

Numéro du rôle : 6791
Arrêt n° 92/2019 du 6 juin 2019

ARRÊT

En cause : les questions préjudicielles relatives aux articles 243, 244 et 245 du Code des impôts sur les revenus 1992, posées par le Tribunal de première instance de Namur, division Namur.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents F. Daoût et A. Alen, et des juges J.-P. Snappe, T. Merckx-Van Goey, T. Giet, R. Leysen et M. Pâques, assistée du greffier F. Meersschaut, présidée par le président F. Daoût,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet des questions préjudicielles et procédure*

Par jugement du 20 janvier 2016 en cause de Robert Jacob et Nadine Marchal contre l'État belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 8 décembre 2017, le Tribunal de première instance de Namur, division Namur, a posé les questions préjudicielles suivantes :

« - L'article 245 du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'applicable pour les exercices d'imposition 1992 à 2009, ne crée-t-il pas une discrimination injustifiée au regard des articles 10 et 11 de la Constitution entre les non-résidents, qu'il soumet à une imposition établie sur la base de l'article 466 du même Code relatif aux additionnels communaux, et les résidents, ceux-ci étant soumis aux additionnels communaux, alors que les premiers, à la différence des seconds, ne bénéficient pas des facilités et installations existantes dans une commune belge dans laquelle ils résideraient au motif qu'ils sont non-résidents ?

- En tant qu'ils privent en tout ou en partie le non-résident de la quotité exemptée d'impôt lorsqu'il n'a pas maintenu un foyer d'habitation en Belgique durant toute la période imposable ou n'a pas obtenu ou recueilli des revenus professionnels imposables en Belgique qui s'élèvent au moins à 75 % du total de ses revenus professionnels de sources belge et étrangère, les articles 243 et 244 du Code des impôts sur les revenus 1992, tels qu'applicables pour les exercices d'imposition 1992 et 2001 à 2009, lus, pour ce qui concerne les exercices d'imposition 2001 à 2009, en combinaison avec l'article 25 de la convention préventive de la double imposition conclue entre la France et la Belgique tel que modifié par l'avenant du 8 février 1999, n'introduisent-ils pas entre le non-résident et l'habitant du royaume une discrimination contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution dès lors que l'habitant du royaume et le non-résident, étant également soumis à la progressivité de l'impôt en raison du revenu mondial, le premier en Belgique et le second dans l'Etat de sa résidence, se trouvent du point de vue du seuil d'imposition à l'impôt belge sur le revenu dans des situations identiques ? ».

Des mémoires et mémoires en réponse ont été introduits par :

- Robert Jacob;
- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me J. Fekenne, avocat au barreau de Liège.

Par ordonnance du 20 mars 2019, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs T. Giet et R. Leysen, a décidé que l'affaire était en état, qu'aucune audience ne serait tenue, à moins qu'une partie n'ait demandé, dans le délai de sept jours suivant la réception de la notification de cette ordonnance, à être entendue, et qu'en l'absence d'une telle demande, les débats seraient clos le 24 avril 2019 et l'affaire mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré le 24 avril 2019.

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

II. *Les faits et la procédure antérieure*

Les demandeurs devant le juge *a quo* contestent les cotisations enrôlées dans leur chef pour les exercices d'imposition 1991 à 1998, 2001 à 2003 et 2007 à 2009, et sollicitent également que des questions préjudicielles soient posées à la Cour constitutionnelle.

Les demandeurs sont des résidents français qui, durant les exercices d'imposition litigieux, ont perçu des revenus immobiliers de source belge. Le premier demandeur a également perçu des revenus professionnels de source belge qui n'atteignent pas 75 % du total de ses revenus professionnels de sources belge et étrangère.

Après avoir décidé que les cotisations litigieuses n'étaient pas prescrites, le juge *a quo* constate que les demandeurs se sont vu appliquer, sur la base de l'article 245 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992), des centimes additionnels revenant à l'État établis selon les modalités prévues à l'article 466 du CIR 1992, qui concerne les additionnels communaux. Les demandeurs estiment que l'application de centimes additionnels aux non-résidents, qui ne bénéficient pas des installations communales, est contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution. Le juge *a quo* décide de poser à la Cour la première question préjudicielle reproduite plus haut.

Les demandeurs critiquent également le fait que la quotité exemptée d'impôt leur soit refusée ou ne leur soit que partiellement appliquée. Il résulte en effet des articles 243 et 244 du CIR 1992 qu'en ce qui concerne le calcul de l'impôt des non-résidents, il n'est pas tenu compte de la quotité exemptée d'impôt, sauf lorsque le contribuable a obtenu ou recueilli des revenus professionnels imposables en Belgique qui s'élèvent au moins à 75 % du total de ses revenus professionnels de sources belge et étrangère. En application de ces dispositions, combinées avec l'article 25 de la Convention préventive de la double imposition entre la France et la Belgique, telle qu'elle a été modifiée par l'Avenant du 8 février 1999, cette quotité exemptée n'est que partiellement appliquée aux non-résidents concernés.

Selon le juge *a quo*, le résident belge et le non-résident, qui se trouvent dans des situations comparables au regard de la progressivité de l'impôt, sont dès lors soumis à des modalités de calcul différentes en ce qui concerne la première tranche du barème de l'impôt, alors que la quotité exemptée ne correspond *a priori* pas à un avantage fiscal qui serait lié à la condition personnelle ou familiale du contribuable concerné. Le juge *a quo* pose dès lors la seconde question préjudicielle reproduite plus haut.

III. *En droit*

– A –

Quant à la première question préjudicielle

A.1.1. Le Conseil des ministres rappelle que l'impôt des non-résidents a été majoré de centimes additionnels revenant intégralement à l'État depuis l'exercice d'imposition 1979 par l'article 14 de la loi du 22 décembre 1977 relative aux propositions budgétaires 1977-1978. Cette mesure visait à éviter toute discrimination entre les habitants du Royaume et les non-résidents.

En effet, les non-résidents sont imposables à l'impôt des non-résidents à concurrence de leurs revenus de source belge, produits ou recueillis en Belgique et provenant soit d'une activité exercée sur le territoire belge, soit de biens situés en Belgique. Ils profitent, comme les habitants du Royaume, des installations et services fournis par les pouvoirs publics belges ou fournis par les communes belges, étant entendu que ces centimes additionnels sont proportionnels aux revenus recueillis en Belgique. Les centimes additionnels sont donc

prélevés au profit de l'État et non des communes, dès lors qu'en l'absence de domiciliation du non-résident, il serait impossible d'instaurer une taxe additionnelle communale. Il est donc justifié et proportionné que les non-résidents paient une taxe additionnelle similaire à celle que doivent supporter les résidents, même si elle revient à l'État.

A.1.2. Pour le surplus, le Conseil des ministres répond au demandeur devant le juge *a quo* qu'une éventuelle taxe de seconde résidence n'est aucunement liée au statut de non-résident et qu'une taxe d'habitation est une imposition propre à la France pour l'occupation d'une habitation dans ce pays.

A.2.1. R. Jacob, demandeur devant le juge *a quo*, rappelle que le taux d'imposition des centimes additionnels, basé sur la moyenne des centimes additionnels communaux, est fixé forfaitairement à 7 %, au profit de l'État. Il ressort des travaux préparatoires de la loi du 22 décembre 1977 que cette mesure constitue un substitut d'impôt local, reposant sur l'attribution au non-résident d'une sorte de domicile fictif dans une commune indéterminée du Royaume.

Cet impôt s'ajoute, sans aucune justification objective et raisonnable, à ceux que le non-résident paie normalement pour son domicile et, le cas échéant, pour une résidence secondaire. Ce non-résident paie donc toujours un impôt local de plus par rapport à l'habitant du Royaume, ce qui est contraire au principe d'égalité, ainsi qu'au droit européen.

A.2.2. Si les non-résidents profitent indéniablement des installations et services fournis par l'État belge, ils ne contribuent toutefois à les financer qu'en proportion de leurs revenus. On ne peut dès lors pas assimiler celui qui a une résidence dans une commune et finance à ce titre les services communaux dont il bénéficie à celui qui, n'ayant pas de domicile dans une commune et ne bénéficiant pas de services communaux, doit toutefois payer un impôt équivalent dépourvu d'affectation spéciale.

Si, pour l'habitant du Royaume, les centimes additionnels sont un impôt local destiné à financer des services particuliers, ils constituent en réalité, pour le non-résident, comme le reconnaît le Conseil des ministres, un complément à l'impôt d'État, sans aucune affectation spéciale, ce qui discrimine le non-résident dans son rapport à l'impôt d'État.

Quant à la seconde question préjudicielle

A.3.1. Selon le Conseil des ministres, il n'est pas contesté que la Belgique avait le pouvoir de soumettre à l'impôt des non-résidents les revenus professionnels d'origine belge perçus par le demandeur devant le juge *a quo*. En vertu de l'article 243 du CIR 1992, l'impôt des non-résidents est calculé selon le même barème d'imposition que l'impôt des personnes physiques, y compris l'octroi de certaines réductions d'impôts ou les quotités exemptées d'impôt (articles 131 à 145bis du CIR 1992). L'article 244 du CIR 1992 conditionne toutefois le bénéfice de ces avantages à la situation personnelle ou familiale des non-résidents, en l'espèce à la condition d'avoir maintenu un foyer d'habitation en Belgique durant la période imposable ou d'avoir recueilli des revenus professionnels imposables en Belgique qui s'élèvent au moins à 75 % du total des revenus professionnels de sources belge et étrangère.

La condition des 75 % contenue dans l'article 244 du CIR 1992 a été validée par la Cour dans son arrêt n° 34/94 du 26 avril 1994 et le fait d'accorder des avantages aux non-résidents sur la base de leur situation personnelle et familiale, notamment la perception d'un pourcentage significatif de revenus dans le pays, est conforme à la jurisprudence européenne en la matière.

A.3.2. Contrairement à ce que considère le juge *a quo*, le Conseil des ministres expose que le montant de base de la quotité exemptée visée à l'article 131 du CIR 1992 varie selon la situation personnelle et familiale du contribuable.

Ainsi, jusqu'à l'exercice d'imposition 2004, ce montant de base était majoré de montants différents pour les isolés ou pour les personnes mariées et variait en fonction de l'existence de personnes à charge; à partir de l'exercice d'imposition 2005, ce montant était majoré en fonction des personnes à charge ou de la situation personnelle du contribuable (articles 132 et 133 du CIR 1992); enfin, depuis l'exercice d'imposition 2009, le montant de base varie en fonction du revenu imposable du contribuable. Il est donc clair que l'octroi de la quotité exemptée, en ce compris son montant de base, constitue une mesure liée à la situation personnelle et familiale du contribuable. Ceci est d'ailleurs confirmé par le fait que cette quotité exemptée n'est accordée qu'aux conditions prévues par l'article 244 du CIR 1992, cet article visant une personnalisation de l'impôt.

La Cour de justice a par ailleurs jugé qu'en matière d'impôts directs, les résidents et non-résidents ne se trouvent pas, en règle générale, dans des situations comparables. Il ne pourrait donc y avoir discrimination entre ces deux catégories de contribuables que s'il était établi que ces contribuables sont comparables, nonobstant leur résidence dans des États différents, eu égard à l'objet et au contenu des dispositions nationales en cause. Or, l'obligation de prendre en compte la situation personnelle et familiale du non-résident ne pèse pas sur l'État d'emploi quand le contribuable perçoit l'essentiel de ses ressources imposables dans son État de résidence.

A.3.3. Enfin, le fait que la quotité exemptée affecte la progressivité de l'impôt est lié à son mode de calcul et est le propre de tout avantage fiscal, mais n'enlève rien à sa nature intrinsèque d'avantage visant à tenir compte de la situation personnelle ou familiale du contribuable.

L'arrêt *Asscher* (C-107/94) de la Cour de justice, du 27 juin 1996, cité dans le jugement, concernait par ailleurs des taux d'imposition distincts, alors qu'en droit fiscal belge, les revenus sont imposés aux mêmes taux, qu'ils soient perçus par un résident belge ou par un non-résident. Dans ses conclusions sur cette affaire, l'avocat général Léger avait d'ailleurs clairement distingué les taux d'imposition et les quotités exemptées, rangées dans la catégorie des avantages fiscaux en fonction de la situation ou des charges de famille.

Enfin, le fait qu'un contribuable non-résident soit également soumis à la progressivité de l'impôt dans son pays de résidence n'est pas pertinent, puisqu'il s'agit en l'espèce de juger si des contribuables se trouvent dans des situations identiques du point de vue de l'impôt belge sur les revenus. La progressivité de l'impôt des non-résidents belges n'est donc pas influencée par le revenu mondial, mais uniquement par les revenus produits ou recueillis en Belgique. À l'inverse, la progressivité de l'impôt des personnes physiques est bien influencée par le revenu mondial, en ce qui concerne les habitants du Royaume.

A.3.4. Pour les résidents de la France, l'article 25 de la Convention préventive de double imposition conclue entre la France et la Belgique prévoit l'octroi de déductions personnelles, d'abattements et de réductions d'impôt, mais uniquement de manière proportionnelle. Cette pratique conventionnelle a été validée par la Cour de justice, qui considère que, s'il incombe en principe à l'État de résidence d'accorder les avantages liés à la situation personnelle d'un contribuable, les États membres peuvent toutefois modaliser ce principe dans des conventions préventives de double imposition, de sorte que l'État de résidence peut se voir conventionnellement délié de son obligation d'assumer l'intégralité de la prise en considération de la situation personnelle et familiale de ses résidents. La Cour de cassation a également analysé ce type de clause dans un arrêt du 16 février 2012.

Le fait que la Belgique n'accorderait – et ce, à la différence de la France, selon le demandeur devant le juge *a quo* – qu'un prorata de la quotité exemptée d'impôt découle de cette convention franco-belge, qui n'impose pas plus à la Belgique. La Cour de justice ne compare d'ailleurs jamais les législations respectives des États de résidence et d'emploi liés par une telle convention, ce qui serait d'ailleurs difficile compte tenu de l'absence d'harmonisation des systèmes fiscaux au niveau européen.

Enfin, la Cour de justice a confirmé, dans son arrêt *X* du 9 février 2017, que le principe même d'une « proratisation » d'un avantage n'est pas en soi contraire au droit européen, pour autant que la situation personnelle et familiale du contribuable soit intégralement prise en compte au total, que ce soit dans un ou plusieurs pays.

A.4.1. R. Jacob, premier demandeur devant le juge *a quo*, estime que la quotité exemptée d'impôt est accordée sans condition particulière à tout contribuable habitant du Royaume et n'est donc aucunement liée à sa situation personnelle et familiale; elle n'est, en réalité qu'une modalité particulière de détermination du seuil de l'impôt sur le revenu. Il précise ne viser ici que le montant de base de la quotité exemptée, les majorations étant effectivement liées à la situation personnelle et familiale.

La loi belge a retiré la quotité exemptée d'impôt au non-résident, ce qui revient à lui appliquer, en ce qui concerne la première tranche du barème, des modalités de calcul différentes des modalités de calcul applicables à l'habitant du Royaume, et ce, sans aucune justification. La Cour de justice a d'ailleurs condamné une mesure similaire dans son arrêt *Asscher* du 27 juin 1996.

Le fait que la Cour ait validé le pourcentage de 75 % ne signifie pas que toute forme de surimposition du non-résident serait conforme au principe de l'égalité devant l'impôt.

A.4.2. Si l'État belge est libre de refuser aux non-résidents des avantages fiscaux liés à leur situation personnelle et familiale, cette exception au principe de l'égalité devant la loi fiscale est de stricte interprétation, et la quotité exemptée ne relève pas de cette catégorie. La jurisprudence citée par le Conseil des ministres reste en défaut de contredire cette position.

Par ailleurs, la loi du 22 décembre 1989 portant des dispositions fiscales, qui a établi la distinction entre les notions d'« habitant du Royaume » et de « non-résident », a beaucoup varié dans le temps et a fait l'objet de deux annulations partielles par la Cour constitutionnelle dans ses arrêts n^{os} 34/91 du 21 novembre 1991 et 34/94 du 26 avril 1994. Cette loi a entraîné une surimposition brutale, d'une ampleur considérable.

A.4.3. L'Avenant à la Convention franco-belge préventive de double imposition a introduit, dans les relations entre ces deux États, le principe de la « proratisation », chaque État accordant aux non-résidents les mêmes avantages fiscaux qu'à ses propres résidents, mais dans la seule proportion des revenus que les non-résidents perçoivent sur son territoire.

L'application de cette Convention en France est toutefois différente de l'application de cette même Convention en Belgique. En France, la première tranche immunisée du barème est accordée sans restriction aux contribuables domiciliés en Belgique comme elle l'est aux résidents français; les avantages fiscaux pour charge de famille sont réduits au prorata de la part des revenus de source française dans le revenu mondial. En Belgique par contre, la quotité exemptée n'est reconnue au contribuable qu'en proportion de la part des revenus de source belge dans le revenu mondial; cette « proratisation » allège donc, mais laisse subsister la discrimination entre les non-résidents et les habitants du Royaume en ce qui concerne la détermination du seuil d'imposition, ce qui est contraire à l'arrêt *Asscher* précité.

Pour le surplus, la manière dont l'administration belge interprète et applique la Convention franco-belge fait naître une seconde discrimination, qui est de nature à renverser le principe de la progressivité de l'impôt, dans le cas du non-résident. Plus les revenus de source belge sont faibles dans la part du revenu mondial du non-résident, plus le taux d'imposition auquel le soumet l'État belge augmente. Même si ce grief dépasse le cadre des questions préjudicielles, ce constat résulte de ce que la quotité exemptée est considérée abusivement comme un avantage fiscal lié à la condition personnelle et familiale du non-résident.

– B –

B.1.1. La Cour est saisie de deux questions préjudicielles portant sur les articles 243, 244 et 245 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992).

Ces dispositions figurent au chapitre IV du titre V du CIR 1992, qui est consacré au calcul de l'impôt des non-résidents.

B.1.2. L'«impôt des non-résidents» est celui des quatre impôts sur les revenus (article 1er, § 1er, du CIR 1992) auquel sont notamment assujettis les «non-habitants du Royaume» (article 227, 1°, du CIR 1992). Cet impôt est «perçu exclusivement sur les revenus produits ou recueillis en Belgique et qui sont imposables» (article 228, § 1er, du CIR 1992, tel qu'il était applicable devant le juge *a quo*). Il est calculé suivant les règles prévues aux articles 243 à 248 du CIR 1992.

Quant à la première question préjudicielle

B.2.1. La première question préjudicielle porte sur l'article 245 du CIR 1992, tel qu'il est applicable pour les exercices d'imposition 1992 à 2009.

B.2.2. Tel qu'il était applicable à partir de l'exercice d'imposition 1992, l'article 245 du CIR 1992 disposait :

«L'impôt établi conformément aux articles 243 et 244 est augmenté de six centimes additionnels au profit de l'État, qui sont calculés suivant les modalités fixées à l'article 466».

B.2.3. L'article 398 de la loi-programme du 24 décembre 2002 a complété le texte de l'article 245 du CIR 1992, à partir de l'exercice d'imposition 2005, par un nouvel alinéa, qui dispose :

«Le Roi peut, par arrêté délibéré en Conseil des Ministres, porter ces centimes additionnels jusqu'à sept centimes au maximum».

Pour l'exercice d'imposition 2004, l'article 402, alinéa 3, de la loi-programme du 24 décembre 2002 a fixé à 6,7 les centimes additionnels visés à l'article 245 du CIR 1992.

À partir de l'exercice d'imposition 2005, l'article 80 de l'arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : AR/CIR 1992), tel qu'il a été remplacé par l'article 1er de l'arrêté royal du 4 décembre 2003 « modifiant l'AR/CIR 92, en ce qui concerne les centimes additionnels à l'impôt des non-résidents (personnes physiques) et l'application des taxes additionnelles à l'impôt des personnes physiques » porte à sept centimes le montant des centimes additionnels visés à l'article 245, alinéa 1er, du CIR 1992.

B.3.1. La Cour est interrogée sur la compatibilité de l'article 245 du CIR 1992 avec les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'il « soumet [les non-résidents] à une imposition [calculée] sur la base de l'article 466 du même Code relatif aux additionnels communaux », ce qui discriminerait les non-résidents, lesquels ne bénéficient pas des facilités et installations existantes dans une commune belge, par rapport aux habitants du Royaume, lesquels bénéficient de ces facilités et installations communales.

La question préjudicielle invite dès lors à examiner si, en ce qui concerne les centimes additionnels prévus par la disposition en cause, les non-résidents ne seraient pas traités de la même manière que les habitants du Royaume sans qu'existe une justification à cet égard.

B.3.2. Le principe d'égalité et de non-discrimination n'exclut pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée. Ce principe s'oppose, par ailleurs, à ce que soient traitées de manière identique, sans qu'apparaisse une justification raisonnable, des catégories de personnes se trouvant dans des situations qui, au regard de la mesure critiquée, sont essentiellement différentes.

L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure critiquée ainsi que de la nature des principes en cause; le principe d'égalité et de non-discrimination est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.

B.4.1. La disposition en cause soumet l'impôt des non-résidents, établi conformément aux articles 243 et 244 du CIR 1992, à des centimes additionnels au profit de l'État, calculés suivant les modalités fixées à l'article 466 du CIR 1992 pour le calcul des centimes additionnels communaux.

B.4.2. L'article 245 du CIR 1992 trouve son origine dans l'article 152, 1^o, du CIR 1964, tel qu'il a été complété par l'article 14 de la loi du 22 décembre 1977 relative aux propositions budgétaires 1977-1978, qui disposait :

« Cet impôt est toutefois augmenté de six centimes additionnels au profit de l'État, qui sont calculés suivant les modalités fixées à l'article 353 ».

Cette mesure, applicable à partir de l'exercice d'imposition 1979, visait des objectifs de répartition plus équitable de la charge fiscale et de simplification de la fiscalité (*Doc. parl.*, Chambre, 1977-1978, n^o 113/1, p. 1). Il était prévu que les taxes additionnelles « seront basées dorénavant sur l'impôt dû à l'Etat sans avoir égard à l'origine des revenus » (*ibid.*, p. 10) :

« En outre, pour éviter toute discrimination entre les habitants du Royaume et les non-résidents, l'impôt de ces derniers sera frappé d'un additionnel au taux de 6 % » (*ibid.*).

B.4.3. Le contenu de cette mesure a été repris dans l'article 150, § 3, du CIR 1964, tel qu'il a été inséré par l'article 314 de la loi du 22 décembre 1989 portant des dispositions fiscales (ci-après : la loi du 22 décembre 1989), avant d'être repris dans l'article 245 du CIR 1992.

B.4.4. Les travaux préparatoires de la loi-programme du 24 décembre 2002, qui a modifié la disposition en cause, confirment également que la mesure prévue à l'article 245 du CIR 1992 « a pour but d'éviter une discrimination entre les personnes qui se trouvent dans une situation qui diffère uniquement par la nature de l'impôt » (*Doc. parl.*, Chambre, 2002-2003, DOC 50-2124/001 et DOC 50-2125/001, p. 194).

B.5.1. Alors que les habitants du Royaume sont soumis à l'impôt des personnes physiques sur tous leurs revenus imposables, même produits ou recueillis à l'étranger (article 5 du CIR 1992), l'impôt des non-résidents est perçu exclusivement sur leurs revenus de source belge, produits ou recueillis en Belgique (article 228, § 1er, du CIR 1992). Les centimes additionnels proportionnels prévus par la disposition en cause sont calculés sur cet impôt dû par les non-résidents de la même façon que les centimes additionnels communaux le sont sur l'impôt des personnes physiques dû par les habitants du Royaume.

S'ils sont calculés selon les mêmes modalités que les additionnels communaux, les centimes additionnels prévus par la disposition en cause sont néanmoins perçus au profit de l'État. Eu égard à l'affectation des centimes additionnels visés par la disposition en cause, la mesure prévue par la disposition en cause n'a ni la même nature ni le même but que les centimes additionnels communaux, de sorte que les catégories de personnes visées en B.3 ne sont pas soumises à des mesures identiques.

B.5.2. En soumettant les non-résidents à une imposition établie au profit de l'État, calculée sur la base de l'article 466 du même Code relatif aux additionnels communaux, la disposition en cause tend, comme l'indiquent les travaux préparatoires cités en B.4.2 et B.4.4, à éviter toute discrimination entre les habitants du Royaume et les non-résidents.

La mesure en cause est pertinente pour traiter de manière équivalente les non-résidents et les habitants du Royaume, soumis aux additionnels communaux. Les non-résidents bénéficient en effet, de manière générale, des installations et services fournis par les pouvoirs publics belges, dans la mesure où ces installations et services leur permettent d'acquérir les revenus d'origine belge sur lesquels est calculé l'impôt des non-résidents dû à l'État belge. La majoration de l'impôt dû à l'État qui découle des centimes additionnels prévus par la disposition en cause permet ainsi d'en affecter le montant à la réalisation des tâches d'intérêt général dont l'État belge a la charge.

La mesure en cause ne produit par ailleurs pas d'effets manifestement disproportionnés. Les centimes additionnels prévus par la disposition en cause sont en effet calculés en proportion de l'impôt dû sur les revenus produits ou recueillis en Belgique. Cette mesure, applicable indépendamment de la nationalité du non-résident, tend à faire contribuer ainsi les non-résidents, de manière proportionnelle, au financement des missions d'intérêt général.

Pour le surplus, le fait que le non-résident puisse être soumis, le cas échéant, à une taxe de seconde résidence en Belgique ou à une taxe d'habitation en France est étranger à la disposition en cause, ces taxes n'ayant pas le même objet ni la même fonction et n'étant dès lors pas comparables aux centimes additionnels prévus par la disposition en cause.

B.6. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

Quant à la seconde question préjudicielle

B.7. La seconde question préjudicielle porte sur les articles 243 et 244 du CIR 1992, tels qu'ils étaient applicables pour l'exercice d'imposition 1992, et sur ces mêmes articles, tels qu'ils étaient applicables pour les exercices d'imposition 2001 à 2009, lus en combinaison avec l'article 25 de la Convention entre la Belgique et la France « tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproque en matière d'impôts sur les revenus » (ci-après : la Convention préventive de la double imposition conclue entre la France et la Belgique), tel qu'il a été remplacé par l'article 2 de l'Avenant du 8 février 1999, auquel il a été porté assentiment par la loi du 9 juin 1999 « portant assentiment à l'Avenant à la Convention entre la Belgique et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproque en matière d'impôts sur les revenus, signée à Bruxelles le 10 mars 1964, fait à Bruxelles le 8 février 1999 » (ci-après : la loi du 9 juin 1999).

B.8. La Cour est interrogée sur la compatibilité de ces dispositions avec les articles 10 et 11 de la Constitution en tant qu'elles privent, en tout ou en partie, de la quotité exemptée d'impôt le non-résident qui n'a pas maintenu un foyer d'habitation en Belgique durant toute la période imposable ou qui n'a pas obtenu ou recueilli des revenus professionnels imposables en Belgique qui s'élèvent au moins à 75 % du total de ses revenus professionnels de sources belge et étrangère. Les dispositions en cause créeraient de la sorte une différence de traitement injustifiée entre ces non-résidents et les habitants du Royaume, en ce qui concerne « la progressivité de l'impôt en raison du revenu mondial », alors que ces deux catégories de contribuables seraient dans des situations comparables « du point de vue du seuil d'imposition à l'impôt belge sur le revenu ».

B.9.1. Les articles 243 et 244 du CIR 1992 trouvent leur origine dans l'article 150, §§ 1er et 2, du CIR 1964, tel qu'il a été inséré par l'article 314 de la loi du 22 décembre 1989.

B.9.2. Les articles 243 et suivants du CIR 1992 règlent le calcul de l'impôt des non-résidents. En vertu de l'article 243, alinéa 1er, du CIR 1992, tel qu'il s'applique aux exercices d'imposition 1992 et 2001 à 2009, cet impôt est « calculé suivant le barème visé à l'article 130 », à savoir selon le même barème que l'impôt des personnes physiques.

L'article 244 du CIR 1992, tel qu'il a été remplacé par l'article 7 de la loi du 30 janvier 1996 « modifiant diverses dispositions en matière d'impôt des non-résidents » à partir de l'exercice d'imposition 1992, prévoit que, par dérogation à l'article 243 du même Code, l'impôt est calculé suivant les règles prévues au titre II, chapitre III :

« 1° lorsque le contribuable a maintenu un foyer d'habitation en Belgique durant toute la période imposable;

2° lorsque le contribuable a obtenu ou recueilli des revenus professionnels imposables en Belgique visés à l'article 228, § 2, 3°, a, b et e, et 4° à 7°, qui s'élèvent au moins à 75 p.c. du total de ses revenus professionnels de sources belge et étrangère ».

L'article 166 de la loi du 22 décembre 2008 portant des dispositions diverses (I) a abrogé, dans l'article 244 du CIR 1992, les mots « visés à l'article 228, § 2, 3°, a, b et e, et 4° à 7°, » à partir de l'exercice d'imposition 2009.

B.9.3. Il résulte de ce qui précède que les non-résidents qui ont maintenu un foyer d'habitation en Belgique durant toute la période imposable ou qui ont obtenu ou recueilli des revenus professionnels imposables en Belgique qui s'élèvent au moins à 75 % du total de leurs revenus professionnels de sources belge et étrangère bénéficient de la quotité de revenu exemptée d'impôt : l'article 244 du CIR 1992 fait en effet référence aux règles visées au titre II, chapitre III, du CIR 1992, qui comprennent les articles 131 à 145 du CIR 1992, lesquels concernent la quotité de revenu exemptée d'impôt.

Par contre, les non-résidents qui n'ont pas maintenu un foyer d'habitation en Belgique durant toute la période imposable ou qui n'ont pas obtenu ou recueilli des revenus professionnels imposables en Belgique qui s'élèvent au moins à 75 % du total de leurs revenus professionnels de sources belge et étrangère ne bénéficient en principe pas de la quotité de revenu exemptée d'impôt.

B.10.1. Il ressort des faits de la cause et de la formulation de la question préjudicielle que le premier demandeur devant le juge *a quo* est un non-résident français qui « n'a pas maintenu un foyer d'habitation en Belgique durant toute la période imposable ou n'a pas obtenu ou recueilli des revenus professionnels imposables en Belgique qui s'élèvent au moins à 75 % du total de ses revenus professionnels de sources belge et étrangère ».

La décision de renvoi ne précise pas la part de revenus professionnels de source étrangère dans le total des revenus professionnels du premier demandeur.

Il ressort par ailleurs des faits de la cause que, pour l'exercice d'imposition 1992, le premier demandeur devant le juge *a quo* n'a pas bénéficié de la quotité de revenu exemptée d'impôt, en application des articles 243 et 244, en cause, du CIR 1992.

Par contre, pour les exercices d'imposition 2001 à 2009, il a bénéficié, mais seulement partiellement, de la quotité de revenu exemptée d'impôt, en application des dispositions en cause, lues en combinaison avec l'article 25 de la Convention préventive de la double imposition conclue entre la France et la Belgique, tel qu'il a été remplacé par l'article 2 de l'Avenant du 8 février 1999, auquel il a été porté assentiment par la loi du 9 juin 1999.

B.10.2. La Cour limite dès lors son examen à la situation d'un non-résident relevant de l'application de la Convention préventive de la double imposition conclue entre la France et la Belgique, signée à Bruxelles le 10 mars 1964, et à laquelle il a été porté assentiment par l'article 1er de la loi du 14 avril 1965 « portant approbation de la Convention entre la Belgique et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproque en matière d'impôts sur les revenus, du protocole final et des lettres annexes, signés à Bruxelles, le 10 mars 1964 ».

B.11.1. La question préjudicielle invite tout d'abord à comparer, pour ce qui concerne la quotité de revenu exemptée d'impôt afférente à l'exercice d'imposition 1992, la catégorie des habitants du Royaume, d'une part, et celle des non-résidents qui n'ont pas maintenu un foyer d'habitation en Belgique durant toute la période imposable ou n'ont pas obtenu ou recueilli des revenus professionnels imposables en Belgique qui s'élèvent au moins à 75 % du total de leurs revenus professionnels de sources belge et étrangère, d'autre part. Alors que la première catégorie a pu bénéficier de la quotité de revenu exemptée d'impôt pour l'exercice d'imposition 1992, il n'en va pas de même pour la seconde catégorie.

B.11.2. La question préjudicielle invite ensuite à comparer, pour ce qui concerne la quotité de revenu exemptée d'impôt afférente aux exercices d'imposition 2001 à 2009, la catégorie des habitants du Royaume, d'une part, et celle des non-résidents qui n'ont pas maintenu un foyer d'habitation en Belgique durant toute la période imposable ou n'ont pas obtenu ou recueilli des revenus professionnels imposables en Belgique qui s'élèvent au moins à 75 % du total de leurs revenus professionnels de sources belge et étrangère, d'autre part. Alors que les premiers ont pu bénéficier de la quotité de revenu exemptée d'impôt pour les exercices d'imposition 2001 à 2009, les seconds n'ont pu bénéficier de la quotité de revenu exemptée d'impôt qu'au prorata des rémunérations de source belge par rapport au total de leurs revenus professionnels.

Comme il a été dit en B.10.1, le fait que le demandeur devant le juge *a quo* a bénéficié, partiellement, de la quotité de revenu exemptée d'impôt, pour les exercices d'imposition 2001 à 2009, découle de l'application de l'article 25 de la Convention préventive de la double imposition conclue entre la France et la Belgique, tel qu'il a été remplacé par l'article 2 de l'Avenant du 8 février 1999, auquel il a été donné assentiment par la loi du 9 juin 1999.

B.12.1. En vertu de l'article 142, alinéa 2, de la Constitution et de l'article 26, § 1er, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, la Cour est compétente pour statuer, à titre préjudiciel, sur les questions relatives à la violation par une loi, un décret ou une règle visée à l'article 134 de la Constitution, des règles qui sont établies par la Constitution ou en vertu de celle-ci pour déterminer les compétences respectives de l'État, des communautés et des régions, des articles du titre II « Des Belges et de leurs droits » et des articles 143, § 1er, 170, 172 et 191 de la Constitution.

La Cour n'est pas compétente pour se prononcer directement sur la compatibilité d'une disposition de droit international avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

Elle peut toutefois répondre à la question préjudicielle portant sur les articles 243 et 244 du CIR 1992 en tenant compte du fait que l'article 25 de la Convention préventive de la double imposition conclue entre la France et la Belgique a permis au premier demandeur devant le juge *a quo* de bénéficier, partiellement, pour les exercices d'imposition 2001 à 2009, de la quotité de revenu exemptée d'impôt.

B.12.2. La question préjudicielle doit dès lors se comprendre comme portant sur les articles 243 et 244 du CIR 1992, lus en combinaison, pour les exercices d'imposition 2001 à 2009, avec l'article 2 de la loi du 9 juin 1999, en ce que ce dernier porte assentiment à l'article 25 de la Convention préventive de la double imposition conclue entre la France et la Belgique, tel qu'il a été remplacé par l'article 2 de l'Avenant du 8 février 1999.

B.12.3. Le contrôle de la Cour impliquant l'examen du contenu de la disposition précitée de la Convention, la Cour doit tenir 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 État.

De même que les autres conventions préventives de la double imposition, la Convention franco-belge du 10 mars 1964 a pour objectif premier de supprimer la double imposition internationale ou d'en atténuer les effets, ce qui implique que les États contractants renoncent, partiellement ou totalement, à exercer le droit que leur confère leur législation d'imposer un certain nombre de revenus. La Convention règle donc la répartition du pouvoir d'imposition entre l'État de résidence du contribuable et l'État de la source des revenus et ne crée pas de nouvelles obligations fiscales par rapport à leurs droits internes.

L'exposé des motifs du projet de loi portant approbation de la Convention précise que la Convention s'inspire des conventions-types établies au niveau international et adopte une méthode qui est préconisée dans une large mesure par le Comité fiscal de l'Organisation de coopération et de développements économiques (OCDE) (*Doc. parl.*, Chambre, 1964-1965, n° 970/1, p. 3).

B.13.1. L'article 25 de la Convention préventive de la double imposition conclue entre la France et la Belgique, tel qu'il a été remplacé par l'article 2 de l'Avenant du 8 février 1999, auquel il a été porté assentiment par l'article 2 de la loi du 9 juin 1999, dispose :

« 1. *a)* Les nationaux d'un Etat contractant ne sont soumis dans l'autre Etat contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celles auxquelles sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet autre Etat qui se trouvent dans la même situation, notamment au regard de la résidence. La présente disposition s'applique aussi, nonobstant les dispositions de l'article 1er, aux personnes qui ne sont pas des résidents d'un Etat contractant ou des deux Etats contractants.

b) Il est entendu qu'une personne physique ou morale, une société de personnes ou une association qui est un résident d'un Etat contractant ne se trouve pas dans la même situation qu'une personne physique ou morale, une société de personnes ou une association qui n'est pas un résident de cet Etat et ce, quelle que soit la définition de la nationalité, même si les personnes morales, les sociétés de personnes et les associations sont considérées comme des nationaux de l'Etat contractant dont elles sont des résidents.

2. Nonobstant les dispositions du paragraphe 1er, les personnes physiques qui sont des résidents d'un Etat contractant et qui exercent un emploi salarié dans l'autre Etat contractant ne sont soumises dans cet autre Etat, au titre des revenus de cette activité, à aucune imposition ou obligation y relative, qui est plus lourde que celles auxquelles sont ou pourront être assujetties les personnes physiques qui sont des résidents de cet autre Etat et qui y exercent un emploi salarié. Les déductions personnelles, abattements et réductions d'impôt en fonction de la situation ou des charges de famille que cet autre Etat accorde à ses propres résidents sont accordés aux personnes visées à la phrase précédente mais ils sont réduits au prorata des rémunérations provenant de cet autre Etat par rapport au total des revenus professionnels, d'où qu'ils proviennent, dont ces personnes sont les bénéficiaires.

3. L'imposition d'une exploitation agricole ou forestière qu'un résident d'un Etat contractant a dans l'autre Etat contractant, d'un établissement stable qu'une entreprise d'un Etat contractant a dans l'autre Etat contractant, ou d'une base fixe dont un résident d'un Etat contractant dispose dans l'autre Etat contractant, n'est pas établie dans cet autre Etat d'une façon moins favorable que l'imposition, selon le cas, des résidents ou des entreprises de cet autre Etat qui exercent la même activité. Les déductions personnelles, abattements et réductions d'impôt en fonction de la situation ou des charges de famille que cet autre Etat accorde à ses propres résidents sont accordés aux personnes visées à la phrase précédente mais ils sont réduits au prorata des revenus agricoles ou forestiers, des bénéfices d'une entreprise ou des revenus d'activités indépendantes réalisés dans cet autre Etat par rapport au total des revenus professionnels, d'où qu'ils proviennent, dont ces personnes sont les bénéficiaires.

4. Le terme ' nationaux ' désigne pour chaque Etat contractant :

a) toutes les personnes physiques qui possèdent la nationalité de cet Etat;

b) toutes les personnes morales, sociétés de personnes et associations constituées conformément à la législation dudit Etat ».

B.13.2. Le point 2 de cette disposition prévoit ainsi, pour les personnes physiques non-résidentes, comme pour les résidents, l'octroi des « déductions personnelles, abattements et réductions d'impôt en fonction de la situation ou des charges de famille », mais uniquement « au prorata des rémunérations provenant de cet autre État par rapport au total des revenus professionnels, d'où qu'ils proviennent, dont ces personnes sont les bénéficiaires » (règle du « prorata »).

B.14.1. L'application de la règle du « prorata » contenue dans cette clause de non-discrimination permet d'octroyer à des non-résidents qui ne remplissent pas les conditions d'habitation ou de seuil de revenus de source belge, prévues par l'article 244 du CIR 1992, le bénéfice partiel de la quotité de revenu exemptée d'impôt, plus précisément au prorata des revenus professionnels de source belge par rapport au total des revenus professionnels, d'où qu'ils proviennent, dont ces non-résidents sont les bénéficiaires.

B.14.2. La quotité de revenu exemptée d'impôt est déterminée suivant les règles prévues aux articles 131 à 145 du CIR 1992.

Par la fixation d'une quotité exemptée d'impôt, le législateur fiscal vise à tenir compte, dans une certaine mesure, de la capacité contributive des personnes en fonction des charges et frais de subsistance qu'elles supportent.

L'article 131 du CIR 1992 fixe le montant de base de la quotité de revenu exemptée d'impôt. Jusqu'à l'exercice d'imposition 2004, ce montant était différent selon que le contribuable était isolé ou marié. Depuis l'exercice d'imposition 2005, ce montant de base a été individualisé et varie, depuis l'exercice d'imposition 2009, en fonction du revenu imposable du contribuable.

Une majoration de la quotité exemptée d'impôt est prévue lorsque le contribuable est atteint d'un handicap (article 131 du CIR 1992, tel qu'il a été remplacé par l'article 23 de la loi du 10 août 2001), pour les contribuables ayant des personnes à charge (articles 132 et 136 du CIR 1992), notamment les enfants à charge, la quotité exemptée d'impôt pour des enfants à charge augmentant progressivement avec le nombre d'enfants (article 132 du CIR 1992). Depuis l'exercice d'imposition 2005, le montant exempté est majoré lorsque le contribuable est imposé isolément et a des enfants à charge (article 133 du CIR 1992, tel qu'il a été remplacé par l'article 25 de la loi du 10 août 2001).

Eu égard à ce qui précède, la quotité de revenu exemptée d'impôt constitue une mesure fiscale liée à la situation personnelle et familiale du contribuable, pertinente pour l'appréciation de sa capacité contributive globale.

B.15.1. L'impôt des non-résidents a été fondamentalement modifié par l'article 314 de la loi du 22 décembre 1989. En adoptant les dispositions en cause, le législateur avait pour but de ne plus permettre aux non-résidents de cumuler les avantages fiscaux dont ils peuvent bénéficier à la fois en Belgique et à l'étranger. Pour atteindre cet objectif, il a substitué au critère de personnalité de l'impôt celui de la territorialité des revenus, faisant ainsi en sorte que seul l'État de résidence, et non celui de la source des revenus, tienne compte de la situation personnelle et familiale des non-résidents.

Les non-résidents personnes physiques ont à cette occasion été répartis dans deux catégories, à savoir les non-résidents qui ont maintenu un foyer d'habitation en Belgique durant toute la période imposable et les non-résidents qui n'ont pas maintenu un foyer d'habitation en Belgique durant toute la période imposable. La loi du 28 décembre 1992 portant des dispositions fiscales, financières et diverses a, sous certaines conditions dont un seuil de 75 % du total des revenus professionnels d'origine belge, assimilé certaines catégories de non-résidents sans foyer d'habitation aux non-résidents ayant un foyer d'habitation. Aux non-résidents ayant maintenu un foyer d'habitation et aux catégories de contribuables y assimilées s'appliquaient en principe les mêmes règles de calcul que celles qui étaient applicables aux habitants du Royaume.

Le régime fiscal des non-résidents qui n'ont pas maintenu un foyer d'habitation en Belgique durant toute la période imposable ou n'ont pas obtenu ou recueilli des revenus professionnels imposables en Belgique qui s'élèvent au moins à 75 % du total de leurs revenus professionnels de sources belge et étrangère était par contre caractérisé par une dépersonnalisation très poussée de l'impôt, en ce sens que les intéressés ne pouvaient bénéficier des quotités exemptées d'impôt et des majorations de ces quotités pour charges de famille, ni du régime du revenu du conjoint aidant ou du coefficient conjugal.

B.15.2.1. Par cette dépersonnalisation ou matérialisation de l'impôt, le législateur entendait éviter qu'un non-résident bénéficiât à la fois dans son État de résidence et en Belgique des réductions et déductions en fonction de sa situation personnelle ou familiale.

De même, les travaux préparatoires de la loi du 22 décembre 1989 exposent :

« Les abattements ou déductions liés à la situation personnelle ou familiale du contribuable ne sont accordés à un non-résident que s'il a établi temporairement un foyer d'habitation en Belgique, c'est-à-dire le lieu où il réside normalement et de manière permanente avec sa famille.

Le citoyen belge, obligé de s'établir dans une autre ville belge pour raisons professionnelles, continue logiquement à bénéficier des abattements et déductions liés à sa situation personnelle ou familiale, quel que soit le lieu où est établi son foyer d'habitation en Belgique. Par contre, le citoyen belge qui a établi son foyer d'habitation et donc son domicile fiscal, dans un autre pays, bénéficiera des abattements et déductions prévus dans la législation de ce pays. En France, par exemple, la législation fiscale est, à plusieurs égards, plus favorable que la nôtre sur le plan familial.

Il s'agit donc d'éviter que les non-résidents ne cherchent à bénéficier deux fois des mêmes avantages pour charge de famille en maintenant une habitation (et non pas un *foyer* d'habitation, tel que défini ci-dessus) en Belgique » (*Doc. parl.*, Chambre, 1989-1990, n° 1026/5, p. 89).

Il est également expliqué, dans l'exposé des motifs de la loi du 22 décembre 1989, que, pour les contribuables qui n'ont pas établi un foyer d'habitation en Belgique, « il est exclu de leur appliquer, pour le calcul de l'impôt, tous les dégrèvements en rapport avec leur situation personnelle ou familiale » (*Doc. parl.*, Sénat, 1989-1990, n° 806/1, p. 85) :

« En effet, c'est à l'Etat du domicile où le non-habitant est soumis à un impôt sur l'ensemble de son revenu mondial qu'il incombe d'accorder des déductions analogues. Il s'agit donc d'éviter que ces dégrèvements ne fassent double emploi avec ceux de l'Etat du domicile.

Enfin, la fraction affranchie de l'impôt n'est pas appliquée à ces contribuables. Dès lors, le barème I.P.P., tel qu'il est fixé par les articles 7, § 1er et 8 de la loi du 7 décembre 1988, sera appliqué à partir du moment où ceux-ci recueillent ou reçoivent un revenu en Belgique, si minime soit-il. Ceci découle logiquement du fait que, contrairement aux habitants du royaume, seule une partie, parfois peu importante, de leurs revenus est imposée en Belgique. L'impôt ainsi calculé est toutefois augmenté de six centimes additionnels au profit de l'Etat » (*ibid.*).

Il est également confirmé que « le montant immunisé d'impôt » n'est pas applicable à ces non-résidents (*Doc. parl.*, Sénat, 1989-1990, n° 806/3, p. 108).

Par contre, il est dérogé aux règles précitées « lorsque le non-résident établit temporairement un foyer d'habitation en Belgique » (*Doc. parl.*, Sénat, 1989-1990, n° 806/1, p. 85) :

« En pareil cas, en effet, le séjour dans le pays entraîne généralement des charges qui réduisent la capacité contributive de ce contribuable. Sa situation est donc, en fait, comparable à celle d'un habitant du royaume » (*ibid.*).

B.15.2.2. De même, l'exposé des motifs de la loi du 28 décembre 1992 précitée a confirmé cette « dépersonnalisation » de l'impôt pour les non-résidents qui n'ont ni maintenu un foyer d'habitation en Belgique durant toute la période imposable, ni obtenu ou recueilli des revenus professionnels imposables en Belgique qui s'élèvent au moins à 75 % du total de leurs revenus professionnels de sources belge et étrangère :

« La troisième modification (article 244, alinéa 2, CIR 1992) concerne le régime fiscal des non-résidents sans foyer d'habitation en Belgique qui est caractérisé par une dépersonnalisation très poussée de l'impôt, de sorte que les intéressés ne peuvent bénéficier des quotités exemptées d'impôt et des majorations de ces quotités pour charges de famille.

La dépersonnalisation se justifie principalement par le fait qu'il appartient à l'Etat de résidence, au sein duquel le non-résident est soumis à l'impôt sur son revenu mondial, d'accorder des déductions de l'espèce; il convient d'éviter que de telles réductions soient accordées deux fois, c'est-à-dire à la fois dans l'Etat de résidence et dans l'Etat de la source.

Cet argument perd cependant sa pertinence lorsqu'il s'agit de non-résidents qui recueillent exclusivement ou presque exclusivement des rémunérations ou pensions de source belge.

On propose donc d'appliquer le régime actuel des non-résidents sans foyer d'habitation uniquement aux non-résidents qui recueillent occasionnellement ou dans une mesure limitée des revenus de source belge et qui jouissent de revenus importants dans leur Etat de résidence » (*Doc. parl.*, Chambre, 1992-1993, n° 717/1, p. 6).

B.15.3. Il ressort de ce qui précède que le régime prévu par les dispositions en cause est justifié par la « dépersonnalisation » de l'impôt des non-résidents voulue par le législateur et par le souci d'éviter que le non-résident qui n'a ni maintenu un foyer d'habitation en Belgique, ni perçu une part significative de ses revenus en Belgique bénéficie deux fois d'abattements et de déductions en fonction de sa situation personnelle ou familiale.

Une telle mesure se justifie en ce que ce non-résident a pu en principe bénéficier de tels abattements et déductions dans son Etat de résidence.

En ce qui concerne plus précisément l'absence d'imputation de la quotité de revenu exemptée d'impôt pour le non-résident qui n'a ni maintenu un foyer d'habitation en Belgique, ni perçu une part significative de ses revenus en Belgique, les travaux préparatoires précités indiquent également que cette mesure se justifie par le fait que ce non-résident ne perçoit en Belgique qu'une partie, parfois peu importante, de ses revenus imposés et, puisqu'il ne séjourne pas en Belgique, n'a pas de charges qui réduisent sa capacité contributive.

B.15.4. Il convient par ailleurs, en ce qui concerne le bénéfice de la quotité de revenu exemptée d'impôt, de tenir compte du fait que l'impôt des non-résidents est calculé selon le même barème que l'impôt des personnes physiques, alors même que les assiettes imposables de ces deux impôts diffèrent : les revenus imposables à l'impôt des non-résidents se limitent aux revenus de source belge, alors que l'impôt des personnes physiques d'un habitant du Royaume porte sur tous ses revenus, quelles que soient leurs sources.

L'imputation de la totalité de la quotité de revenu exemptée d'impôt aurait dès lors des effets fondamentalement différents sur l'imposition des revenus de source belge, selon que le contribuable est un habitant du Royaume ou un non-résident qui n'a perçu qu'une petite partie de revenus de source belge.

B.16.1. Compte tenu de ce qui précède, les non-résidents qui n'ont pas maintenu un foyer d'habitation en Belgique durant toute la période imposable ou n'ont pas obtenu ou recueilli des revenus professionnels imposables en Belgique qui s'élèvent au moins à 75 % du total de leurs revenus professionnels de sources belge et étrangère, et dont les intérêts personnels et patrimoniaux sont dès lors centralisés en dehors de la Belgique, d'une part, et les habitants du Royaume, d'autre part, sont dans des situations qui ne sont *a priori* pas comparables.

B.16.2. La jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne confirme à cet égard qu'en matière d'impôts directs, « les résidents et les non-résidents ne sont, en règle générale, pas dans des situations comparables, dans la mesure où le revenu perçu sur le territoire d'un État membre par un non-résident ne constitue, le plus souvent, qu'une partie de son revenu global, centralisé au lieu de sa résidence, et où la capacité contributive personnelle du non-résident, résultant de la prise en compte de l'ensemble de ses revenus et de sa situation personnelle et familiale, peut s'apprécier le plus aisément à l'endroit où il a le centre de ses

intérêts personnels et patrimoniaux, ce qui correspond en général à sa résidence habituelle » (CJCE, 14 février 1995, C-279/93, *Schumacker*, points 31 et 32; 27 juin 1996, C-107/94, *Asscher*, point 41; 14 septembre 1999, *Gschwind*, C-391/97, point 22; CJUE, grande chambre, 24 février 2015, C-559/13, *Grünewald*, point 25; CJUE, 18 juin 2015, C-9/14, *Kieback*, point 22; 9 février 2017, C-283/15, X, point 30), de sorte que « le fait pour un État membre de ne pas faire bénéficier un non-résident de certains avantages fiscaux qu'il accorde au résident n'est, en règle générale, pas discriminatoire, compte tenu des différences objectives entre la situation des résidents et celle des non-résidents, tant du point de vue de la source des revenus que de la capacité contributive personnelle ou de la situation personnelle et familiale » (CJCE, 14 février 1995, C-279/93, *Schumacker*, point 34; CJUE, grande chambre, 24 février 2015, C-559/13, *Grünewald*, point 26; CJUE, 18 juin 2015, C-9/14, *Kieback*, point 23; 9 février 2017, C-283/15, X, point 31).

Il ne pourrait y avoir de discrimination au sens du droit de l'Union entre résidents et non-résidents « que si, nonobstant leur résidence dans des États membres différents, il était établi que, au regard de l'objet et du contenu des dispositions nationales en cause, les deux catégories de contribuables se trouvent dans une situation comparable » (CJCE, 14 septembre 1999, C-391/97, *Gschwind*, point 26; CJUE, 18 juin 2015, C-9/14, *Kieback*, point 24; 9 février 2017, C-283/15, X, point 32), ce qui est le cas « lorsqu'un contribuable non-résident ne perçoit pas de revenu significatif dans son État membre de résidence et tire l'essentiel de ses ressources imposables d'une activité exercée dans l'État membre d'emploi, de sorte que l'État membre de résidence n'est pas en mesure de lui accorder les avantages résultant de la prise en compte de sa situation personnelle et familiale » (CJCE, 14 février 1995, C-279/93, *Schumacker*, point 36; 27 juin 1996, C-107/94, *Asscher*, points 43 et 44; 16 octobre 2008, C-527/06, *Renneberg*, point 61; CJUE, 18 juin 2015, C-9/14, *Kieback*, point 25; 9 février 2017, C-283/15, X, points 33 et 34). En pareille hypothèse, la discrimination « consiste dans le fait que la situation personnelle et familiale d'un non-résident qui perçoit dans un État membre autre que celui de sa résidence l'essentiel de ses revenus et la quasi-totalité de ses revenus familiaux n'est prise en compte ni dans l'État membre de résidence ni dans l'État membre d'emploi » (CJCE, 14 février 1995, C-279/93, *Schumacker*, point 38; 27 juin 1996, C-107/94, *Asscher*, point 43; 16 octobre 2008, C-527/06, *Renneberg*, point 62; CJUE, 18 juin 2015, C-9/14, *Kieback*, points 26 et 28; 9 février 2017, C-283/15, X, point 34). Le critère déterminant à cet égard demeure « celui de l'impossibilité pour un État membre de prendre fiscalement en compte la situation personnelle et familiale d'un contribuable faute de revenus

imposables suffisants, alors qu'une telle prise en compte est possible ailleurs en raison de revenus suffisants » (CJUE, 9 février 2017, C-283/15, X, point 42; voy. aussi CJCE, 14 septembre 1999, C-391/97, *Gschwind*, points 29 et 30).

B.17.1. Sans qu'il soit besoin d'examiner dans quelles hypothèses ces catégories de personnes pourraient néanmoins, au regard du droit de l'Union, se trouver dans des situations comparables en ce qui concerne le bénéfice de la quotité exemptée d'impôt, la Cour constate que tel est effectivement le cas dans la situation visée en B.10.2, compte tenu de l'existence de la Convention préventive de la double imposition conclue entre la France et la Belgique.

Les non-résidents relevant de l'application d'une telle convention bénéficient en effet, conventionnellement, de dispositions bilatérales octroyées dans le cadre d'une convention répartissant la compétence d'imposition et tendant à éviter les doubles impositions. Parmi ces mesures figure généralement une clause de non-discrimination, en l'espèce l'article 25 de la Convention préventive de la double imposition conclue entre la France et la Belgique, qui s'inspire de l'article 24 du modèle établi au niveau international par l'OCDE.

B.17.2. Les non-résidents qui n'ont pas maintenu un foyer d'habitation en Belgique durant toute la période imposable ou n'ont pas obtenu ou recueilli des revenus professionnels imposables en Belgique qui s'élèvent au moins à 75 % du total de leurs revenus professionnels de sources belge et étrangère, mais qui relèvent de l'application de la Convention préventive de la double imposition conclue entre la France et la Belgique, sont dès lors, en ce qui concerne le bénéfice de la quotité de revenu exemptée d'impôt, dans une situation comparable à celle des habitants du Royaume.

Il convient dès lors d'examiner si, d'une part, le refus d'octroi de la quotité de revenu exemptée d'impôt pour l'exercice d'imposition 1992 et, d'autre part, le bénéfice partiel de cette quotité pour ces non-résidents pour les exercices d'imposition 2001 à 2009 sont compatibles avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

B.18.1. Avant sa modification par l'Avenant du 8 février 1999, l'article 25 de la Convention préventive de la double imposition conclue entre la France et la Belgique, signée à Bruxelles le 10 mars 1964, à laquelle il a été porté assentiment par l'article 1er de la loi du 14 avril 1965 « portant approbation de la Convention entre la Belgique et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproque en matière d'impôts sur les revenus, du protocole final et des lettres annexes, signés à Bruxelles, le 10 mars 1964 » prévoyait déjà une clause de non-discrimination.

Cette clause s'inspirait de l'article 24, § 3, du modèle établi au niveau international par l'OCDE, qui n'oblige toutefois pas un État à octroyer les « déductions personnelles, abattements et réductions d'impôt en fonction de la situation ou des charges de famille qu'il accorde à ses propres résidents ».

L'article 25, § 3, de la Convention disposait :

« En particulier, les nationaux de l'un des deux Etats contractants qui sont imposables sur le territoire de l'autre Etat contractant bénéficient dans les mêmes conditions que les nationaux de ce dernier Etat, des exemptions, abattements à la base, déductions et réductions d'impôts ou taxes quelconques accordés pour charges de famille ».

Cet article garantissait ainsi « également le traitement national en matière d'exemptions, abattements à la base, déductions et réductions d'impôts accordés en raison des charges de famille » (*Doc. parl.*, Chambre, 1964-1965, n° 970/1, p. 19).

B.18.2. Compte tenu de ce qui précède, il est disproportionné de refuser aux non-résidents relevant de l'application de la Convention préventive de la double imposition conclue entre la France et la Belgique, le bénéfice de la quotité de revenu exemptée d'impôt pour l'exercice d'imposition 1992.

En l'espèce, le fait que le bénéfice de la quotité de revenu exemptée d'impôt puisse avoir pour conséquence que le non-résident bénéficie deux fois d'un avantage fiscal résulte du choix conventionnel posé dans l'article 25 de la Convention préventive de double imposition conclue entre la France et la Belgique, tel qu'il était rédigé avant son remplacement par l'Avenant du 8 février 1999.

C'est au juge *a quo* qu'il appartient de veiller au respect de cette disposition conventionnelle.

Dans cette mesure, la question préjudicielle appelle une réponse affirmative en ce qui concerne l'exercice d'imposition 1992.

B.18.3. Pour le surplus, bien que l'article 25, § 3, de la Convention préventive de la double imposition conclue entre la France et la Belgique ne prévoyait pas expressément, avant sa modification par l'Avenant du 8 février 1999, de règle de « prorata » prenant en compte le total des revenus professionnels des contribuables concernés, il convient d'interpréter cette disposition au regard de l'article 24 du modèle OCDE et des commentaires relatifs à cet article.

Comme il est dit en B.18.1, l'article 24, § 3, du modèle établi au niveau international par l'OCDE n'oblige pas un État à octroyer les « déductions personnelles, abattements et réductions d'impôt en fonction de la situation ou des charges de famille qu'il accorde à ses propres résidents ».

Le commentaire de cette disposition indique à ce sujet :

« La deuxième phrase du paragraphe 3 précise en outre les conditions dans lesquelles le principe de l'égalité de traitement posé dans la première phrase doit s'appliquer aux personnes physiques résidentes d'un État contractant ayant un établissement stable dans l'autre État contractant. Elle tend essentiellement à éviter que ces personnes n'obtiennent des avantages supérieurs à ceux des résidents grâce au cumul des déductions et abattements personnels pour charges de famille qui leur seraient accordés d'une part, dans l'État dont ils sont résidents par application de la loi interne et, d'autre part, dans l'autre État en vertu du principe de l'égalité de traitement. En conséquence, il laisse à l'État où l'établissement stable est situé, la faculté d'accorder aux personnes intéressées les déductions et avantages personnels dans la proportion du montant des bénéfices de l'établissement stable au montant du revenu global imposable dans l'autre État » (Commentaire sur l'article 24, point 36).

Il résulte de ce commentaire que, lorsque des États font usage de la faculté d'accorder à leurs non-résidents les déductions personnelles, abattements et réductions d'impôt en fonction de la situation ou des charges de famille qu'ils accordent à leurs propres résidents, ils sont censés n'accorder ce bénéfice que de manière proportionnelle.

Il serait en effet disproportionné que les non-résidents qui ne perçoivent pas l'essentiel ou la quasi-totalité de leurs revenus en Belgique bénéficient de la totalité de la quotité de revenu exemptée d'impôt pour l'exercice d'imposition 1992, sans tenir compte de la proportion des revenus professionnels de source belge par rapport au total de leurs revenus professionnels.

B.19.1. L'Avenant du 8 février 1999 a remplacé l'article 25 de la Convention préventive de double imposition conclue entre la France et la Belgique.

B.19.2. Les travaux préparatoires de la loi du 9 juin 1999 exposent que l'Avenant du 8 février 1999, qui a remplacé l'article 25 dans la Convention préventive de double imposition conclue entre la France et la Belgique « a été mis à profit pour adapter les dispositions relatives à la non-discrimination de façon à ce que les résidents d'un État - autres que les travailleurs frontaliers - qui exercent leur activité dans l'autre État puissent bénéficier des déductions personnelles, abattements et réductions d'impôt en fonction de la situation ou des charges de famille que cet autre État accorde à ses propres résidents. Ces allègements doivent toutefois être réduits au prorata des revenus professionnels provenant de cet autre État par rapport au total des revenus professionnels, d'où qu'ils proviennent, dont ces résidents

sont les bénéficiaires » (*Doc. parl.*, Sénat, 1998-1999, n° 1-1378/2, p. 2; voy. aussi *Doc. parl.*, Sénat, 1998-1999, n° 1-1378/1, p. 4).

En vertu de l'article 3, § 2, *b*), de l'Avenant du 8 février 1999, les dispositions de l'Avenant s'appliqueront, en ce qui concerne l'article 2, « aux revenus perçus, réalisés, payés ou attribués à compter du 1er janvier 1996 ».

B.19.3. Il résulte de ce qui précède que l'Avenant du 8 février 1999 tendait à préciser la clause de non-discrimination prévue par l'article 25 de la Convention préventive de double imposition conclue entre la France et la Belgique, en accordant aux non-résidents, selon la règle du « prorata », le bénéfice des déductions personnelles, abattements et réductions d'impôt en fonction de la situation ou des charges de famille.

Cette mesure est conforme et adéquate à l'objectif visant à garantir la non-discrimination entre les travailleurs concernés, dans le cadre d'une convention répartissant la compétence d'imposition et tendant à éviter les doubles impositions.

B.19.4. Le principe d'égalité et de non-discrimination garanti par les articles 10 et 11 de la Constitution n'impose en effet pas d'octroyer à ces non-résidents la totalité du bénéfice de la quotité exemptée.

Pour les motifs exposés en B.15 et B.16, les non-résidents qui n'ont ni maintenu un foyer d'habitation en Belgique durant toute la période imposable ni obtenu ou recueilli des revenus professionnels imposables en Belgique qui s'élèvent au moins à 75 % du total de leurs revenus professionnels de sources belge et étrangère demeurent, même s'ils relèvent de l'application d'une clause de non-discrimination d'une convention préventive de double imposition, dans une situation *a priori* objectivement différente de celle dans laquelle se trouvent les habitants du Royaume, en ce qui concerne le bénéfice total de la quotité de revenu exemptée d'impôt.

B.19.5. Le législateur fiscal belge pouvait dès lors, en portant assentiment à l'Avenant du 8 février 1999, décider d'accorder aux non-résidents relevant de l'application de la Convention préventive de double imposition conclue entre la France et la Belgique les déductions personnelles, abattements et réductions d'impôt liées à la situation personnelle et familiale du contribuable, mais uniquement selon la règle du « prorata », cette règle étant appelée à s'appliquer de manière réciproque.

Compte tenu des modalités de calcul de l'impôt des non-résidents et de l'impôt des personnes physiques, mentionnées en B.15.4, les effets de l'imputation de la totalité de la quotité de revenu exemptée d'impôt se révéleraient disproportionnés à l'égard d'un non-résident qui n'a perçu qu'une petite partie de revenus de source belge.

B.20.1. La prise en compte des exigences européennes de libre circulation des travailleurs ne conduit pas à une autre conclusion.

B.20.2. La libre circulation des personnes vise « à faciliter, pour les ressortissants communautaires, l'exercice d'activités professionnelles de toute nature sur l'ensemble du territoire de la Communauté » (CJCE, 7 juillet 1988, C-143/87, *Stanton*, point 13; 12 décembre 2002, C-385/00, *de Groot*, point 77). L'article 45 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ancien article 39 du Traité CE) interdit notamment « de défavoriser [les] ressortissants [de l'Union] lorsqu'ils souhaitent exercer une activité économique sur le territoire d'un autre État membre » et s'oppose « à toute mesure nationale qui, même applicable sans discrimination tenant à la nationalité, est susceptible de gêner ou de rendre moins attrayant l'exercice, par les ressortissants [de l'Union], des libertés fondamentales garanties par le Traité » (CJCE, 1er avril 2008, C-212/06, *Gouvernement de la Communauté française et Gouvernement wallon*, points 44 et 45).

En ce qui concerne un éventuel traitement moins avantageux des non-résidents par le droit national, la Cour de justice a également jugé que « la liberté de circulation des travailleurs implique l'abolition de toute discrimination fondée sur la nationalité entre les travailleurs des États membres, en ce qui concerne l'emploi, la rémunération et les autres conditions de travail. En particulier, la Cour a jugé que le principe d'égalité de traitement en matière de rémunération serait privé d'effet s'il pouvait y être porté atteinte par des dispositions nationales discriminatoires en matière d'impôt sur le revenu » (CJCE, 14 février 1995, C-279/93, *Schumacker*, point 23; CJUE, 18 juin 2015, C-9/14, *Kieback*, point 20).

B.20.3. Selon la jurisprudence de la Cour de justice, en l'absence de mesures d'unification ou d'harmonisation au niveau du droit de l'Union, les États 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 États 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 États membres sont tenus de se conformer aux règles communautaires et, plus particulièrement, de respecter le principe du traitement égal des ressortissants des autres États membres et de leurs propres ressortissants qui ont fait usage des libertés garanties par le Traité (CJCE, 12 mai 1998, C-336/96, *Gilly*, points 24 et 30; 12 décembre 2002, C-385/00, *de Groot*, points 93 et 94; 16 octobre 2008, C-527/06, *Renneberg*, points 48 et 51; CJUE, 12 décembre 2013, C-303/12, *Imfeld et Garcet*, points 41 et 42). La Cour de justice estime qu'« aux fins de la répartition de la compétence fiscale, il n'est pas déraisonnable pour les États membres de s'inspirer de la pratique internationale et du modèle de convention élaboré par l'OCDE » (CJCE, 12 mai 1998, C-336/96, *Gilly*, point 31).

La Cour de justice considère, en ce qui concerne les critères de répartition du pouvoir d'imposition, que « 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 États. Il n'est pas de garantir que l'imposition à laquelle est assujéti le contribuable dans un Etat ne soit pas supérieure à celle à laquelle il serait assujéti dans l'autre » (CJCE, 12 mai 1998, C-336/96, *Gilly*, points 34 et 46).

Les États membres restent libres, « en l'absence de mesures d'unification ou d'harmonisation communautaire, de modifier cette corrélation entre la prise en compte par l'Etat de résidence, d'une part, de l'ensemble des revenus de ses résidents et, d'autre part, de leur situation personnelle et familiale globale par le biais de conventions, bilatérales ou multilatérales, de prévention de la double imposition », de sorte que l'État de résidence peut « se voir conventionnellement délié de son obligation d'assumer l'intégralité de la prise en considération de la situation personnelle et familiale des contribuables résidant sur son territoire et exerçant partiellement leur activité économique à l'étranger » (CJCE, 12 décembre 2002, C-385/00, *de Groot*, point 99).

B.20.4. Une règle telle que celle visée à l'article 25 de la Convention préventive de double imposition conclue entre la France et la Belgique ne porte pas atteinte à la libre circulation des personnes. Au contraire, la disposition en question tend à assurer la non-discrimination en garantissant – au-delà de ce que prévoit l'article 24 du modèle OCDE – aux non-résidents relevant de l'application de cette convention bilatérale qu'ils bénéficient, dans l'État d'emploi, des déductions personnelles, abattements et réductions d'impôt en fonction de la situation personnelle ou familiale, mais seulement « au prorata des rémunérations provenant de cet autre État par rapport au total des revenus professionnels, d'où qu'ils proviennent, dont ces personnes sont les bénéficiaires ».

B.20.5. La jurisprudence de la Cour de justice n'impose pas non plus d'accorder aux non-résidents, dans la situation visée en B.10.2, des avantages fiscaux liés à la situation personnelle et familiale sans tenir compte de la proportion des revenus perçus dans l'État d'activité dans le total des revenus du contribuable.

Ainsi, la Cour de justice considère que les États membres sont libres, en l'absence de mesures d'unification ou d'harmonisation par le droit de l'Union, de se répartir entre eux l'exercice de leurs compétences fiscales, notamment en vue d'éviter le cumul d'avantages fiscaux, pour autant que les mécanismes utilisés assurent aux contribuables des États concernés que, « au total, l'ensemble de leur situation personnelle et familiale sera dûment prise en compte, quelle que soit la manière dont les États membres concernés ont réparti cette obligation » (CJCE, 12 décembre 2002, C-385/00, *de Groot*, point 101; CJUE, 12 décembre 2013, C-303/12, *Imfeld et Garcet*, points 70 et 79; 9 février 2017, C-283/15, X, point 47).

Même dans les hypothèses où la Cour de justice considère que des non-résidents sont dans une situation comparable à celle des résidents d'un État, alors qu'ils ne perçoivent pas l'essentiel ou la totalité de leurs revenus dans cet État, de sorte que leur situation personnelle et familiale ne peut être prise en compte par l'État de résidence, l'État d'activité ne doit leur accorder le bénéfice des avantages fiscaux liés à la situation personnelle et familiale que de manière proportionnelle : en pareil cas, le non-résident doit bénéficier de ces avantages « à due proportion » ou « au prorata » de la part de ses revenus perçus sur le territoire de chacun des États membres d'activité (CJUE, 9 février 2017, C-283/15, X, points 48 à 49).

B.21. La question préjudicielle appelle une réponse négative en ce qui concerne les exercices d'imposition 2001 à 2009.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

1. L'article 245 du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il était applicable pour les exercices d'imposition 1992 à 2009, ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution.

2. Les articles 243 et 244 du Code des impôts sur les revenus 1992, tels qu'ils étaient applicables pour l'exercice d'imposition 1992, lus en combinaison avec l'article 1er de la loi du 14 avril 1965 « portant approbation de la Convention entre la Belgique et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproque en matière d'impôts sur les revenus, du protocole final et des lettres annexes, signés à Bruxelles, le 10 mars 1964 », en tant qu'il approuve l'article 25 de cette Convention, avant son remplacement par l'article 2 de l'Avenant du 8 février 1999, violent les articles 10 et 11 de la Constitution, en ce qu'ils ne permettent pas à un non-résident relevant de l'application de cette Convention de bénéficier de la quotité de revenu exemptée d'impôt au prorata des revenus professionnels de source belge par rapport au total des revenus professionnels, d'où que ceux-ci proviennent, dont cette personne est bénéficiaire.

3. Les articles 243 et 244 du Code des impôts sur les revenus 1992, tels qu'ils étaient applicables pour les exercices d'imposition 2001 à 2009, lus en combinaison avec l'article 2 de la loi du 9 juin 1999 « portant assentiment à l'Avenant à la Convention entre la Belgique et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproque en matière d'impôts sur les revenus, signée à Bruxelles le 10 mars 1964, fait à Bruxelles le 8 février 1999 », en tant qu'il approuve l'article 25 de cette Convention, tel qu'il a été remplacé par l'article 2 de l'Avenant du 8 février 1999 précité, ne violent pas les articles 10 et 11 de la Constitution.

Ainsi rendu en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 6 juin 2019.

Le greffier,

Le président,

F. Meerschaut

F. Daoût