

Numéros du rôle : 2625 et 2634
Arrêt n° 20/2004 du 4 février 2004

A R R E T

En cause : les recours en annulation de la loi du 11 décembre 2002 « portant assentiment à la Convention entre le Royaume de Belgique et le Royaume des Pays-Bas tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, aux Protocoles Ier et II et à l'échange de lettres, faits à Luxembourg le 5 juin 2001 », introduits par H. Bleijlevens et par J. Groeneveld et autres.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents A. Arts et M. Melchior, et des juges P. Martens, M. Bossuyt, E. De Groot, A. Alen et J.-P. Moerman, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président A. Arts,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet des recours et procédure*

Par requêtes adressées à la Cour par lettres recommandées à la poste les 4 et 14 février 2003 et parvenues au greffe les 5 et 17 février 2003, un recours en annulation de la loi du 11 décembre 2002 « portant assentiment à la Convention entre le Royaume de Belgique et le Royaume des Pays-Bas tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, aux Protocoles Ier et II et à l'échange de lettres, faits à Luxembourg le 5 juin 2001 » (publiée au *Moniteur belge* du 20 décembre 2002, deuxième édition), dans la mesure où l'assentiment porte sur l'article 18, § 2, de la Convention, a été introduit par :

- H. Bleijlevens, demeurant à 3620 Lanaken, Pannestraat 259;

- J. Groeneveld, demeurant à 2460 Kasterlee, Kattenberg 132, A. Huart, demeurant à 1160 Bruxelles, avenue J. Van Horenbeeck 204, A. Moulijn, demeurant à 2970 Schilde, Gouwberg 4, J. Ramaer, demeurant à 1560 Hoeilaart, Sterrenlaan 5, A. Schuur, demeurant à 2920 Kalmthout, Rodeweg 30, C. van Sambeek, demeurant à 1180 Bruxelles, avenue de Messidor 95, et J. van Vliet, demeurant à 2360 Oud-Turnhout, Corsendonk 9.

La demande de suspension de la même norme, introduite par H. Bleijlevens, a été rejetée par l'arrêt n° 45/2003 du 9 avril 2003, publié au *Moniteur belge* du 28 juillet 2003.

Ces affaires, inscrites sous les numéros 2625 et 2634 du rôle de la Cour, ont été jointes.

Des mémoires ont été introduits par :

- H. Bleijlevens et G. Starmans, demeurant à 3620 Lanaken, Pannestraat 259 (dans l'affaire n° 2634);

- P. Engelen, demeurant à 2390 Brasschaat, Augustijnslei 60 (dans l'affaire n° 2634);

- le Conseil des ministres.

Des mémoires en réponse ont été introduits par :

- H. Bleijlevens (partie requérante dans l'affaire n° 2625);

- J. Groeneveld (partie requérante dans l'affaire n° 2634);

- A. Huart, A. Moulijn, J. Ramaer, A. Schuur, C. van Sambeek et J. van Vliet (parties requérantes dans l'affaire n° 2634).

Le Conseil des ministres a introduit un mémoire en réplique.

A l'audience publique du 3 décembre 2003 :

- ont comparu :

. Me L. Vanheeswijck et Me M. Van Keirsbilck, avocats au barreau de Bruxelles, pour les parties requérantes dans l'affaire n° 2634 et pour P. Engelen;

. G. Dekelver, auditeur général des Finances, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs E. De Groot et J.-P. Moerman ont fait rapport;

- les parties précitées ont été entendues;

- les affaires ont été mises en délibéré.

Les dispositions de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

II. *En droit*

- A -

A.1.1.1. Le requérant dans l'affaire n° 2625 est de nationalité néerlandaise et réside depuis le 1er mars 1987 en Belgique. Depuis le 1er janvier 2000, il bénéficie d'une allocation périodique supérieure à 25.000 euros sur une base annuelle, en exécution d'une police d'assurance néerlandaise C. Cette allocation lui sera versée jusqu'au 20 août 2004, après quoi il bénéficiera d'une allocation périodique sur la base d'une police d'assurance néerlandaise B. Conformément à l'article 18, § 2, de la Convention entre le Royaume de Belgique et le Royaume des Pays-Bas tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, et aux Protocoles Ier et II et à l'échange de lettres, faits à Luxembourg le 5 juin 2001 (ci-après : « la nouvelle convention fiscale »), tels qu'ils ont été ratifiés par la loi du 11 décembre 2002 portant assentiment à la Convention précitée, il doit dorénavant payer l'impôt aux Pays-Bas.

A.1.1.2. Selon le requérant dans l'affaire n° 2625, la nouvelle convention fiscale est contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution.

A la suite de cette nouvelle convention fiscale, les allocations périodiques supérieures à un montant déterminé constituées aux Pays-Bas sont imposables aux Pays-Bas, tandis que les allocations périodiques constituées en Belgique sont imposables en Belgique. Selon le requérant, ceci crée un traitement différent pour des cas identiques, parce que parmi tous les bénéficiaires d'allocations périodiques, seuls les bénéficiaires d'allocations d'origine néerlandaise voient celles-ci imposées différemment. Toutes les autres allocations périodiques d'origine étrangère sont en effet imposées en Belgique.

Il existerait également une discrimination du fait de la limite de 25.000 euros, puisqu'en dessous de ce montant, on demeure redevable de l'impôt en Belgique et donc, *de facto*, non imposable.

Enfin, l'emploi du mot « aussi » dans l'article 18, § 2, première phrase, de la nouvelle convention fiscale ne préviendrait pas la double imposition mais la créerait au contraire.

A.1.2. Pour la réfutation des moyens, le Conseil des ministres renvoie au point de vue qu'il expose en détail dans l'affaire n° 2634. Il ajoute que les mots « est aussi imposable » sont utilisés en opposition aux mots « ne sont imposables que » figurant dans le premier paragraphe et que la double imposition est expressément évitée par l'article 23 de la nouvelle convention fiscale. Selon lui, l'affirmation du requérant dans l'affaire n° 2625 selon

laquelle toutes les autres allocations périodiques d'origine étrangère seraient imposables en Belgique n'est pas exacte.

A.2. Les requérants dans l'affaire n° 2634 sont des résidents de la Belgique de nationalité néerlandaise qui bénéficient d'allocations périodiques de pension provenant des Pays-Bas. Il s'agit de pensions extralégales ou de rentes viagères privées qui résultent totalement ou partiellement d'une activité professionnelle exercée aux Pays-Bas par les requérants et qui, lors de leur constitution, ont bénéficié totalement ou partiellement de « facilités fiscales » aux Pays-Bas. Les requérants exposent à cet égard la situation spécifique de chacun d'eux. Sous l'empire de l'article 18 de la « Convention entre le Gouvernement du Royaume de Belgique et le Gouvernement du Royaume des Pays-Bas tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, et à régler certaines autres questions en matière fiscale », signée à Bruxelles le 19 octobre 1970 (ci-après l'ancienne convention fiscale), les allocations de pension visées étaient imposables en Belgique, où elles étaient taxées, en vertu du droit interne belge, selon le régime des « 15 p.c. sur 3 p.c. » (article 17, § 1er, 4°, et article 20 du Code des impôts sur les revenus 1992). Conformément à l'article 18, § 2, de la nouvelle convention fiscale, elles sont toutefois imposables aux Pays-Bas à partir du 1er janvier 2003 et seront imposées, en principe de manière progressive, selon le droit interne néerlandais, ce qui donnera lieu à une pression fiscale nettement plus forte sur les allocations de pension. Les requérants sont donc directement et défavorablement affectés par la disposition attaquée : en effet, l'application du régime belge donne lieu à un taux d'imposition effectif d'environ 6 p.c., alors que l'imposition aux Pays-Bas, Etat de la source des revenus, s'élève à 42 p.c. environ, pour autant que les allocations excèdent 28.850 euros, et à 52 p.c. lorsque les allocations excèdent 49.465 euros.

Les requérants soulignent que l'article 18, § 2, de la nouvelle convention fiscale suit le principe de l'imposition dans l'Etat de la source des revenus, par dérogation à la règle générale formulée à l'article 18, § 1er, de la même convention, qui suit le principe classique de l'imposition dans l'Etat de résidence. La loi néerlandaise d'assentiment à la nouvelle convention fiscale contient certes une disposition transitoire applicable aux pensions périodiques pour lesquelles le droit était déjà ouvert à la date du 5 juin 2001 et dont le bénéficiaire réside en Belgique de façon ininterrompue depuis le 5 juin 2001, mais cette disposition transitoire, dont tous les requérants excepté le sixième peuvent bénéficier, est moins avantageuse pour les requérants que le régime belge des « 15 p.c. sur 3 p.c. ».

A.3.1. Le Conseil des ministres déduit des requêtes que, dans les deux affaires jointes, les requérants poursuivent l'annulation de l'ensemble de la loi, étant donné que le texte des conventions est indivisible, et que l'annulation de celle-ci, telle que les requérants la demandent, n'est techniquement pas aisément envisageable. Dès lors qu'il est aussi demandé à la Cour d'examiner le contenu de la convention fiscale du 5 juin 2001, le Conseil des ministres estime qu'il doit être tenu compte du caractère particulier de cet acte, lequel n'est pas un acte unilatéral de souveraineté. Le contrôle ne peut aussi porter que sur des situations fiscales qui n'échappent pas à l'ordre juridique belge. De plus, il doit être examiné *in concreto* si la violation invoquée par les requérants trouve bien sa source dans l'article 18, § 2, de la convention fiscale.

Le Conseil des ministres souligne ensuite qu'une convention fiscale ne contient pas un régime fiscal au sens matériel mais détermine principalement quel pays est compétent pour lever l'impôt, après quoi ce pays peut appliquer le régime fiscal auquel les contribuables sont soumis. Puisqu'il n'existe aucune raison de penser que le régime fiscal néerlandais serait contraire aux droits fondamentaux, le Conseil des ministres considère qu'il ne pourrait y avoir de violation des articles 10 et 11 de la Constitution que dans des situations tout à fait exceptionnelles.

Le Conseil des ministres dit encore ne pas pouvoir confirmer, sur la base des informations transmises, si le mode d'imposition indiqué correspond bien au régime fiscal légalement applicable au cas particulier de chaque requérant.

A.3.2. Les requérants dans l'affaire n° 2634, à l'exception de J. Groeneveld, répondent que la Convention de Vienne du 23 mai 1969 n'exclut pas qu'une convention puisse seulement être déclarée partiellement inconstitutionnelle et que l'annulation de la loi d'assentiment du 11 décembre 2002, en tant que celle-ci ratifie l'article 18, § 2, de la nouvelle convention fiscale, est parfaitement possible.

A.3.3. Le Conseil des ministres maintient, dans son mémoire en réplique, que la convention fiscale en cause n'est pas divisible et affirme que les parties requérantes interprètent mal l'article 44, § 3, de la Convention de Vienne puisque celui-ci énonce trois conditions cumulatives, auxquelles il n'est pas satisfait en l'espèce. Selon le Conseil des ministres, cette indivisibilité a non seulement une incidence sur les effets d'un éventuel arrêt d'annulation mais est également importante pour l'appréciation de la portée et du bien-fondé de l'actuel recours.

A.4.1. Les requérants dans l'affaire n° 2634 analysent le régime fiscal applicable en Belgique aux pensions constituées alors que le bénéficiaire ne résidait pas en Belgique et affirment que le régime belge aboutit à ce que la pension n'est pas imposable en tant que revenu professionnel lorsque et pour autant que cette pension a été constituée par des cotisations personnelles du bénéficiaire. De telles pensions, lorsqu'elles sont payées sous la forme d'allocations périodiques, sont imposables en Belgique à titre de revenus mobiliers, le montant imposable étant fixé à 3 p.c. du capital abandonné, c'est-à-dire le capital qui a servi à constituer la rente tel qu'il existe au moment où la rente prend cours.

Les requérants abordent ensuite le prétendu déséquilibre entre, d'une part, l'avantage fiscal accordé lors de la constitution de la pension et, d'autre part, la taxation de la pension allouée, motif pour lequel les contribuables qui reçoivent une pension constituée aux Pays-Bas ne peuvent plus bénéficier du régime précité qui s'applique de façon générale à toutes les pensions extralégales constituées à l'étranger. Ils soulignent que le législateur belge a consciemment choisi d'encourager fiscalement la constitution de pensions extralégales, en accordant, durant la phase de constitution de la pension, un avantage fiscal pour les montants destinés à cette fin. Par ailleurs, les allocations résultant de ces pensions sont imposées à des taux inférieurs à ceux appliqués aux revenus du travail. Ils en concluent que le prétendu « déséquilibre » existe donc aussi en ce qui concerne les pensions belges. Les autorités néerlandaises n'en ont pas tenu compte et, en voulant corriger l'inégalité entre le bénéficiaire d'une pension néerlandaise qui habite aux Pays-Bas et le bénéficiaire d'une même pension qui réside en Belgique, elles ont créé une inégalité entre les pensionnés habitant en Belgique.

A.4.2. Le Conseil des ministres considère que l'exposé fait par les requérants dans l'affaire n° 2634 est erroné sur plusieurs points et donne, pour le moins, une image tronquée de l'imposition des pensions en Belgique. Il corrige à cet égard la thèse des requérants sur plusieurs points, estime que les pensions et les allocations de retraite doivent en principe être considérées comme des revenus professionnels et fait aussi référence à la jurisprudence récente de la Cour de cassation (Cour de cassation, 11 avril 2002).

A.4.3. Les requérants dans l'affaire n° 2634, à l'exception du premier, considèrent que les arguments avancés par le Conseil des ministres concernant le cadre fiscal général en matière de pensions ne sont pas corrects et déclarent appuyer leurs dires sur la position de l'administration fiscale elle-même, qui a confirmé que le régime des « 15 p.c. sur 3 p.c. » est appliqué de façon totalement justifiée. Selon les requérants, l'arrêt de la Cour de cassation du 11 avril 2002 cité par le Conseil des ministres a seulement comme portée de confirmer que c'est le juge du fond qui décide en toute indépendance si les contributions de l'employeur ont ou non été versées à l'avantage définitif et exclusif du bénéficiaire et si un contrat d'assurance-vie individuelle a donc été conclu. Ils ajoutent que la Cour n'est pas le lieu adéquat pour débattre de cette question et que celle-ci doit être réglée via les procédures fiscales appropriées.

A.5.1.1. Dans le premier moyen, les parties requérantes dans l'affaire n° 2634 allèguent la violation des articles 10 et 11 combinés avec l'article 172 de la Constitution, en ce que la loi d'assentiment, en tant qu'elle ratifie l'article 18, § 2, de la nouvelle convention fiscale, crée, sans justification raisonnable, une inégalité de traitement au sein d'une catégorie de cas semblables, à savoir les personnes habitant en Belgique qui reçoivent une pension visée à l'article 18, § 1er, a, de cette convention, en ce que ces pensions ne sont soumises à un impôt progressif dans l'Etat de la source des revenus que si elles sont originaires des Pays-Bas et non si elles sont originaires de Belgique (première branche) ou, en règle, d'un autre Etat contractant que les Pays-Bas (deuxième branche).

Après une analyse du traitement fiscal des pensions extralégales provenant de Belgique, les requérants affirment que ces pensions sont très souvent soumises à une imposition distincte avantageuse de 10 p.c. ou de 16,5 p.c., malgré le fait que la constitution d'une telle pension en Belgique a bénéficié d'avantages fiscaux. Ils soulignent que le Gouvernement encourage en outre le paiement des pensions extralégales sous la forme de rentes, puisqu'il existe pour cela un régime fiscal avantageux. Les pensions extralégales provenant des Pays-Bas sont par contre taxées différemment, c'est-à-dire de la façon indiquée à l'article 18, § 2, de la nouvelle convention fiscale, lorsque les conditions fixées dans cet article sont remplies.

A.5.1.2. Ils déduisent des travaux préparatoires de la loi d'assentiment que, par ce traitement différent, le législateur visait un double objectif, à savoir, premièrement, réaliser un équilibre entre les avantages fiscaux accordés lors de la constitution des pensions et la taxation des allocations de pension et, deuxièmement, prévenir et combattre « la fuite des pensions » et en particulier le rachat de pensions constituées aux Pays-Bas par des habitants des Pays-Bas qui déménagent vers la Belgique. Ils considèrent toutefois que, du point de vue belge, aucun des deux motifs invoqués n'est justifié.

Ils estiment que « la fuite des pensions » que l'article 18, § 2, entend combattre, ne concerne que le phénomène du rachat de pensions, situation dans laquelle aucun impôt sur la pension n'est levé en Belgique. Selon les requérants, cette situation n'existe toutefois pas dans le cas du paiement d'allocations périodiques de pensions, lesquelles sont toujours imposées en Belgique, fût-ce selon le régime fiscal avantageux des « 15 p.c. sur 3 p.c. ». D'après eux, on pourrait tout au plus parler ici d'un « déséquilibre ». Ils soulignent qu'ils sont tous bénéficiaires de pensions périodiques sur lesquelles l'impôt devait être payé en Belgique et qu'une partie d'entre eux a emménagé en Belgique bien avant leur mise à la retraite aux Pays-Bas ou dans un Etat tiers, soit pour des raisons professionnelles, soit pour des raisons personnelles, de sorte qu'on ne peut pas parler de « fuite des pensions » dans leur cas. L'article 18, § 2, de la nouvelle convention fiscale leur est cependant aussi applicable. Ils en concluent que la disposition attaquée n'est pas pertinente pour atteindre l'objectif du législateur. Puisque l'article 18, § 2, affecte aussi bien les contribuables dont le comportement est dicté par la fuite des pensions que les contribuables qui ont déménagé vers la Belgique pour d'autres motifs que des motifs fiscaux, il s'ensuit que des contribuables se trouvant dans des situations différentes sont traités de manière identique sans justification objective et raisonnable. Ils citent à cet égard le considérant B.7 de l'arrêt n° 70/96.

Quant à l'autre objectif, qui est d'éviter qu'une pension dont la constitution a bénéficié d'avantages fiscaux soit imposée selon un taux non progressif, les parties requérantes répètent qu'un tel « déséquilibre » se produit aussi dans le contexte purement belge, ainsi qu'il est démontré au A.4.1. Par conséquent, les pensions extralégales payées sous la forme d'un capital unique et celles payées sous forme de rentes ne sont, en règle, pas imposées en Belgique suivant un taux progressif, malgré le fait que leur constitution a bénéficié d'avantages fiscaux. Ainsi, des situations identiques sont traitées inégalement.

Ils concluent que l'impôt néerlandais dans l'Etat de la source ne sert donc pas les intérêts belges.

A.5.1.3. Les requérants dans l'affaire n° 2634 estiment que ce qui a été exposé vaut également pour les pensions que les personnes résidant en Belgique reçoivent en provenance d'un autre Etat contractant que les Pays-Bas (deuxième branche du premier moyen) et qu'il existe donc une différence injustifiée au sein de la catégorie des résidents de la Belgique qui reçoivent une pension. Seuls les résidents qui reçoivent une pension provenant des Pays-Bas sont soumis à un impôt dans l'Etat de la source. Les requérants craignent aussi une double imposition temporaire parce que l'imposition aux Pays-Bas ne se produira qu'après que les revenus auront été soumis au régime fiscal belge.

A.5.2.1. Le Conseil des ministres souligne que la nouvelle convention fiscale du 5 juin 2001, tout comme l'ancienne convention, vise principalement à éviter la double imposition. Sans une telle convention, une pension extralégale d'origine néerlandaise perçue par un résident de la Belgique pourrait être imposée tant aux Pays-Bas, qui est l'Etat de la source, que par la Belgique, qui est l'Etat de résidence. Les conventions visant à éviter la double imposition ne créent donc jamais un nouveau pouvoir d'imposition mais se bornent à limiter dans une certaine mesure le pouvoir d'imposition existant des Etats contractants. Selon le Conseil des ministres, une convention fiscale ne saurait donc être défavorable aux contribuables concernés mais seulement leur profiter puisqu'une double imposition est ainsi évitée.

Le Conseil des ministres admet que l'article 18, § 2, de la nouvelle convention fiscale déroge au principe de l'imposition dans l'Etat de résidence, tel qu'il figure dans la convention modèle de l'O.C.D.E. (Organisation de coopération et de développement économique), mais il souligne aussi que la Belgique a contesté ce principe depuis le début des années nonante, principalement pour des raisons d'équité fiscale, parce que les pensions privées sont souvent constituées par des cotisations qui, fiscalement, ont été portées en déduction dans l'Etat de la source. En outre, l'attribution du pouvoir d'imposition à l'Etat de la source se justifie également, selon le Conseil des ministres, par des circonstances propres aux relations entre la Belgique et les Pays-Bas en ce qui concerne l'imposition des pensions privées, à savoir le problème de la « fuite des pensions » et, de façon plus générale, en ce qui concerne l'équilibre recherché, en matière d'imposition, entre la phase de constitution et la phase d'allocation de la pension (ledit « déséquilibre »). Le Conseil des ministres souligne que les Etats contractants, lorsqu'ils fixent des dispositions en vue d'éviter la double imposition internationale, ne sont pas tenus de veiller à ce que le pouvoir d'imposition soit attribué à l'Etat dans lequel les revenus concernés seront soumis à la pression fiscale la moins élevée.

A.5.2.2. Selon le Conseil des ministres, l'argument avancé par les requérants dans l'affaire n° 2634, selon lequel un déséquilibre qui n'est pas sanctionné lors du versement de la pension existe également dans le contexte purement belge, n'est pas pertinent parce que, dans ce cas, c'est la souveraineté fiscale unilatérale de la Belgique qui est en jeu, alors que dans le cas de pensions extralégales provenant des Pays-Bas, ce sont les Pays-Bas qui sont

en principe compétents pour lever l'impôt et qui n'ont pas voulu renoncer à cette compétence dans les circonstances mentionnées à l'article 18, § 2, de la convention fiscale. Les Pays-Bas ont néanmoins prévu un régime transitoire. Le Conseil des ministres souligne que la Cour ne peut prendre pour point de comparaison des situations fiscales qui échappent à l'ordre juridique belge lorsqu'elle contrôle l'article 18, § 2, de la nouvelle convention fiscale. La première branche du premier moyen est par conséquent non fondée : la règle visée à l'article 18, § 2, s'applique à une catégorie objectivement déterminée de contribuables et vise à éviter le « déséquilibre » et la fuite des pensions. Le principe d'égalité ne requiert pas que la Belgique doive garantir aux résidents qui bénéficient d'une pension le régime qui leur serait le plus profitable.

La deuxième branche du premier moyen est également non fondée, dit le Conseil des ministres. Dans les autres conventions fiscales conclues par la Belgique avec d'autres pays, le pouvoir d'imposition n'est pas toujours exclusivement attribué à l'Etat de résidence. Le Conseil des ministres cite à cet égard l'arrêt de la Cour n° 26/91 du 16 octobre 1991, dans lequel il est dit explicitement que le principe d'égalité n'exige pas que, dans chacune des conventions qu'elle négocie avec les Etats voisins pour éviter les phénomènes de double imposition, la Belgique se préoccupe d'assurer aux contribuables le régime fiscal qui leur serait à tout moment le plus favorable. La Belgique peut accepter un régime dérogatoire si celui-ci n'entraîne pas une distinction injustifiée.

A.5.3. Les requérants dans l'affaire n° 2634, à l'exception du premier, soulignent dans leur mémoire en réponse que la réserve faite par la Belgique à propos de la convention modèle de l'O.C.D.E. concerne les allocations de sécurité sociale, en ce compris les pensions légales, mais qu'elle n'a rien à voir avec les pensions complémentaires privées. C'est seulement le 28 janvier 2003 que la Belgique a formulé la réserve précitée de telle façon qu'elle est susceptible de viser aussi les pensions privées. Ils concluent que cette réserve, telle qu'elle existait lorsqu'a été signée la nouvelle convention fiscale entre la Belgique et les Pays-Bas, ne peut fournir une justification pour l'imposition contestée dans l'Etat de la source des revenus. Ils soulignent que la nouvelle convention fiscale retient également le principe de l'imposition dans l'Etat de résidence et que l'imposition dans l'Etat de la source des revenus ne constitue qu'une exception à cette règle générale. Pour eux, il est clair que le législateur belge a repris sans plus la justification donnée par le législateur néerlandais à l'imposition dans l'Etat de la source des revenus, alors que cette justification n'est pas pertinente du point de vue de la Belgique.

Ils réfutent ensuite le point de vue du Conseil des ministres selon lequel la Belgique ne serait pas responsable du traitement inégal de ses résidents, suivant l'origine de leur pension, parce qu'il s'agirait de situations fiscales échappant à l'ordre juridique belge. Selon eux, le législateur belge est parfaitement en mesure de supprimer le déséquilibre dans un contexte purement belge en taxant aussi les allocations de pension de manière progressive, ce qui ferait disparaître la distinction en fonction de l'origine de la pension. La Belgique aurait également pu refuser de signer une nouvelle convention fiscale ou du moins exiger un régime transitoire. Selon les requérants, le législateur belge s'abrite donc trop facilement derrière l'attitude des Pays-Bas et les justifications données par ceux-ci, à savoir le fait de combattre le « déséquilibre » et la fuite des pensions qui en résulte. Selon les requérants, cette justification est en outre manifestement contraire au droit communautaire, en vertu duquel les Etats membres doivent respecter et garantir le droit à la mobilité des citoyens de l'Union, sans égard aux éventuels motifs fiscaux qui inspirent les citoyens qui exercent ce droit. L'article 18, § 2, de la nouvelle convention fiscale contient toutefois une entrave manifeste à l'établissement des citoyens néerlandais en Belgique et à l'imposition de leurs revenus dans ce pays selon le régime fiscal applicable aux autres habitants. Ils ajoutent qu'une justification basée sur la perte de revenus fiscaux n'est pas non plus suffisante dans la perspective du droit européen.

A.5.4. Dans leur mémoire en réponse, le requérant dans l'affaire n° 2625 et le premier requérant dans l'affaire n° 2634 déclarent que, selon eux, on ne peut conclure de façon générale de l'arrêt cité de la Cour de cassation du 11 avril 2002 qu'une assurance pension collective ne peut pas être requalifiée en assurance pension individuelle. Ils contestent à cet égard l'interprétation donnée par le Conseil des ministres.

A.6.1. Dans le deuxième moyen, les requérants invoquent la violation des articles 10 et 11 de la Constitution combinés ou non avec les articles 10, 18, 39, 43 et 49 du Traité C.E., en ce que la loi portant assentiment, en tant qu'elle ratifie l'article 18, § 2, de la nouvelle convention fiscale, prive, sans justification raisonnable, de la jouissance des droits qui leur sont garantis par les dispositions précitées du Traité C.E. uniquement les personnes résidant en Belgique qui reçoivent les pensions provenant des Pays-Bas visées à l'article 18, § 2, a, de ladite convention fiscale.

Ils considèrent, dans une première branche, que l'imposition par l'Etat de la source des revenus constitue une entrave à la libre circulation des travailleurs (garantie par l'article 39 du Traité C.E.), à la libre circulation des prestataires de services (garantie par l'article 49 du Traité C.E.) et à l'exercice du droit d'établissement (garanti par l'article 43 du Traité C.E.), parce que le citoyen de l'Union européenne qui réside en Belgique durant la phase subséquente de versement de sa pension est confronté à un certain moment, dans la phase de constitution de sa pension, au fait que celle-ci dépassera les 25.000 euros, ce qui conduira à une diminution drastique de sa pension. L'intéressé voudra éviter cet effet négatif en cessant ses activités aux Pays-Bas et en poursuivant celles-ci dans un autre Etat membre de l'Union européenne. L'imposition dans l'Etat d'où proviennent les revenus constitue donc une entrave à la libre circulation des travailleurs.

Dans une deuxième branche, ils déclarent que les citoyens de l'Union européenne retraités, qui, sur la base de l'article 18, § 2, de la nouvelle convention fiscale, sont confrontés à l'imposition néerlandaise dans l'Etat d'où proviennent les revenus dès lors qu'ils sont ou deviennent résidents en Belgique, seront enclins à aller habiter dans des Etats contractants qui, dans leur convention avec les Pays-Bas, ne prévoient pas l'imposition dans l'Etat d'où proviennent les revenus, de sorte que ces citoyens sont entravés dans leur droit de séjourner librement sur le territoire de la Belgique.

Dans une troisième branche, ils affirment que l'imposition dans l'Etat d'où proviennent les revenus est susceptible de mettre en péril l'objectif consistant à exploiter les possibilités du marché intérieur, ce qui est contraire à l'article 10 du Traité C.E.

A.6.2. En ce qui concerne la première branche du deuxième moyen, le Conseil des ministres déclare que la manière dont les Pays-Bas exercent concrètement leur pouvoir fiscal ne peut être prise en compte pour contrôler si une disposition conventionnelle constitue une infraction au droit communautaire de la part de la Belgique. Le Conseil des ministres renvoie ensuite à l'article 26, § 7, de la nouvelle convention fiscale, qui favorise précisément la libre circulation des travailleurs. Il cite également les travaux préparatoires du Parlement néerlandais, dans lesquels des questions ont été posées concernant le droit communautaire et où l'on est arrivé à la conclusion, notamment sur la base de l'arrêt Gilly (C.J.C.E., 12 mai 1998, affaire C-336/96, Gilly), qu'il ne pouvait y avoir de discrimination puisqu'il est permis, sous l'empire du droit européen, de choisir comme facteur de rattachement le lieu où la pension a été constituée en bénéficiant d'avantages fiscaux. De plus, il n'est pas question d'entrave fiscale, puisque la situation fiscale du sujet néerlandais qui déménage vers la Belgique lors de sa mise à la retraite ne devient pas plus mauvaise, comparée à ce qu'elle serait si l'intéressé continuait d'habiter aux Pays-Bas.

En ce qui concerne la violation alléguée de l'article 18 du Traité C.E., le Conseil des ministres n'aperçoit pas en quoi une disposition qui règle le pouvoir d'imposition empêcherait les citoyens de l'Union de circuler et de séjourner en Belgique.

Quant à la troisième branche du deuxième moyen, le Conseil des ministres considère que les requérants n'indiquent pas de quelle manière l'article 10 du Traité C.E. serait violé.

Selon le Conseil des ministres, le deuxième moyen est également non fondé.

A.6.3. Les requérants dans l'affaire n° 2634, à l'exception du premier, considèrent dans leur mémoire en réponse que l'interprétation donnée par les autorités belges et néerlandaises à l'arrêt Gilly précité est contestable. Il résulte en effet de cet arrêt que les Etats membres doivent tenir compte du droit communautaire lors de l'exercice de leur compétence en matière d'impôts directs, et, selon eux, cette compétence inclut aussi bien celle de fixer les critères d'attribution du pouvoir d'imposition que celle d'exercer le pouvoir d'imposition attribué. Ils citent à cet égard divers attendus de l'arrêt De Groot (C.J.C.E., 12 décembre 2002, affaire C-385/00) dont il ressort clairement, selon eux, que le résultat de l'attribution du pouvoir d'imposition, mais aussi l'exercice de ce pouvoir sont conformes au droit communautaire. Les Etats membres ne seraient quittes que si les différences entre les régimes d'imposition des Etats membres concernés avaient une influence négative plutôt fortuite sur la mobilité mais non lorsqu'il s'agit d'une influence négative structurelle résultant de la combinaison des législations nationales des Etats membres concernés et des conventions conclues entre ces Etats membres. Les requérants considèrent que l'entrave est en l'espèce le fruit d'une intervention volontaire, par le biais d'une inversion du pouvoir d'imposition dans la nouvelle convention fiscale, afin de tenir compte des différences structurelles entre les législations internes belge et néerlandaise, ce qui a pour effet que les résidents de la Belgique sont traités de manière plus défavorable dès lors qu'ils travaillent aux Pays-Bas. Il en va de même, selon eux, pour autant que les citoyens de l'Union européenne tombent sous l'application du droit communautaire en vertu de l'article 18 du Traité C.E.

A.6.4. Le requérant dans l'affaire n° 2625 et le premier requérant dans l'affaire n° 2634 développent, dans leur mémoire en réponse, le deuxième moyen, plus spécialement en ce qui concerne l'interdiction d'entrave et de discrimination édictée par le droit communautaire, et ceci aussi bien du point de vue néerlandais que du point de vue belge.

Ils affirment que les Pays-Bas font usage du principe de l'imposition dans l'Etat de résidence dans toutes les conventions relatives à la double imposition qu'ils ont conclues avec d'autres Etats membres pour toutes les allocations périodiques régulières de pension ou de rente, même lorsqu'existe un « déséquilibre ». Pour les citoyens de l'Union européenne qui perçoivent des allocations en provenance des Pays-Bas, il est donc moins attrayant de demeurer résident de la Belgique ou de le devenir que d'être résident d'un autre Etat membre de l'Union. Selon les requérants, ceci implique, premièrement, qu'il est porté atteinte à l'interdiction d'entrave à la mobilité et aux droits et libertés fondamentaux inscrits aux articles 18, 39, 43 et 49 du Traité C.E., deuxièmement, que des situations semblables sont traitées inégalement en fonction de la provenance des allocations et, troisièmement, que des situations semblables sont traitées inégalement en fonction de la résidence et qu'il existe donc une discrimination fondée sur la nationalité, et tout ceci sans aucun fondement ni aucune justification raisonnable. Ils soulignent que le « déséquilibre » existe également dans d'autres Etats membres européens et affirment que les résidents de la Belgique qui perçoivent des allocations en provenance des Pays-Bas ont par conséquent droit, sur la base du droit communautaire, à l'application d'une imposition exclusive dans l'Etat de résidence. Ils estiment que l'objectif de la disposition en cause, qui est de combattre la fuite intercommunautaire des pensions et de corriger le « déséquilibre », est contraire au droit communautaire et qu'il ne saurait donc exister de justification. Les moyens destinés à réaliser cet objectif, à savoir le fait de fixer des facteurs de rattachement, sont par conséquent également inadmissibles. Selon eux, ce qui précède est de la compétence de la Cour d'arbitrage, étant donné que l'article 18, § 2, de la nouvelle convention fiscale n'existerait pas s'il n'y avait pas eu la loi belge d'assentiment.

En ce qui concerne la Belgique, ils n'admettent pas que le Conseil des ministres renvoie à la réserve formulée pour la Belgique à propos de la convention modèle de l'O.C.D.E., parce que cette réserve ne concerne pas les allocations de pension et les allocations de rentes privées. Aucun Etat membre de l'Union n'a formulé de réserve en la matière. Selon eux, il est inhérent au droit de libre circulation et de libre séjour sur le territoire des Etats membres que les citoyens de l'Union européenne puissent invoquer les avantages qu'offrent les disparités des régimes fiscaux des Etats membres, afin notamment d'inciter les divers législateurs concernés à harmoniser davantage leurs régimes d'imposition nationaux. Le double objectif de l'imposition dans l'Etat de la source est contraire à ce but. Ils soulignent que, contrairement à l'arrêt Gilly, où il s'agissait de déterminer les compétences des Etats membres pour l'attribution du pouvoir d'imposition, il s'agit en l'espèce de désigner les facteurs de rattachement permettant de corriger le « déséquilibre ».

A.6.5. Dans son mémoire en réplique, le Conseil des ministres soutient que la question traitée dans l'arrêt De Groot est totalement différente de la présente affaire. Le préjudice invoqué par les parties requérantes est, selon lui, exclusivement dû aux disparités des taux d'imposition applicables en Belgique et aux Pays-Bas. Il résulte, selon lui, de l'arrêt Gilly que les Etats membres fixent librement ces taux et négocient entre eux en vue de supprimer la double imposition à l'intérieur de la Communauté.

Le Conseil des ministres ajoute que l'analyse « du point de vue néerlandais » faite par le requérant dans l'affaire n° 2625 et par le premier requérant dans l'affaire n° 2634 n'est pas pertinente en l'espèce, étant donné que les solutions aux problèmes de double imposition dont les Pays-Bas ont convenu avec des pays tiers n'ont pas de lien direct avec l'actuel recours.

A.7.1.1. Le troisième moyen dénonce la violation des articles 10 et 11 de la Constitution combinés ou non avec son article 172, en ce que la loi portant assentiment, dans la mesure où elle ratifie l'article 18, § 2, de la nouvelle convention fiscale, crée, en utilisant le critère des « 25.000 euros par année civile », une différence de traitement qui n'est pas raisonnablement justifiée au sein d'un groupe de cas égaux défini par l'article 18, § 2, combiné avec le § 1er, de la convention fiscale précitée, c'est-à-dire les personnes résidant en Belgique qui reçoivent une pension soumise à l'article 18, § 2, a, de la nouvelle convention fiscale.

A.7.1.2. Les requérants affirment dans une première branche que le critère des « 25.000 euros par année civile » n'est pas pertinent au regard de l'objectif visé par le législateur. Ils déduisent des travaux préparatoires que ce critère est utilisé principalement pour atteindre les bénéficiaires d'une pension supérieure à la moyenne, la limite de 25.000 euros étant considérée comme la valeur charnière pour un rapport acceptable entre les avantages fiscaux accordés durant la phase de constitution de la pension dans l'Etat d'où les revenus proviennent et le régime fiscal auquel seront soumises les allocations ultérieures dans l'Etat de résidence. Le critère sert donc à

faire une distinction entre des situations dans lesquelles le « déséquilibre » est considérable et celles dans lesquelles ce déséquilibre est négligeable.

Les requérants considèrent toutefois que le critère utilisé n'est pas pertinent, premièrement parce que le « déséquilibre » existe également dans le contexte purement belge, alors que ces situations ne sont pas visées, deuxièmement, parce qu'une pension inférieure ou égale à 25.000 euros en provenance des Pays-Bas et perçue par une personne résidant en Belgique a très souvent aussi été constituée en bénéficiant d'avantages fiscaux et, troisièmement, parce que le « déséquilibre » pour les pensions inférieures ou égales à 25.000 euros est aussi grand dans le contexte interne des Pays-Bas que pour les pensions supérieures à 25.000 euros dans le contexte belge-néerlandais. Les requérants se plaignent aussi de ce qu'en fixant la limite de 25.000 euros, il n'a pas été tenu compte de l'influence d'autres revenus imposables aux Pays-Bas tels que, par exemple, les pensions publiques.

A.7.1.3. Dans une deuxième branche, les requérants affirment que si la Cour considérait malgré tout que le critère des « 25.000 euros par année civile » est pertinent, ce critère doit en tout état de cause être considéré comme disproportionné, premièrement, parce que l'imposition grevant les pensions excédant 25.000 euros est excessivement lourde lorsqu'on la compare à celle frappant les pensions inférieures à ce montant et, deuxièmement, parce qu'un impôt excessivement lourd est établi sur les pensions excédant 25.000 euros comparé à l'impôt qui serait levé sur ces pensions en Belgique si le pouvoir de taxation était demeuré inchangé.

A.7.2. Le Conseil des ministres déclare que la limite de 25.000 euros n'est pas arbitraire et a été obtenue par extrapolation, à un nombre substantiel d'années futures, du montant moyen des allocations payées aux Pays-Bas en 1999 pour les premier et deuxième piliers des allocations de pensions. Cette limite permet que seule la règle principale de l'article 18, § 1er, est applicable aux personnes qui bénéficient d'une telle pension moyenne, pour laquelle le « déséquilibre » n'est donc pas si grand. Le critère de 25.000 euros est donc pertinent et adéquat.

Selon le Conseil des ministres, ce critère ne crée pas non plus un traitement inégal de deux groupes de contribuables, puisque la différence de pression fiscale ne résulte pas du montant contesté lui-même mais des différences qui existent entre les régimes fiscaux belge et néerlandais.

Le Conseil des ministres estime que le troisième moyen n'est pas non plus fondé.

A.7.3. Les parties requérantes dans l'affaire n° 2634, à l'exception du premier requérant, considèrent dans leur mémoire en réponse que le Conseil des ministres n'examine pas à fond la première branche du troisième moyen concernant le défaut de pertinence du seuil de 25.000 euros. S'agissant de la deuxième branche, elles soulignent que le montant limite lui-même a été fixé en fonction des taux d'imposition néerlandais et qu'il n'est donc pas vrai que ce montant serait une donnée neutre qui désavantagerait fortuitement un groupe déterminé de contribuables en raison de la différence des législations nationales.

A.7.4. Dans leur mémoire en réponse, le requérant dans l'affaire n° 2625 et le premier requérant dans l'affaire n° 2634 maintiennent que le seuil de 25.000 euros n'est ni pertinent ni raisonnable.

A.8.1. Dans un quatrième moyen, les requérants invoquent la violation des articles 10 et 11 de la Constitution combinés ou non avec le principe de la sécurité juridique, en ce que la loi portant assentiment, en tant qu'elle ratifie l'article 18, § 2, de la convention fiscale, porte atteinte sans justification raisonnable et de façon discriminatoire au principe de la confiance légitime et de la sécurité juridique, en ce que les effets de la loi portant assentiment ne sont pas proportionnés aux objectifs visés par le législateur (première branche), en ce que cette loi prive de manière imprévisible de leurs effets les actes posés par les requérants et touche à une situation fiscale qui est déjà consommée sans indiquer les circonstances particulières qui impliquent cet effet rétroactif *de facto* de l'article 18, § 2, de la nouvelle convention fiscale et en ce qu'elle attente de manière démesurée à leurs droits de pension (deuxième branche) et, enfin, en ce que, sans justification raisonnable, les personnes résidant en Belgique qui ont opté, au moment où leur pension a pris cours, pour le rachat ou le versement du capital ne sont pas traitées de la même manière que les personnes résidant en Belgique qui ne l'ont pas fait ou n'ont pas pu le faire (troisième branche).

Les requérants citent la jurisprudence de la Cour et en concluent que le législateur ne peut prendre aucune mesure rétroactive générale dont les effets ne correspondent pas aux objectifs visés par lui, sans prendre une mesure transitoire spécifique pour les personnes qui sont touchées alors qu'elles n'étaient pas visées. Selon eux, l'article 18, § 2, a *de facto* un effet rétroactif, puisque la constitution d'une pension s'étale sur une longue période. Ils considèrent que le législateur aurait dû prendre une disposition conventionnelle transitoire pour ces personnes résidant en Belgique qui reçoivent des pensions périodiques en provenance des Pays-Bas mais pour lesquelles il n'est nullement question d'une « fuite de pension ». L'effet rétroactif de la mesure porte atteinte au principe de la

sécurité juridique parce que les requérants sont toujours partis du principe de la compétence fiscale exclusive de la Belgique en tant qu'Etat de résidence et qu'ils se trouvent aujourd'hui soudainement confrontés au pouvoir taxateur de l'Etat d'où les revenus proviennent, ce qui a pour effet un impôt beaucoup plus élevé. Cela est d'autant plus le cas, selon les requérants, que le « déséquilibre » en cause existait déjà sous le régime de l'ancienne convention fiscale. Une diminution aussi drastique des allocations nettes de pension risque d'avoir des effets graves pour des personnes retraitées qui n'ont plus la possibilité de compenser ce préjudice en travaillant ou en prestant des services.

Ils soulignent enfin que ceux qui ont déjà racheté leur pension avant l'entrée en vigueur de la nouvelle convention fiscale échappent définitivement à l'impôt supérieur, alors que les requérants n'ont jamais pu choisir d'éviter le nouveau régime. Il existe dès lors, selon eux, une inégalité entre les personnes résidant en Belgique qui ont, lorsque leur pension a pris cours, opté pour un rachat ou une allocation en capital et celles qui ne l'ont pas fait ou n'ont pas pu le faire.

Ils demandent à la Cour d'annuler la loi du 11 décembre 2002 en tant qu'elle ratifie l'article 18, § 2, de la nouvelle convention fiscale.

A.8.2. Selon le Conseil des ministres, la thèse des requérants dans l'affaire n° 2634, selon laquelle la disposition attaquée aurait un effet rétroactif, est dénuée de tout fondement. Le facteur déterminant pour la première application de la nouvelle convention fiscale est, en vertu de l'article 33, § 2, a et b, la date de paiement des revenus ou la période imposable à laquelle sont liés ces revenus. Il n'est donc pas fait de distinction en fonction du moment où les pensions ont été constituées. Selon le Conseil des ministres, les requérants partent à tort de l'idée que l'article 18, § 2, serait exclusivement fondé sur la « fuite des pensions ». L'attribution du pouvoir d'imposition en matière de pensions privées à l'Etat dont proviennent les revenus répond au contraire à la politique conventionnelle normale de la Belgique sur ce plan. La première branche du quatrième moyen est par conséquent non fondée.

En ce qui concerne la deuxième branche du quatrième moyen, le Conseil des ministres considère que la modification du pouvoir d'imposition ne constitue pas en soi une atteinte au principe de la confiance légitime ou de la sécurité juridique puisqu'en décider autrement empêcherait toute modification du pouvoir d'imposition par les Etats contractants. Il conteste également que les autorités aient créé l'attente que le principe de l'imposition par l'Etat de résidence serait maintenu, puisque cette question a été plusieurs fois mise à l'ordre du jour. Il souligne enfin que le législateur des Pays-Bas, en tant qu'Etat détenant le pouvoir d'imposition, a bel et bien prévu un régime transitoire et que le point de vue des requérants à cet égard est donc inexact dans les faits.

La prétendue discrimination alléguée dans la troisième branche du moyen ne résulte pas, selon le Conseil des ministres, de l'article 18, § 2, de la nouvelle convention fiscale, mais bien des règles du régime fiscal national.

Le Conseil des ministres conclut que le quatrième moyen est non fondé.

A.8.3. Les requérants dans l'affaire n° 2634, à l'exception du premier, soulignent dans leur mémoire en réponse que la doctrine considère elle aussi que l'article 18, § 2, de la nouvelle convention fiscale a *de facto* un effet rétroactif et ils en citent des extraits. Ils rappellent que la convention fiscale aurait dû prévoir une mesure transitoire sur la base de laquelle les pensions résultant de droits constitués avant l'entrée en vigueur de la nouvelle convention fiscale demeureraient exclusivement imposées dans l'Etat de résidence.

S'agissant de la troisième branche, les requérants contestent que la discrimination résulte des règles différentes du droit national. Elle résulte de l'inversion du pouvoir d'imposition à partir d'une date donnée, à la suite de quoi les diverses règles nationales sont applicables.

A.8.4. Dans leur mémoire en réponse, le requérant dans l'affaire n° 2625 et le premier requérant dans l'affaire n° 2634 affirment que la hauteur d'imposition des allocations durant la période d'allocation joue un rôle important lors de la constitution de la pension, parce qu'il s'agit, dans le cadre des assurances pension, du revenu net disponible des allocations. Selon eux, il est parfaitement licite de prendre en considération l'imposition dans l'Etat de résidence lorsqu'on envisage de contracter des assurances pensions. L'absence de toute mesure transitoire prévoyant que les allocations résultant de droits constitués avant le 5 juin 2001 seraient exclusivement

imposables dans l'Etat de résidence est, selon eux, contraire au principe communautaire, belge et néerlandais de la confiance légitime et de la sécurité juridique. Ils ajoutent que les allocations ayant pris cours avant le 1er janvier 2003 qui, selon la conception néerlandaise, sont des allocations de pension, sont, à la suite de la résidence en Belgique, requalifiées comme rentes contre rachat du capital. L'application de l'imposition dans l'Etat de la source a pour effet que cette qualification autrefois acquise est *de facto* inversée à partir du 1er janvier 2003, de sorte qu'on peut parler d'un effet rétroactif *de facto*.

A.9.1. P. Engelen souhaite intervenir dans l'affaire n° 2634. Il est un pensionné de nationalité néerlandaise qui réside depuis le 1er mai 1999 en Belgique. Il expose sa situation de pension et dit que l'allocation qu'il reçoit est soumise à l'article 18, § 2, de la nouvelle convention fiscale, alors qu'elle était précédemment imposée en Belgique comme revenu mobilier. Il ne peut pas bénéficier du régime transitoire néerlandais.

Il se rallie aux moyens développés par les requérants dans l'affaire n° 2634 et souhaite tout spécialement dénoncer l'absence dans la convention fiscale d'un régime transitoire adéquat. Il souligne qu'il a choisi de venir résider en Belgique bien avant que sa pension ne prenne cours et qu'il est maintenant trompé dans ses attentes légitimes, à savoir d'être imposé dans l'Etat où il réside. Il invoque pour cette raison la violation des articles 10 et 11 de la Constitution combinés avec le principe de la sécurité juridique et avec les droits communautaires garantis par les articles 10, 18, 39, 43 et 49 du Traité C.E.

A.9.2. De même, H. Bleijlevens, requérant dans l'affaire n° 2625, souhaite intervenir dans l'affaire n° 2634 en même temps que son épouse G. Starmans. Il expose sa situation professionnelle spécifique et celle de son épouse qui exploite un commerce de bijouterie à Lanaken.

Il se rallie au deuxième moyen pris dans l'affaire n° 2634 (A.5) et souhaite ajouter que l'imposition par l'Etat de la source constitue une entrave au droit des conjoints d'habiter en famille dans un seul Etat membre de l'Union ainsi qu'une entrave ou un empêchement à l'exercice des droits communautaires des époux (ou épouses) résultant des articles 18, 39, 43 et 49 du Traité C.E. En effet, il se sent obligé, s'il veut éviter l'imposition par l'Etat de la source des revenus, de mettre un terme à sa résidence en Belgique et d'aller habiter dans un autre pays. L'imposition par l'Etat de la source viole donc aussi l'article 8 du Traité C.E.

Il reprend également les autres moyens allégués dans l'affaire n° 2634 et souligne l'importance d'un régime transitoire pour les bénéficiaires d'allocations de pension constituées avant l'entrée en vigueur de la nouvelle convention fiscale, pour les bénéficiaires d'allocations de pension qui ne sont pas visés par les objectifs du législateur et, enfin, pour les personnes qui ont constitué leurs droits aux allocations de pension périodiques dans le cadre de leurs droits communautaires garantis par les articles 18, 39, 43 et 49 du Traité C.E. et les personnes qui peuvent prétendre à l'absence d'entrave dans l'exercice de leurs droits en vertu de l'article 8 du même Traité.

- B -

Quant à la convention fiscale belgo-néerlandaise du 5 juin 2001

B.1.1. La Convention entre le Royaume de Belgique et le Royaume des Pays-Bas tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune ainsi que les Protocoles Ier et II et l'échange de lettres, qui font partie intégrante de cette Convention, ont été signés à Luxembourg le 5 juin 2001.

La loi portant assentiment à cette Convention, aux Protocoles et à l'échange de lettres date du 11 décembre 2002. Les seuls articles de cette loi disposent comme suit :

« Article 1er. La présente loi règle une matière visée à l'article 77 de la Constitution.

Art. 2. La Convention entre le Royaume de Belgique et le Royaume des Pays-Bas tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, les Protocoles Ier et II et l'échange de lettres, faits à Luxembourg le 5 juin 2001, sortiront leur plein et entier effet. »

En application de l'article 33, § 1er, de la Convention, les Etats contractants se sont mutuellement informés, le 16 décembre 2002, de l'accomplissement des procédures de droit interne requises pour l'entrée en vigueur de cette Convention.

Conformément aux dispositions de l'article 33, § 1er, de la Convention, celle-ci est entrée en vigueur le 31 décembre 2002.

La loi d'assentiment, la Convention, les Protocoles et les lettres ont été publiés au *Moniteur belge* du 20 décembre 2002.

B.1.2. L'article 18 de la Convention précitée règle le pouvoir d'imposition de la Belgique et des Pays-Bas en matière de pensions et d'autres rémunérations similaires payées à un résident d'un Etat contractant au titre d'un emploi antérieur, ainsi qu'en matière de rentes et d'allocations - périodiques ou non – provenant de l'épargne-pension, de fonds de pension et d'assurances de groupe, qui sont payées à un résident d'un Etat contractant (article 18, § 1er, a, de la Convention).

La règle générale veut que l'Etat de résidence du bénéficiaire détienne le pouvoir d'imposition (article 18, § 1er). Par dérogation à ce principe, le paragraphe 2 de l'article 18 accorde également à l'Etat de la source un pouvoir d'imposition si certaines conditions sont simultanément remplies. L'article 18, §§ 1er et 2, énonce :

« Pensions, rentes, allocations de sécurité sociale et rentes alimentaires

1. a) Sous réserve des dispositions de l'article 19, paragraphe 2, les pensions et autres rémunérations similaires, payées à un résident d'un Etat contractant au titre d'un emploi antérieur, ainsi que les rentes et allocations - périodiques ou non - provenant de l'épargne-pension, de fonds de pension et d'assurances de groupe, qui sont payées à un résident d'un Etat contractant, ne sont imposables que dans cet Etat.

b) Les pensions et autres allocations, périodiques ou non, payées en exécution de la législation sociale d'un Etat contractant à un résident de l'autre Etat contractant ne sont imposables que dans ce dernier Etat.

2. Nonobstant les dispositions du paragraphe 1er, un élément de revenu visé dans ce paragraphe est aussi imposable dans l'Etat contractant d'où il provient et selon la législation de cet Etat si et dans la mesure où :

a) en ce qui concerne les éléments de revenu visés au paragraphe 1, a, le droit à cet élément de revenu a été exempté d'impôt dans l'Etat contractant d'où il provient, ou les cotisations payées à ce titre au fonds de pension, au fonds d'épargne-pension ou à la société débitrice de cet élément de revenu ont été par le passé, soit déduites lors de la détermination du revenu imposable dans cet Etat, soit prises en considération pour l'octroi d'un autre avantage fiscal dans cet Etat; et

b) en ce qui concerne les éléments de revenu visés au paragraphe 1er, a et b, cet élément de revenu n'est pas soumis, dans l'Etat contractant dont le bénéficiaire est un résident, au taux d'imposition généralement applicable aux revenus de professions dépendantes ou moins de 90 pour cent du montant brut de cet élément de revenu est soumis à l'impôt dans cet Etat.

Les dispositions qui précèdent ne s'appliquent toutefois que lorsque le montant brut total des éléments de revenu qui, en vertu des dispositions qui précèdent, seraient imposables dans l'Etat contractant d'où ils proviennent, excède au cours de l'année civile un montant de 25.000 euros. »

B.2. Il se déduit des requêtes dans les affaires n^{os} 2625 et 2634, ainsi que des interventions dans l'affaire citée en dernier lieu, qu'il est demandé à la Cour d'annuler la loi du 11 décembre 2002 « portant assentiment à la Convention entre le Royaume de Belgique et le Royaume des Pays-Bas tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, aux Protocoles Ier et II et à l'échange de lettres, faits à Luxembourg le 5 juin 2001 », en tant qu'elle approuve l'article 18, § 2, de la Convention précitée.

B.3. L'article 2 de la loi d'assentiment du 11 décembre 2002 dispose que la convention, les Protocoles et l'échange de lettres, faits à Luxembourg le 5 juin 2001, « sortiront leur plein et entier effet ».

Le contrôle de la Cour implique l'examen du contenu des dispositions de la Convention et des Protocoles. La Cour devra donc exercer son contrôle en tenant compte de ce qu'il ne s'agit pas d'un acte de souveraineté unilatéral mais d'une norme conventionnelle par laquelle la Belgique a pris un engagement de droit international à l'égard d'un autre Etat.

B.4. Les parties intervenantes H. Bleijlevens, également requérant dans l'affaire n° 2625, et G. Starmans dénoncent, dans leur mémoire en intervention dans l'affaire n° 2634, la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme.

Seule l'hypothèse visée à l'article 85 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 permet que des moyens nouveaux soient articulés. Etant donné que le mémoire en intervention n'est pas fondé sur l'article 85, mais sur l'article 87 de la loi précitée, le moyen nouveau qui y est formulé est irrecevable.

B.5.1. En vertu de l'article 18 de la Convention entre le Gouvernement du Royaume de Belgique et le Gouvernement du Royaume des Pays-Bas tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et à régler certaines autres questions en matière fiscale, signée à Bruxelles le 19 octobre 1970 (ci-après « l'ancienne convention fiscale »), les pensions et autres rémunérations similaires versées à un résident d'un Etat contractant au titre d'un emploi antérieur ne sont imposables que dans cet Etat. En vertu de cette disposition, l'Etat de résidence du bénéficiaire est compétent pour percevoir l'impôt.

La « nouvelle convention fiscale » est constituée par la Convention entre le Royaume de Belgique et le Royaume des Pays-Bas tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, les Protocoles Ier et II et l'échange de lettres, faits à Luxembourg le 5 juin 2001. L'article 18, § 1er, a, de la Convention maintient ce principe et prévoit une imposition dans l'Etat de résidence pour les pensions et autres

rémunérations similaires payées à un résident d'un Etat contractant au titre d'un emploi antérieur ainsi que pour les rentes et allocations - périodiques ou non – provenant de l'épargne-pension, de fonds de pension et d'assurances de groupe.

Le paragraphe 2 contient une exception à cette règle et octroie également à l'Etat de la source, c'est-à-dire l'Etat d'où proviennent les éléments de revenu précités, un droit d'imposition afférent aux éléments de revenu précités si les conditions cumulatives suivantes sont réunies :

a) la constitution des revenus en question a fait l'objet, dans l'Etat de la source, d' « avantages fiscaux », ce qui implique que le droit à la pension dans l'Etat de la source a été constitué en exemption d'impôt ou que les cotisations ont fait l'objet d'avantages fiscaux dans l'Etat de la source;

b) les revenus en question ne sont pas taxés, dans l'Etat de résidence du bénéficiaire, au taux d'imposition généralement applicable aux revenus de professions dépendantes, ou moins de 90 p.c. du montant brut des revenus en question est soumis à l'impôt dans l'Etat de résidence;

c) le montant brut total des revenus en question excède, au cours de l'année civile, un montant de 25.000 euros.

En cas d'application du paragraphe 2, la double imposition est évitée conformément à l'article 23 de la nouvelle convention fiscale.

B.5.2. Les requérants déclarent bénéficier de pensions extralégales périodiques répondant aux conditions émises au paragraphe 2 de l'article 18 de la nouvelle convention fiscale, de sorte qu'ils seront imposés aux Pays-Bas dès le 1er janvier 2003, où ils sont en principe imposés sur une base progressive. Sous l'empire de l'ancienne convention fiscale, ils étaient en revanche imposés en Belgique, où ces pensions, selon les requérants, étaient imposées sur la base de l'article 39, § 2, 2°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : C.I.R. 1992) au titre de revenus du patrimoine mobilier, ce qui donnait lieu à un taux d'imposition inférieur.

La Cour limite son examen à la situation des personnes qui, en tant que particuliers, bénéficient de pensions complémentaires périodiques.

B.6. Il ressort des travaux préparatoires de la loi d'assentiment qu'une réforme de la convention préventive de la double imposition de 1970 s'imposait afin de trouver une solution « pour un certain nombre de problèmes délicats soulevés au cours des dernières années, comme notamment l'imposition [...] des pensions et l'émigration fiscale » (*Doc. parl.*, Sénat, 2001-2002, n° 2-1293/1, p. 7).

A cet égard, le ministre compétent déclara au Sénat que la Belgique plaide déjà depuis 1989 au sein de l'O.C.D.E. en faveur du principe de l'imposition dans l'Etat de la source pour certaines pensions et ce, pour des raisons d'équité fiscale, et que, plus particulièrement, « une telle imposition dans l'Etat de la source est également justifiée étant donné les circonstances propres à l'imposition des pensions privées dans les relations entre la Belgique et les Pays-Bas [...] » (*Doc. parl.*, 2002-2003, n° 2-1293/3, pp. 8 et 9).

Plus spécifiquement, l'attention a été attirée sur le problème de la « fuite des pensions », ce qui implique qu'un habitant des Pays-Bas déménage en Belgique, transfère le capital pension qu'il a constitué en exemption d'impôt aux Pays-Bas à un assureur pension établi en Belgique et rachète ensuite le capital pension, ce qui peut se faire, sous certaines conditions, en exemption d'impôt en Belgique (*Doc. parl.*, Sénat, 2002-2003, n° 2-1293/2, p. 44), et, de façon plus générale, sur le souhait des Etats contractants de réaliser un équilibre « au niveau de l'imposition des pensions lors de la phase de constitution et lors de la phase de versement des prestations » (*ibid.*, n° 2-1293/3, p. 9).

Conformément à l'exposé des motifs commun de la nouvelle convention fiscale,

« l'idée directrice [de l'article 18 de la nouvelle convention belgo-néerlandaise] est de garantir un fonctionnement transfrontalier cohérent du système applicable en matière de pensions et de rentes, qui consiste, d'une part, à permettre la constitution en exemption d'impôt - via la déduction des cotisations - des droits aux pensions ou aux rentes et, d'autre part, à imposer les prestations de retraite. A cet égard, la répartition des pouvoirs d'imposition convenue à l'article 18 permet d'obtenir un équilibre entre les avantages fiscaux accordés lors de la constitution des droits aux pensions ou rentes et l'imposition des pensions et rentes ou des capitaux et valeurs de rachat » (*ibid.*, n° 2-1293/2, p. 45).

*Quant au fond**En ce qui concerne le premier moyen*

B.7. Dans un premier moyen dans l'affaire n° 2634 et dans l'affaire n° 2625, il est soutenu que l'article 18, § 2, de la nouvelle convention fiscale viole les articles 10 et 11 de la Constitution, lus ou non en combinaison avec l'article 172 de la Constitution, en ce qu'il soumet des revenus de pension provenant des Pays-Bas à une imposition dans l'Etat de la source, alors que les revenus des pensions provenant de Belgique (première branche du moyen) ou d'un autre Etat contractant (deuxième branche du moyen) sont soumis à l'imposition dans l'Etat de résidence et sont donc imposés en Belgique. Les contribuables résidant en Belgique seraient dès lors traités de manière inégale suivant l'origine de leur pension. Selon les requérants, l'imposition litigieuse dans l'Etat de la source n'est pas pertinente au regard de l'objectif poursuivi par le législateur, étant donné qu'elle frappe tant les contribuables participant à la fuite des pensions que les contribuables qui ont déménagé en Belgique pour d'autres raisons que des raisons fiscales.

B.8.1. L'article 18, § 2, de la nouvelle convention fiscale est applicable à une catégorie de contribuables objectivement déterminée, les résidents de Belgique ou des Pays-Bas qui perçoivent des revenus de pension définis à l'article 18, § 1er, a, de ladite convention, qui proviennent de l'autre Etat et qui satisfont aux trois conditions visées à l'article 18, § 2, a et b : premièrement, avoir été constitués sous le régime d'avantages fiscaux dans le pays d'où provient l'élément du revenu, deuxièmement, ne pas être imposés de manière progressive dans l'Etat de résidence ou être imposable pour moins de 90 p.c. et, troisièmement, s'élever annuellement à plus de 25.000 euros bruts. Seuls ces contribuables sont imposés dans l'Etat de la source, alors que les contribuables qui ne répondent pas à cette définition sont imposés dans l'Etat de résidence.

B.8.2. L'imposition dans l'Etat de la source critiquée par les requérants est adéquate au regard de l'objectif du législateur belge qui, d'abord, poursuit un équilibre fiscal, s'agissant de l'imposition de pensions extralégales, entre l'imposition dans la phase de constitution et l'imposition dans la phase de versement et qui, ensuite, consiste à lutter contre la « fuite des

pensions », de nombreux Néerlandais transférant leur domicile en Belgique pour des raisons principalement fiscales. En effet, une telle imposition dans l'Etat de la source rend l'émigration fiscale des Néerlandais vers la Belgique moins attrayante et permet à la Belgique, en conformité avec sa politique, de taxer les allocations de pension constituées fiscalement en Belgique même lorsqu'elles sont versées aux Pays-Bas, tout comme elle permet aux Pays-Bas de mener en la matière une politique fiscale équilibrée.

L'argument des requérants, selon lequel il existe aussi un déséquilibre fiscal, dans un contexte purement belge, s'agissant de l'imposition de pensions extralégales, entre l'imposition dans la phase de constitution et l'imposition dans la phase de versement, fait fi de la circonstance qu'il s'agit en l'occurrence de revenus de pension de résidents de Belgique qui ont été constitués en Belgique et qui n'entrent pas dans le champ d'application d'une quelconque convention préventive de la double imposition et à l'égard desquels la Belgique, sur la base du principe de la souveraineté fiscale de l'Etat, peut mener la politique fiscale qu'elle estime souhaitable.

B.8.3. L'imposition litigieuse dans l'Etat de la source ne peut pas davantage être considérée comme disproportionnée, même si l'on tient compte du fait que la fiscalité belge relative à l'imposition d'allocations de pension serait moins lourde que la fiscalité néerlandaise. Le principe d'égalité n'exige pas que, dans chacune des conventions qu'elle négocie avec les Etats voisins pour éviter les phénomènes de double imposition, la Belgique se préoccupe d'assurer cas par cas aux contribuables le régime qui leur serait à tout moment le plus favorable.

B.8.4. La seconde branche du moyen selon laquelle les allocations de pension provenant d'un autre pays que les Pays-Bas sont en principe imposables en Belgique et non dans l'Etat de la source, de sorte qu'il existerait une distinction injustifiée au sein de la catégorie des résidents de Belgique qui perçoivent une pension constituée à l'étranger, manque de fondement : le principe constitutionnel d'égalité et de non-discrimination n'implique nullement que l'Etat belge ne puisse conclure des conventions avec d'autres parties contractantes qu'à la condition que ces conventions règlent les mêmes matières de manière analogue. La Cour doit seulement examiner s'il existe, parmi les contribuables qui entrent dans le champ d'application d'une telle convention, des différences de traitement insusceptibles de justification raisonnable. Le fait que

des contribuables qui entrent dans le champ d'application de conventions internationales différentes soient traités différemment n'est pas en soi discriminatoire.

B.8.5. Le moyen ne peut être accueilli.

En ce qui concerne le deuxième moyen

B.9. Dans le deuxième moyen dans l'affaire n° 2634, les requérants dénoncent la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, lus ou non en combinaison avec les articles 10, 18, 39, 43 et 49 du Traité C.E. (respectivement les anciens articles 5, 8A, 48, 52 et 59 du Traité C.E.). L'imposition contestée dans l'Etat de la source constituerait une entrave à la libre circulation des personnes et des services en ce que le résident (futur ou non) de Belgique sera contraint de cesser ses activités professionnelles aux Pays-Bas s'il veut éviter que sa pension provenant des Pays-Bas dépasse les 25.000 euros bruts (première branche). Ensuite, cette imposition dans l'Etat de la source rendrait inattractif le séjour en Belgique, étant donné que les citoyens retraités de l'Union européenne auxquels l'imposition litigieuse dans l'Etat de la source serait applicable seront incités à s'établir dans d'autres Etats qui ont conclu avec les Pays-Bas des conventions ne prévoyant pas d'imposition dans l'Etat de la source (deuxième branche). Enfin, l'imposition dans l'Etat de la source compromettrait la faculté de pouvoir faire usage des possibilités du marché intérieur (troisième branche).

B.10. Selon la jurisprudence constante de la Cour de justice des Communautés européennes, en l'absence de mesures d'unification ou d'harmonisation communautaire, les Etats membres sont compétents pour déterminer les critères d'imposition des revenus et de la fortune en vue d'éliminer, le cas échéant par la conclusion de conventions fiscales bilatérales, les doubles impositions. Dans ce contexte, les Etats membres sont libres, dans le cadre des conventions bilatérales, de fixer les facteurs de rattachement qui répartissent la compétence fiscale. Toutefois, en ce qui concerne l'exercice du pouvoir d'imposition ainsi réparti, les Etats membres sont tenus de se conformer aux règles communautaires et, plus particulièrement, de respecter le principe du traitement égal des ressortissants des autres Etats membres et de leurs propres ressortissants qui ont fait usage des libertés garanties par le Traité (C.J.C.E., 12 mai 1998, n° C-336/96, Gilly c. Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin, *Rec.*, 1998, I, 2793, points 24 et 30; C.J.C.E.,

12 décembre 2002, n° C-385/00, F.W.L. de Groot c. Staatssecretaris van Financiën, points 93 et 94).

A supposer que la situation des requérants entre dans le champ d'application des articles 39 et 43 du Traité C.E., la Cour n'aperçoit pas, en l'espèce, en quoi une règle telle celle visée à l'article 18, § 2, de la nouvelle convention fiscale porterait atteinte aux droits garantis par les articles 39 et 43 du Traité C.E., en particulier à l'interdiction de discrimination fondée sur la nationalité - étant donné que la règle entreprise est applicable quelle que soit la nationalité du résident en question - et à l'interdiction d'entraver la jouissance des droits précités. Au sens strict, la disposition en question se borne à fixer les critères de répartition du pouvoir d'imposition. En effet, selon la Cour de justice, « le caractère favorable ou défavorable du traitement fiscal des contribuables concernés ne découle pas à proprement parler du choix du facteur de rattachement, mais du niveau d'imposition de l'Etat compétent, en l'absence d'harmonisation, sur le plan communautaire, des barèmes d'impôts directs ». Par ailleurs, « l'objet d'une convention telle que celle en cause est seulement d'éviter que les mêmes revenus soient imposés dans chacun des deux Etats. Il n'est pas de garantir que l'imposition à laquelle est assujetti le contribuable dans un Etat ne soit pas supérieure à celle à laquelle il serait assujetti dans l'autre. » (C.J.C.E., 12 mai 1998, n° C-336/96, Gilly c. Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin, *Rec.*, 1998, I, 2793, points 34 et 46).

Il résulte de ce qui précède que les violations alléguées des articles 18, 39 et 43 du Traité C.E. ne peuvent être retenues. Pour les mêmes raisons, la Cour n'aperçoit pas en quoi l'article 49 du Traité C.E. serait violé.

N'étant pas fondée sur d'autres arguments que ceux qui ont été examinés ci-avant, la troisième branche du moyen ne doit pas être examinée plus avant.

En ce qui concerne le troisième moyen

B.11. Par leur troisième moyen dans l'affaire n° 2634 ainsi que dans l'affaire n° 2625, les requérants font valoir que le critère des « 25.000 euros par année civile », visé à l'article 18, § 2,

de la nouvelle convention fiscale, viole les articles 10 et 11 de la Constitution, lus ou non en combinaison avec l'article 172 de la Constitution, au motif que pareil critère ne serait ni pertinent (première branche), ni proportionné (deuxième branche).

B.12.1. Le critère critiqué par les requérants établit une distinction au sein de la catégorie des résidents de Belgique et des résidents des Pays-Bas qui perçoivent des pensions et d'autres revenus visés à l'article 18, § 1er, a, de la nouvelle convention fiscale, lesquels proviennent de l'autre Etat, où ils ont été constitués sur la base d'avantages fiscaux et qui ne sont pas imposés dans l'Etat de résidence au taux d'imposition généralement applicable aux revenus de professions dépendantes, selon que le montant brut total de ces éléments de revenu qui seraient imposables dans l'Etat d'où ils proviennent excède le montant de 25.000 euros au cours de l'année civile (appelé ci-après la « limite de 25.000 euros »). Le principe de l'imposition dans l'Etat de la source n'est applicable qu'au-delà du montant de 25.000 euros bruts par année civile. En dessous de ce plafond, c'est le principe de l'imposition dans l'Etat de résidence qui est applicable.

B.12.2. Les travaux préparatoires font apparaître que dans le cadre de la répartition de la compétence fiscale, il a été tenté de réaliser un « équilibre » entre les avantages fiscaux accordés lors de la constitution de la pension et l'imposition lors du versement. A cet égard, le ministre compétent a déclaré que la limite de 25.000 euros bruts « forme [...] le point charnière d'un rapport acceptable entre les avantages fiscaux accordés par l'Etat de la source pendant la phase de constitution de la pension et le régime d'imposition ultérieurement appliqué aux prestations dans l'Etat de résidence » (*Doc. parl.*, Sénat, 2002-2003, n° 2-1293/3, pp. 10 et 11).

B.12.3. Le critère du montant de 25.000 euros bruts par année civile est objectif et pertinent. L'exposé des motifs commun de la nouvelle convention fiscale fait apparaître que ce montant « a été obtenu en extrapolant sur un grand nombre d'années dans le futur le montant moyen des prestations payées en 1999 aux Pays-Bas pour les régimes de retraite du premier et du second pilier. Cette limite permet donc de garantir que seule la règle principale du paragraphe 1 de l'article 18 est applicable dans le cas des personnes ne percevant pas plus qu'une telle pension moyenne » (*ibid.*, p. 48).

B.12.4. Même s'il devait apparaître, comme le soutiennent les requérants, que le « déséquilibre », constaté entre les avantages fiscaux obtenus lors de la constitution de la pension et l'imposition lors du versement, existe également dans le contexte interne belge, que les pensions jusqu'à 25.000 euros bruts par an ont également fait l'objet d'avantages fiscaux aux Pays-Bas et que le « déséquilibre » précité pour les pensions jusqu'à 25.000 euros bruts par an est le même aux Pays-Bas que pour les pensions dépassant 25.000 euros bruts dans un contexte belgo-néerlandais, la limite de 25.000 euros est malgré tout pertinente par rapport à l'objectif du législateur, qui entend réaliser un équilibre raisonnable entre les facilités obtenues lors de la constitution et l'imposition lors du versement. En effet, le critère en question permet de ne toucher que les bénéficiaires d'une pension supérieure à la moyenne, les Etats contractants estimant que la discordance entre les facilités fiscales obtenues lors de la constitution de ces pensions supérieures et l'imposition lors du versement est tellement importante que seules ces situations sont considérées comme déséquilibrées.

B.12.5. La limite de 25.000 euros ne peut pas davantage être considérée comme manifestement disproportionnée. Les Etats contractants peuvent estimer que, pour les pensions jusqu'à un montant de 25.000 euros bruts par an, le principe de l'imposition dans l'Etat de résidence peut être maintenu parce que le déséquilibre entre les facilités fiscales obtenues lors de la constitution d'une telle pension et l'imposition lors du versement est perçu comme moins gênant, contrairement à ce qui est prévu pour les pensions au-delà d'un montant de 25.000 euros bruts par année civile.

Ainsi qu'il a été dit au B.8.3, le principe d'égalité n'exige pas que, dans chacune des conventions qu'elle négocie avec les Etats voisins pour éviter les phénomènes de double imposition, la Belgique se préoccupe d'assurer cas par cas au contribuable le régime qui lui serait à tout moment le plus favorable. Ni la circonstance que l'imposition soit plus lourde aux Pays-Bas que celle qui serait perçue en Belgique sans modification de la compétence fiscale, ni le fait que le régime fiscal applicable aux pensions inférieures à 25.000 euros bruts, par suite de leur imposabilité en Belgique, soit plus favorable que le régime fiscal néerlandais applicable aux pensions dépassant 25.000 euros bruts, ne sont dès lors de nature à rendre le critère du montant de 25.000 euros bruts disproportionné.

En ce qui concerne le quatrième moyen

B.13. Dans un quatrième moyen, les parties requérantes dans l'affaire n° 2634 dénoncent la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, lus ou non en combinaison avec le principe de la sécurité juridique. Dans une première branche, elles font valoir que les effets de la loi d'assentiment ne sont pas proportionnés aux objectifs poursuivis par le législateur, étant donné que la nouvelle convention fiscale ne prévoit pas de mesures transitoires pour les contribuables de Belgique qui perçoivent certes des pensions provenant des Pays-Bas mais qui ne sont pas mus par la fuite des pensions. Dans une deuxième branche, elles estiment que l'article 18, § 2, concerne une situation fiscale révolue et a *de facto* un effet rétroactif, sans que des conditions particulières soient invoquées pour ce faire et sans que la convention prévoie une mesure transitoire, de sorte qu'elles sont affectées de manière excessive dans leurs droits à la pension. Dans une troisième branche, les requérants font valoir que les résidents de Belgique qui, au moment où leur pension a pris cours, ont choisi le rachat ou le versement en capital sont traités différemment par rapport à ceux qui ne l'ont pas fait ou ne l'ont pu faire.

B.14.1. En tant qu'il est fondé sur la thèse des requérants selon laquelle l'article 18, § 2, revêt *de facto* un effet rétroactif « puisque la constitution d'une pension s'étale par définition sur une très longue période », le quatrième moyen ne peut être accueilli. Aux termes de l'article 33, § 2, a, de la nouvelle convention fiscale, la convention s'applique aux impôts dus à la source sur les revenus attribués ou mis en paiement à partir du 1er janvier de l'année qui suit immédiatement celle de l'entrée en vigueur de la convention, soit le 1er janvier 2003.

B.14.2. En réalité, le moyen dénonce l'absence de dispositions transitoires dans la convention elle-même pour les prestations périodiques qui courent déjà, lesquelles sont déjà versées au moment où l'article 18, § 2, de la nouvelle convention fiscale entre en vigueur. Ces prestations, qui étaient, les dernières années, soumises à une imposition favorable en Belgique, sont également, à partir du 1er janvier 2003, sur la base de l'article 18, § 2, de la nouvelle convention fiscale, imposées aux tarifs fiscaux progressifs aux Pays-Bas.

B.14.3. Si l'autorité estime qu'un changement de politique s'impose d'urgence, elle peut décider de lui donner un effet immédiat et elle n'est en principe pas obligée de prévoir un régime transitoire. Tout changement de politique destiné à faire face à une nécessité urgente deviendrait impossible si l'on partait du principe que les articles 10 et 11 de la Constitution exigent que le régime antérieur soit maintenu pendant une période déterminée ou que les dispositions constitutionnelles précitées seraient violées par cela seul que ce changement déjouerait les calculs de ceux qui se sont fiés à la situation ancienne.

S'agissant de l'article 18, § 2, de la nouvelle convention fiscale, auquel se limite l'examen de la Cour dans l'actuel recours, il est clair que si cette disposition n'avait été applicable qu'aux pensions qui ne donneraient lieu à des prestations périodiques qu'après l'entrée en vigueur de la nouvelle convention fiscale, cela reviendrait en pratique à ce que la règle contenue dans l'article 18 antérieur de l'ancienne convention fiscale reste applicable pour une durée indéterminée et pour un grand nombre de situations. Eu égard à ce qui a été exposé au B.6, pareille longue période transitoire ferait obstacle à l'objectif poursuivi par les parties contractantes.

Enfin, il convient d'observer que, bien qu'il soit exact, comme les requérants le soutiennent dans leur troisième branche, que le rachat de la pension avant la fin de 2002 était la seule solution pour éviter l'imposition dans l'Etat de la source, cette circonstance tient à l'application temporelle de deux conventions successives.

Par ces motifs,

la Cour

rejette les recours.

Ainsi prononcé en langue néerlandaise, en langue française et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 4 février 2004.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

A. Arts