article 13, les recours (sauf en matière disciplinaire) ne peuvent être fondés que sur la violation du droit écrit ou des formes substantielles, sur l'excès ou le détournement de pouvoir, ou sur la violation de tout principe général du droit.

a) En ce qui concerne la décision attaquée :  
celle-ci doit émaner d'un organe de l'Union.

Ainsi donc, la Cour est seulement compétente pour examiner si l'organe de l'Union qui a décidé de retenir le précompte professionnel sur les traitements, salaires et rémunérations pouvait légalement prendre cette décision.

Cette constatation implique-t-elle une compétence de la Cour pour juger si les traitements, salaires et rémunérations des membres du personnel de l'Union sont soumis à la fiscalité belge ?

Ces deux aspects ne sont pas nécessairement liés.

La retenue du précompte professionnel constitue une obligation incombant à l'employeur lorsqu'il paie des salaires ou des rémunérations. Cette obligation est prévue aux articles 180 et suivants du code des impôts sur le revenu.

L'article 180 dispose :

Sont redevables du précompte professionnel :

./.

1° ceux qui, au titre de débiteur, dépositaire, mandataire ou intermédiaire, paient ou attribuent en Belgique des rémunérations visées à l'article 20, 2°, a et b, ou des pensions, rentes ou allocations visées à l'article 20, 5°.

L'art. 182 dispose : Sauf convention contraire : 1° les redevables désignés à l'article 180, 1°, ont le droit de retenir sur les revenus imposables le précompte y afférent.

Cette obligation existe aussi bien vis-à-vis des habitants du royaume que de ceux qui n'habitent pas le royaume, ainsi qu'il ressort des articles 153 et 154 du même code.

La retenue n'est qu'une avance sur l'impôt qui sera dû en définitive et qui sera déterminé ultérieurement.

Cette dernière décision appartient à l'administration des contributions et concerne alors le contribuable lui-même, c.à.d. l'agent pris individuellement. Si cette administration estime qu'un impôt est dû, elle doit établir l'imposition et en opérer la perception conformément aux dispositions légales et l'intéressé peut se pouvoir en réclamation, ainsi que le prévoit le C.I.R. (voir les art. 267 à 293 C.I.R.).

./.

Bien que le précompte professionnel ait été retenu, il est donc possible qu'aucun impôt ne soit dû en fin de compte. Dans ce cas, il y a lieu à remboursement du trop-perçu.

Il ressort de ce qui précède que dans ce domaine, la compétence de la Cour se borne à pouvoir apprécier la décision du secrétaire général d'opérer la retenue du précompte professionnel sur les traitements et salaires des membres du personnel. Il n'appartient pas à la Cour de dire si les agents sont redevables ou non des impôts en Belgique. Cette question échappe manifestement à la compétence de la Cour.

Ces principes généraux n'empêchent toutefois pas qu'une disposition légale puisse exclure expressément soit la retenue du précompte professionnel, soit l'assujettissement à tout impôt belge.

Pareille possibilité peut avoir son importance, s'agissant d'apprécier la décision de l'employeur qui procéderait à la retenue du précompte professionnel. A cet égard, la Cour est compétente.

b) En ce qui concerne les moyens que les demandeurs peuvent faire valoir : à ce sujet la compétence de la Cour se limite également à un contrôle de la légalité étant donné que seuls peuvent être invoqués 1) la violation du droit écrit, 2) la violation d'un principe général du droit, 3) l'excès ou le détournement de pouvoir.

Nous examinerons ci-dessous les moyens des demandeurs, les uns après les autres, mais dans le cadre strict tracé par chacun des trois cas de contrôle de la légalité.

x

x

x

I. Pour ce qui est du droit écrit, il peut s'agir soit d'une disposition du traité ou d'un protocole, entre autres les dispositions portant le statut des agents de l'Union établies par décision du Groupe ministériel pour les affaires administratives, soit d'une loi fiscale belge.

a) En ce qui concerne la loi fiscale belge, l'art. 4 C.I.R. dispose que ne sont pas assujettis à l'impôt des personnes physiques :

1° les agents diplomatiques étrangers et les agents consulaires de carrière étrangers accrédités en Belgique ;

2° sous condition de réciprocité, les fonctionnaires, agents, représentants ou délégués d'Etats étrangers ou de leurs subdivisions politiques, d'établissements, organismes ou autres personnes morales de droit étranger ne se livrant pas à une activité commerciale, pour autant que les intéressés n'aient pas la nationalité belge.

./.

Les membres du personnel de l'Union n'appartiennent en tout cas pas aux personnes mentionnées au 1°.

Font-ils partie de la catégorie sous 2° ?

Dans le commentaire établi par l'Administration des finances et qui guide cette administration, on peut lire sous l'art. 4 (1) : "bien que l'art. 4 C.I.R. contienne une énumération limitative des personnes affranchies de l'impôt, il ne déroge en rien aux immunités fiscales établies au profit de certains fonctionnaires d'organisations internationales ou supranationales.

"Cette exonération est instaurée par les traités internationaux en vigueur, qui interdisent de ranger parmi les habitants du royaume certains fonctionnaires internationaux qui ne s'établissent en Belgique qu'en raison de l'exercice de leurs fonctions.

"Les établissements, organismes ou autres personnes morales de droit étranger dont il est question à l'article 4, 2° précité, doivent s'entendre des écoles, des institutions culturelles etc." (1)

./.

---

(1) Comm. adm. 4/4.

Comm. adm. 4/3.

En ce qui concerne les fonctionnaires internationaux, entrent en considération à cet égard : les fonctionnaires européens, tels qu'ils sont visés aux art. 14, 20, 21 et 22 du protocole sur les privilèges et immunités des Communautés européennes, approuvé par la loi du 13 mai 1966 ; les représentants principaux de l'OTAN et les membres du cadre officiel et certains fonctionnaires permanents ; le personnel du SHAPE.

Les membres de l'Union économique Benelux ne sont donc pas mentionnés.

On peut en conclure qu'en tout cas, selon la législation interne belge, il n'y a pas de disposition de droit écrit qui aurait été méconnue.

b) La même recherche doit porter aussi sur le traité Benelux et sur le protocole fixant le statut des agents.

Le traité instituant l'Union économique Benelux consacre ses articles 33 à 39 au Secrétariat général, institution de l'Union. Selon l'article 39, le secrétaire général jouit en Belgique de privilèges et immunités analogues à ceux accordés à un chef de mission diplomatique accrédité dans ce pays. L'immunité de juridiction peut, le cas échéant, être levée par le Comité de Ministres.

L'art. 35 prévoit que le statut du personnel, le cadre organique, les barèmes des traitements, pensions et indemnités ainsi que toutes conditions dans lesquelles les membres du personnel doivent accomplir leurs fonctions sont fixés par le Comité de Ministres sur proposition du secrétaire général et après avis du Conseil de l'Union économique en formation restreinte.

Il existe donc bien une disposition expresse accordant l'immunité fiscale au secrétaire général. Mais il n'y a pas de disposition dans le même sens en ce qui concerne le personnel de l'Union.

Nous trouvons toutefois une disposition générale inscrite à l'art. 95 du traité, qui mérite de retenir l'attention pour la solution du litige soumis à la Cour.

Cette disposition est libellée comme suit :

"1. L'Union jouit sur le territoire de chacune des Hautes Parties Contractantes, des immunités reconnues aux Etats étrangers."

"2. Dans la mesure reconnue aux personnes civiles nationales, l'Union jouit, sur le territoire de chacune des Hautes Parties Contractantes, de la capacité juridique nécessaire pour exercer ses fonctions et atteindre ses buts ; elle peut notamment acquérir et aliéner des biens immobiliers et mobiliers et ester en justice. L'Union est représentée à cet effet par le secrétaire général."

"3. En cas de conflit de compétence entre les juridictions des Hautes Parties Contractantes à propos d'un litige auquel l'Union est partie, la juridiction dans le ressort de laquelle le Secrétariat général a son siège est seule compétente".

Il ne suit toutefois pas de ce texte que les agents de l'Union bénéficieraient d'une immunité fiscale. S'il était le cas, la disposition de l'article 39 relative au secrétaire général n'aurait aucune raison d'être.

Il est donc patent que la disposition de l'article 95 a une autre portée et qu'elle vise à régler, puisque l'Union possède la personnalité morale (1), toutes les conséquences qui se rattachent à cette qualité de personne morale, entre autres en matière fiscale.

---

(1) mais au plan intérieur seulement. L'Union n'a pas reçu la personnalité de droit international. Cf. exposé des motifs communs du traité, passage relatif à l'article 95. Karelle et de Kemmeter, le Benelux commenté, p. 158.

Il en va en effet de même des Etats étrangers, mais pareille disposition n'implique aucunement que le personnel de l'Union jouisse d'une immunité fiscale.

Rappelons à ce propos que l'Union n'est pas mentionnée dans le commentaire relatif à l'article 4 C.I.R.

Il ne s'agit pas là d'une omission, d'une part, parce que, en ce qui concerne le secrétaire général, ce haut fonctionnaire est assimilé en vertu du traité au chef d'une mission diplomatique accrédité en Belgique de sorte qu'il ne relève pas de l'art. 4, 2° mais bien de la catégorie visée à l'article 4, 1° ; il ne devait donc pas faire l'objet d'une mention particulière. D'autre part, parce que l'administration belge est manifestement d'avis que le personnel de l'Union ne bénéficie pas de l'immunité fiscale au sens de l'article 4, 2°.

Cette conclusion, confrontée aux dispositions du traité, ne paraît en tout cas pas être contredite par ce dernier.

c) Reste alors le statut du personnel établi en exécution de l'article 35 du traité.

Le statut même ne porte aucune disposition se rapportant au problème soumis à la Cour. Il n'y est nulle part question soit de retenues sur les traitements au titre d'impôts, soit d'exonération des impôts belges, pour quel motif que se soit.

Toutefois, il existe une série d'annexes au statut qui ont trait au règlement pécuniaire et au règlement des pensions et des indemnités forfaitaires.

Ces règlements comportent quelques dispositions qui ne sont peut-être pas sans intérêt dans l'examen de notre problème.

Pour le règlement pécuniaire, on peut retenir les dispositions suivantes :

"Article 1er : les échelles de traitement des agents du Secrétariat général de l'Union économique Benelux sont établies par référence à des échelles de traitement de l'Etat belge, augmentées de sept pour-cent à l'échelon minimum à douze pour-cent à l'échelon maximum.

Les dispositions applicables aux agents de l'Etat belge concernant la carrière plane et les autres possibilités de promotion ou d'avancement en traitement ainsi que celles concernant l'allocation pour exercice de fonctions supérieures, sont également d'application. Les modalités d'application en sont arrêtées par le Comité de Ministres, sur proposition du secrétaire général."

L'article 2 précise certaines modalités d'exécution de la disposition de l'article 1er.

Aux termes de l'article 4, les modifications apportées aux échelles des traitements de l'Etat belge servant de référence aux échelles du Secrétariat général entraînent la modification de ces dernières dans les mêmes proportions et à partir de la même date.

Une disposition similaire figure à l'article 15 concernant le pécule de vacances.

Ces dispositions montrent à tout le moins que les rémunérations du personnel du Secrétariat général sont influencées par les règles applicables aux rémunérations des fonctionnaires de l'Etat belge.

Cela ne signifie pas pour autant que ces rémunérations soient soumises à l'impôt belge.

L'article 14 présente toutefois une importance plus grande puisqu'il dispose :

"L'indemnité d'installation revenant à l'agent nommé à titre définitif qui, par suite de sa nomination, a dû changer de résidence, est fixée à un montant égal à trois fois le traitement mensuel net pour l'agent marié et à une fois et demi pour l'agent célibataire. Cette indemnité constitue un forfait pour les frais de déménagement, de voyage et d'installation.

Pour l'application du présent article, on entend par traitement net le traitement mensuel adapté à l'indice sous déduction de la retenue pour la pension et l'impôt, mais majoré des allocations familiales visées à l'article 11 ci-dessus."

Il est donc fait expressément mention d'une retenue pour l'impôt.

Mais si le principe de la retenue d'impôt est effectivement retenu, aucune précision n'est cependant apportée et on ne sait donc pas de quelle retenue il s'agit.

Toutefois s'il est question de retenue, elle ne peut se faire que par le truchement de l'employeur. Il est aussi question d'une retenue pour la pension, ce qui indique de même une intervention de l'employeur.

Dans le règlement des pensions et des indemnités forfaitaires, à l'article 6, on trouve une référence, une fois de plus, à la législation belge, en ce qui concerne le calcul de l'ancienneté.

Les articles 27 et 28 de ce même règlement renferment des dispositions comparables à celles de l'article 14 précité. Il y est également question du traitement net, c-à-d. du traitement mensuel majoré de l'indice des prix de détail sous déduction de la retenue pour la pension et l'impôt.

Il ressort donc de l'examen de ces dispositions statutaires que le problème de l'assujettissement à l'impôt des traitements, indemnités et pensions n'est pas réglé et qu'il n'est pas possible de décider si l'impôt belge doit frapper ou non les sommes versées aux agents.

Si le problème des retenues au titre d'impôts n'est pas davantage réglé, il ressort toutefois de certains textes qu'elles ont été envisagées, encore qu'aucune explication ne soit donnée à cet égard.

En conclusion, on peut dire qu'en tout cas, la décision du Secrétaire général d'opérer une retenue en vue d'acquitter le précompte professionnel belge n'est pas contraire à une disposition du droit écrit. Cela signifie que

cette retenue ne viole pas de disposition légale qui aurait exempté de l'impôt belge les traitements, salaires et rémunérations. Cette retenue est au contraire conforme à la législation fiscale belge en matière de précompte professionnel.

Au départ de ces considérations générales relatives au droit écrit, nous allons à présent examiner les moyens que les requérants prennent de la violation de ce droit.

Dans le premier moyen, les demandeurs invoquent la violation des articles 2, § 2, 35, § 3 et 95, § 1er du traité et des articles 34 et 37, § 2 de la convention de Vienne du 18 avril 1961 relative aux relations diplomatiques.

Les requérants n'expliquent pas autrement en quoi l'article 2, § 2 du traité aurait été violé. Cette disposition prévoit que les ressortissants de chacune des parties contractantes jouissent du traitement accordé aux nationaux en ce qui concerne les impôts et les taxes généralement quelconques. Par conséquent, ces ressortissants ne peuvent pas faire l'objet d'un traitement différent de celui réservé aux ressortissants de l'Etat national.

De ce point de vue, la retenue du précompte professionnel constitue une mesure qui s'applique aussi aux habitants du royaume. Il n'y a donc pas de violation de l'égalité de traitement.

Le moyen invoque aussi l'article 35, § 3, précité.

Comme nous l'avons dit, cette disposition ne contient aucune règle concernant l'immunité fiscale alléguée.

Néanmoins, les demandeurs font valoir que puisque les traitements, pensions et indemnités sont fixés par le Comité de Ministres, ce Comité est seul habilité à déterminer le montant réel des traitements alors que la retenue du précompte porte atteinte à cette compétence.

Ce grief manque toutefois en droit, étant donné que, comme l'a montré l'examen du règlement relatif aux rémunérations, seul le montant brut de celles-ci a été fixé par le Comité de Ministres. Il est aussi prévu explicitement que le traitement net est égal au traitement brut après la retenue opérée pour les impôts.

Les demandeurs invoquent en outre l'article 95, § 1er du traité.

Bien qu'ils considèrent qu'il ne soit pas question dans cette disposition d'immunité fiscale au profit du personnel, ils y voient la reconnaissance indirecte de pareille indemnité parce qu'il faut tenir compte des dispositions de la convention de Vienne relative aux relations diplomatiques. Ils prennent texte de l'article 34 de cette convention de Vienne, qui est libellé comme suit :

"l'agent diplomatique est exempt de tous impôts et taxes, personnels ou réels, nationaux, régionaux ou communaux ...".

Nous avons déjà souligné plus haut que seul le secrétaire général possède le statut de chef de mission diploma-

tique (art. 39 du Traité). Ce statut ne concerne pas les membres du personnel de l'Union.

Les requérants soutiennent pourtant qu'aux termes de l'article 37 de la même convention de Vienne, les membres du personnel administratif et technique de la mission ... bénéficient des privilèges et immunités mentionnés à l'article 34 pourvu qu'ils ne soient pas ressortissants de l'Etat accréditaire.

Les requérants reconnaissent certes que cette disposition ne peut donc pas bénéficier au personnel de l'Union de nationalité belge.

Mais la question qui se pose est de savoir si les membres du personnel administratif et technique de l'Union peuvent être assimilés aux membres d'une mission diplomatique.

Le traité ne prévoit rien à cet égard et l'assimilation ne s'impose pas nécessairement.

On a en effet jugé nécessaire de disposer expressément que le secrétaire général jouissait en Belgique des immunités accordées à un chef de mission diplomatique accrédité en Belgique. Il n'est donc pas prévu qu'il a la qualité de chef de mission diplomatique.

En ce qui concerne le personnel, il est prévu que le statut est arrêté par le Comité de Ministres (art. 35 du traité) et, comme nous venons de le constater, ce statut ne porte aucune disposition indiquant que les membres du personnel devraient être considérés comme des membres d'une mission diplomatique.

Dans leur deuxième moyen, les demandeurs invoquent la violation des articles 3, 4, 139, 140, § 1 et 141 du C.I.R.

L'article 3 C.I.R. détermine qui est habitant du royaume. Les requérants font observer que les membres néerlandais et luxembourgeois du personnel ne peuvent pas être considérés comme des habitants du royaume.

Je considère que sur ce point, la Cour est sans pouvoir de juridiction.

Il s'agit en réalité d'apprécier l'obligation de payer des impôts belges, soit en tant qu'habitant du royaume, soit en tant que non-résident.

Ce point est toutefois sans intérêt puisque la retenue des impôts par l'employeur est prescrite dans les deux cas par le C.I.R. (voir les articles 153 et 154 C.I.R.).

Les requérants font aussi valoir que puisqu'en vertu de l'article 95 § 1er, l'Union est assimilée à un Etat étranger, les traitements ne doivent pas être considérés comme réalisés ou recueillis en Belgique.

Sous ce rapport, le deuxième moyen coïncide avec le troisième moyen, pris de la violation des articles 20 et 180 C.I.R. Les requérants soutiennent une nouvelle fois qu'étant donné l'assimilation de l'Union à un Etat étranger, les rémunérations ne peuvent pas être considérées comme versées ou attribuées en Belgique. Ils relèvent en outre que cela ressort également du budget du ministère des Affaires étrangères où la contribution belge au budget de l'Union figure sous la rubrique "Transferts de revenus à l'étranger", indiquant par là, selon les requérants, que l'Union est assimilée à un territoire étranger.

Les demandeurs en déduisent que le secrétaire général ne pouvait donc pas opérer la retenue fiscale sur des traitements qui n'ont pas été acquis ou versés en Belgique.

Le moyen attribue manifestement à la disposition de l'article 95 une portée qu'elle n'a pas. (1)

Cette disposition a pour objet de conférer à l'Union certains privilèges et certaines immunités. Ces immunités ne signifient pas que les personnes et les biens se trouvent à l'étranger, mais seulement que les personnes comme les biens restent à l'abri de toute emprise de la part de l'Etat d'accueil. (2)

./.

---

(1) Voir note supra p. 9

(2) Rép. prat. dr. belge, v° Agents diplomatiques n° 8

Par exemple, aucune perquisition ne peut avoir lieu ; les autorités locales ne peuvent sous aucun prétexte pénétrer dans les locaux de l'organisation contre la volonté des agents.

Si la thèse des requérants était exacte, les immunités que la loi fiscale instaure dans l'intérêt des membres des missions étrangères n'auraient aucune raison d'être, car les traitements et rémunérations ne seraient alors jamais versés dans l'Etat accréditaire.

De plus, on ne doit attacher aucune signification à la rubrique sous laquelle la contribution de l'Etat belge au budget de l'Union figure dans le budget du département des Relations extérieures. En effet, il est certain que les dépenses à supporter par la Belgique ne constituent pas des dépenses relatives au fonctionnement interne du département. Cela n'implique pas pour autant que le lieu de travail du personnel de l'Union doive être considéré comme se situant à l'étranger.

°

°

°

./.

II. Le contrôle de la légalité quant à la violation éventuelle du droit écrit implique la réponse au deuxième aspect à examiner. La décision de retenir le précompte professionnel sur les rémunérations et traitements, constitue-t-elle un excès de pouvoir ou un détournement de pouvoir ?

Il ne peut y avoir excès de pouvoir que si la retenue n'est autorisée par aucune disposition légale ou, a fortiori, si elle est interdite.

Nous venons de constater qu'en tout cas, la retenue n'est pas interdite par le traité.

Au contraire, elle s'est faite conformément à la législation fiscale belge. Elle est donc autorisée par cette législation.

En outre, nous avons vu que différents textes reconnaissent l'existence d'une retenue fiscale.

Dans la mesure où la retenue se fait en conformité avec les dispositions légales selon lesquelles l'employeur prétend l'opérer, il ne peut donc pas être question d'excès de pouvoir.

./.

Le détournement de pouvoir, qui ne constitue qu'un aspect de l'excès de pouvoir, n'existe forcément pas davantage.

Bien que le premier moyen parle d'excès de pouvoir, les requérants ne donnent aucune explication à ce sujet. Manifestement, ils entendent soutenir par là que le droit écrit ne prévoyant pas, à leur avis, la retenue fiscale, le secrétaire général commet un excès de pouvoir en pratiquant malgré tout cette retenue.

Nous venons de voir que cet argument ne tient pas.

Il en va de même des deuxième et troisième moyens.

Pour ce qui est de la violation prétendue du droit écrit, il ne peut donc en aucun cas être question d'un excès de pouvoir.

Nous allons examiner ci-dessous si le même grief de violation peut être formulé relativement à un principe général du droit.

x

x

x

III. Il ne reste donc que la violation d'un principe général du droit.

Relevons ici que la note d'audience des demandeurs se borne à l'examen de ce seul moyen. Ils ne font état ni de l'excès ni du détournement de pouvoir.

Selon la note d'audience, il existerait deux principes fondamentaux du droit qui justifient l'immunisation fiscale :

- a) le principe d'auto-organisation des institutions internationales.
- b) le principe d'égalité.

Les requérants invoquent le traité C.E.E. qui a donné lieu à l'arrêt de la Cour de Justice des Communautés européennes du 16 décembre 1960. (1)

./.

---

(1) Rec. Jur. Cour 1960, pp. 1125 et ss.

L'article 11, b du protocole initial du 18 avril 1951 sur les privilèges et immunités de la Communauté européenne du Charbon et de l'Acier disposait que sur le territoire de chacun des Etats membres, les fonctionnaires de la Communauté étaient exempts de tous impôts sur les traitements acquis auprès de la Communauté.

Ce protocole a été remplacé à l'occasion de la fusion des Communautés, le 8 avril 1965. Aux termes de l'article 13 du protocole annexé au traité de fusion, les fonctionnaires des Communautés sont exempts d'impôts nationaux sur leurs traitements, salaires et émoluments versés par les Communautés.

On constate qu'une disposition expresse a été insérée dans les traités.

C'est la disposition du Protocole de 1951 qui a été précisée par l'arrêt précité du 16 décembre 1960.

Notons immédiatement que dans le traité C.E.E., l'exemption n'existe pas seulement par rapport à l'Etat où l'agent exerce ses fonctions (Etat d'accueil), mais aussi vis-à-vis de tous les Etats de la Communauté.

La portée de pareille exemption est beaucoup plus large que celle de l'immunité prévue par la convention de Vienne précitée, qui n'existe qu'à l'égard de l'Etat accréditaire et où, en conséquence, l'assujettissement à l'impôt subsiste dans l'Etat d'origine de l'intéressé.

Relevons à ce propos que cette règle vaut aussi pour le secrétaire général de l'Union. Il jouit de l'immunité reconnue au chef d'une mission, c'est-à-dire qu'il n'est pas redevable d'un impôt dans le pays accréditaire. Mais cela ne tranche pas la question de l'imposabilité des revenus dans le pays d'origine. Le régime instauré par le traité C.E.E. et celui prévu dans le traité Benelux sont donc totalement différents.

J'ajoute qu'en ce qui concerne les fonctionnaires belges de l'Union, ils ne peuvent être exemptés de l'impôt belge que si la loi en décide expressément ainsi. C'est ce que prévoit en effet l'article 112 de la Constitution.

Pourrait-on décider qu'à défaut de disposition expresse dans le traité Benelux, le problème doit être résolu selon une règle qualifiée de principe général de droit international public ?

Le problème des principes généraux du droit a déjà fait l'objet d'études approfondies (1).

./.

---

(1) Voyez notamment le discours prononcé par M. le procureur général Ganshof van der Meersch lors de l'audience solennelle de rentrée de la Cour de cassation le 1er septembre 1970, pp. 39 et ss. et les nombreuses références.

En Belgique, le législateur a fait référence plus d'une fois aux principes généraux du droit, entre autres à l'article 2 du code judiciaire. On a songé notamment au respect du droit de la défense, à la règle selon laquelle en matière pénale, le prévenu ne doit pas apporter la preuve de son innocence, au principe selon lequel personne ne peut être soumis à une contrainte physique pour exécuter certaines obligations, etc.

On considère aussi que dans le domaine du droit international public, il existe des principes généraux qui gouvernent les relations entre les Etats (1).

La notion est toutefois relativement vague et ni la jurisprudence ni la doctrine n'en donnent une définition précise (2). Les principes du droit ont une portée très générale et régissent le droit positif. De nombreuses applications peuvent en être faites dans des domaines du droit parfois très divers. Le respect du droit de la défense est applicable en matière de procédure civile, de procédure pénale, de procédure disciplinaire, en matière administrative, fiscale, etc.

Les principes du droit diffèrent des règles de droit qui restent limitées à une branche déterminée du droit, voire à une matière strictement déterminée (3).

./.

---

(1) Voir note 215bis, p. 47 du discours de M. le procureur général Ganshof van der Meersch, cité dans la note précédente.

(2) Voir Dabin, Philosophie de l'ordre juridique positif ; J. Boulanger, Principes généraux du droit et droit positif, dans Etudes offertes à Ripert, pp. 56 et 57.

(3) Boulanger, loc. p.55, n° 5 et ss.

Les requérants soutiennent que l'immunité fiscale de leurs rémunérations résulterait d'un principe général de droit international et ils invoquent, à l'appui de leur thèse, l'arrêt de la Cour de Justice de Luxembourg du 16 décembre 1960, en cause Humblet (1).

Les requérants pensent pouvoir inférer de cet arrêt que l'immunité fiscale repose sur deux principes fondamentaux, celui de l'auto-organisation et celui de l'égalité.

La Cour de Justice aurait décidé que les organisations internationales doivent toujours fixer elles-mêmes, à l'exclusion du statut national, les traitements et rémunérations de leur personnel.

Lorsqu'on lit l'ensemble de cet arrêt, on constate que la Cour n'invoque pas un principe général du droit mais qu'elle recherche la solution du litige dans l'article 13, alinéa 1er du protocole du 18 avril 1951 et qu'elle constate à cet égard que selon les termes de cette disposition, il faut, pour déterminer la portée des immunités et privilèges accordés aux fonctionnaires des Communautés, tenir compte de l'intérêt de celles-ci. C'est donc une disposition légale qui constitue le fondement de la règle et nullement un principe général du droit.

En outre, en ce qui concerne ce qui est appelé principe d'égalité, il faut considérer qu'il s'agit là d'un problème propre à ces Communautés, vu leur organisation, et qui repose également sur une disposition du protocole précité accordant expressément l'immunité fiscale.

./.

---

(1) Cour de Justice, Rec. VI/2, 1960, pp. 1135 et ss.

Certes, la question a fréquemment été soulevée en Belgique, entre autres à propos d'autres organisations internationales dont le siège ou un des sièges se trouve établi en Belgique.

Il faut faire remarquer à cet égard qu'il s'agissait dans tous ces cas d'institutions dont le statut prévoyait expressément l'immunité fiscale des rémunérations des fonctionnaires. Chaque fois, le fisc belge avait estimé que pour les fonctionnaires établis en Belgique, le traitement devait effectivement entrer en ligne de compte dans la détermination du taux d'imposition (progressivité du taux) applicable aux autres revenus de ces fonctionnaires.

Dans ses conclusions précédant l'arrêt de la Cour de cassation du 7 novembre 1961 (1), le procureur général Monsieur Ganshof van der Meersch a souligné que l'immunisation fiscale des rémunérations des fonctionnaires internationaux avait fait l'objet de vives critiques au Parlement belge. L'allusion a même été faite à la naissance d'une "féodalité internationale".

La Cour de cassation qui connaissait déjà l'arrêt de la Cour de Justice dans l'affaire Humblet a adopté la même position que la Cour européenne.

Le procureur général Ganshof van der Meersch était d'avis que cette solution se justifiait étant donné que, dans l'intérêt de l'institution internationale, il fallait éviter que des fonctionnaires de nationalités différentes reçoivent des rémunérations différentes.

./.

---

(1) Bull. et Pas. 1962, I, 281.

Certes, en ce cas, on a eu égard à un principe d'égalité, mais ce principe trouvait appui dans une disposition légale. En réalité, le principe d'égalité n'avait été invoqué que pour déterminer la portée de la règle de droit : cette règle devait-elle se limiter aux rémunérations elles-mêmes à l'égard desquelles le traité prévoyait l'immunité ou devait-elle s'étendre aux autres revenus ?

Le prétendu "principe général du droit" dépendait donc en toute hypothèse d'une règle écrite expresse.

Ce qui montre qu'il n'est pas question en ce cas d'un principe général du droit, mais simplement d'une règle d'interprétation, dans la mesure où la règle de l'immunité fiscale est prévue dans un traité.

On est donc malvenu à soutenir que la règle d'égalité serait de nature à engendrer une immunité fiscale alors que le législateur conventionnel ne l'a pas introduite. La résistance opposée dans le passé déjà à de telles immunités, entre autres chez le législateur belge, montre que lorsque le législateur n'a pas accordé expressément ces immunités, elles ne sont certainement pas comprises implicitement dans un traité qui ne les a pas prévues.

Dès lors, je suis d'avis qu'aucun principe général du droit au sens de l'article 13 du protocole du 29 avril 1969, n'a été méconnu en l'espèce.

°

°

°

./.

Dans la mesure où l'on devrait considérer néanmoins que les deux règles invoquées par les requérants constituent des principes généraux dans le domaine du droit international public, il faut souligner que dans ce cas-ci (c'est-à-dire en ce qui concerne l'Union) elles n'ont pas, de toute manière, les effets que les requérants veulent y rattacher.

En ce qui concerne le principe d'auto-organisation :

il est certain que le Comité de Ministres se voit reconnaître compétence pour arrêter le statut des fonctionnaires, mais ce statut fixe des règles selon lesquelles les rémunérations brutes doivent être déterminées (à savoir la référence aux rémunérations des fonctionnaires belges) ; il n'y est toutefois pas question d'exonération fiscale. Très probablement, le Comité de Ministres a considéré ne pas être autorisé, par le traité, à accorder pareille exonération.

Le Comité de Ministres a donc bien fait usage des compétences qui lui sont reconnues par le traité. Ainsi, le principe d'auto-organisation a été appliqué mais rien n'a été décidé concernant une quelconque immunité fiscale.

En ce qui concerne le principe d'égalité :

remarquons au préalable que la thèse des requérants est équivoque, à tout le moins, peu claire.

D'une part, il est fait état du statut des fonctionnaires de la C.E.E. accordant une complète immunité fiscale, même à l'égard de l'Etat d'origine des fonctionnaires.

D'autre part, on invoque les dispositions de la Convention de Vienne prévoyant seulement une immunisation par rapport à l'Etat d'accueil et qui maintient l'assujettissement à la fiscalité de l'Etat d'origine.

Il va de soi que les effets quant à l'égalité sont totalement différents. Dans le deuxième cas, on ne peut d'ailleurs pas parler d'égalité.

L'égalité ne serait-elle toutefois pas respectée si tous les fonctionnaires étaient soumis à un régime fiscal unique ? Ce problème dépasse toutefois les limites du présent litige.

o

o

o

Etant donné ce qui précède, il apparaît donc qu'il n'y a eu violation en l'espèce ni du droit écrit ni d'un principe général du droit et qu'un excès de pouvoir n'a pas davantage été commis.

En conséquence, les requêtes doivent être rejetées.

(s) E. KRINGS