

Numéro du rôle : 215
Arrêt n° 34/91 du 21 novembre 1991

A R R E T

En cause : le recours en annulation de l'article 314 de la loi
du 22 décembre 1989 portant des dispositions
fiscales, introduit par B. RUZETTE et consorts.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents I. PETRY et J. DELVA
et des juges D. ANDRE, F. DEBAEDTS, K. BLANCKAERT, L. FRANCOIS
et P. MARTENS,
assistée par le greffier H. VAN DER ZWALMEN,
présidée par le président I. PETRY,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

★

★

★

I. OBJET

Par une requête du 28 juin 1990 adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le même jour, l'annulation de l'article 314 de la loi du 22 décembre 1989 portant des dispositions fiscales (Moniteur belge du 29 décembre 1989) en tant qu'il intègre au Titre V du code des impôts sur les revenus les nouveaux articles 149 et 150, § 1er et § 2, est demandée par

1. Baudouin RUZETTE, capitaine-commandant à la retraite, la Belle Bastide, 83830 Bargemon, France;
2. Franz FIGUE, fonctionnaire retraité, avenue des Caillols, 14, 13012 Marseille, France;
3. André BAYOT, diplomate retraité, rue Lalo, 10, 75110 Paris, France;
4. l'association sans but lucratif Fédération des Préretraités et Retraités - Federatie van Bruggepensioneerden en Gepensioneerden (en abrégé (F.P.R. - F.B.G.) dont le siège social est situé à 1000 Bruxelles, rue d'Arenberg, 44/23, agissant notamment pour ses affiliés suivants :
 - l'association (de fait) des Anciens Fonctionnaires et Agents du Congo, A.F.A.C.;
 - l'association (de fait) des Bénéficiaires et Ayants-Droits aux Pensions Otraco-Afrique - Vereniging der Belang- en Rechthebbenden op de Pensioenen Otraco-Afrika, OTRACO;
 - le groupement de Défense Sociale d'Outre-Mer G.D.S.O.M. - Vereniging voor Sociaal Verweer Overzee, V.V.S.V.O. (association de fait);
 - la Chambre Culturelle et Sociale des Services Publics, C.O.S.O.P., a.s.b.l.;

- l'association (de fait) Administration-Université pour la formation permanente, A.N.A.U.;
 - l'Alumni Vormingsprogramma's Overheidsdienst, A.V.O. (association de fait);
 - l'association (de fait) des Fonctionnaires Généraux, A.F.G.;
 - le Comité National de Défense des Pensionnés des Services Publics - Nationaal Verdedigingscomité van de Gepensioneerden van de Openbare Diensten (association de fait);
5. l'association sans but lucratif Union Francophone des Belges à l'Etranger, U.F.B.E., dont le siège social est situé à 5000 Namur, avenue Lemaître, 44 et son secrétariat à 1040 Bruxelles, avenue des Arts, 19F.

II. LA PROCEDURE

Par ordonnance du 29 juin 1990, le président en exercice a désigné les juges du siège conformément aux articles 58 et 59 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage.

En date du 5 juillet 1990, les juges-rapporteurs ont estimé n'y avoir lieu à faire application des articles 71 et 72 de la loi organique de la Cour.

Le recours a été notifié conformément à l'article 76 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 13 septembre 1990 et remises aux destinataires les 14 et 17 septembre 1990.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au Moniteur belge du 15 septembre 1990.

Le Conseil des ministres, rue de la Loi, 16, à 1000 Bruxelles, a introduit un mémoire par lettre recommandée à la poste le 29 octobre 1990.

Conformément à l'article 89 de la loi organique, copies de ce mémoire ont été transmises par lettres recommandées à la poste le 27 novembre 1990, remises à leurs destinataires le 28 novembre 1990.

Les requérants ont fait parvenir au greffe un mémoire en réponse par lettre recommandée à la poste le 27 décembre 1990.

Par suite de l'accession à la présidence de Madame I. PETRY, le juge P. MARTENS a été désigné pour compléter le siège, par ordonnance du 16 janvier 1991.

Par ordonnance du 2 juillet 1991, la Cour a décidé que l'affaire est en état et a fixé la date de l'audience au 25 septembre 1991.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties, et celles-ci et leurs avocats ont été avisés de la date de l'audience par lettres recommandées à la poste le 15 juillet 1991 remises aux destinataires le 16 juillet 1991.

A l'audience du 25 septembre 1991

- ont comparu :
Me M. VANDEMEULEBROEKE, avocat du barreau de Bruxelles, pour les requérants;
Me M. MAHIEU, pour le Conseil des ministres;
- les juges D. ANDRE et F. DEBAEDTS ont fait rapport, respectivement en français et en néerlandais;
- Me Marc VANDEMEULEBROEKE et Me M. MAHIEU ont été entendus;
- l'affaire a été mise en délibéré.

Par ordonnances du 28 novembre 1990 et du 22 mai 1991, la Cour a prorogé le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu respectivement jusqu'au 28 juin 1991 et jusqu'au 28 décembre 1991.

La procédure s'est déroulée conformément aux articles 62 et suivants de la loi organique du 6 janvier 1989, qui concernent l'emploi des langues devant la Cour.

III. LA NORME QUERELLEE

1. L'article 314 de la loi du 22 décembre 1989 remplace intégralement le titre V du Code des impôts sur les revenus (C.I.R.) et y insère les nouveaux articles 139 à 152 du C.I.R. relatifs à l'impôt des non-résidents (I.N.R.). Cette disposition est d'application à dater de l'exercice d'imposition 1991.

Les griefs imputés par les requérants à la législation nouvelle concernant les seuls articles 149 et 150, § 1er et § 2 nouvellement introduits dans le C.I.R. par l'article 314 de la loi du 22 décembre 1989.

L'article 149 nouveau du C.I.R. dispose ce qui suit :

"Art. 149 - § 1er. Sont seuls déductibles de l'ensemble des revenus nets visés à l'article 143 :

1° les quatre-vingt centièmes des rentes alimentaires ou des capitaux en tenant lieu , visés à l'article 71, § 1er, 3°, pour autant que le bénéficiaire de la rente soit un habitant du royaume;

2° les libéralités payées aux institutions belges visées à l'article 71, § 1er, 4°, a à h, 5° et 10°;

3° les redevances et la valeur des charges y assimilées visées à l'article 71, § 1er, 6°, pour autant que lesdites sommes se rapportent à un immeuble sis dans le pays.

§ 2. Par dérogation aux dispositions figurant au § 1er, sont déductibles, lorsqu'un contribuable visé à l'article 139, 1°, a maintenu un foyer d'habitation en Belgique durant toute la période imposable, les dépenses visées au titre II, chapitre II, section VI, à l'exception de celles visées :

a) à l'article 71, § 1er, 3°, lorsque le bénéficiaire de la rente n'est pas un habitant du royaume;

b) à l'article 71, § 1er, 6°, lorsque le droit d'emphytéose ou de superficie ou tout autre droit immobilier similaire porte sur des propriétés foncières sises à l'étranger."

L'article 150 nouveau du C.I.R. dispose ce qui suit :

"§ 1er. Dans les cas visés à l'article 143, l'impôt est calculé suivant le barème visé aux articles 7, § 1er, et 8 de la loi du 7 décembre 1988 portant réforme de l'impôt sur les revenus et modification des taxes assimilées au timbre.

§ 2. Par dérogation aux dispositions du § 1er, l'impôt est calculé suivant les règles prévues au titre II, chapitre III et aux articles 1er à 8 de la loi du 7 décembre 1988 portant réforme de l'impôt sur les revenus et modification des taxes assimilées au timbre, quand le contribuable a maintenu un foyer d'habitation en Belgique durant toute la période imposable."

Il convient d'ajouter que la loi-programme du 28 décembre 1990 (M.B. 29 décembre 1990, p. 24.457), intervenue après le dépôt des mémoires des parties, a modifié, par son article 10, l'article 150, § 1er, précité.

Cette modification permet aux non-résidents de bénéficier des réductions prévues à l'article 87ter du C.I.R., à savoir notamment la réduction pour pension et pour revenus de remplacement.

2. La catégorie des contribuables "résidents" en Belgique peut revendiquer l'application des règles du titre II, chapitre III du C.I.R. et des articles 1 à 8 de la loi du 7 décembre 1988, c'est-à-dire :

- la taxation séparée des revenus des conjoints et l'application d'un quotient conjugal (art. 1 à 5 de la loi du 7 décembre 1988),
- l'exemption d'impôts pour l'isolé (à concurrence de 165.000 F), pour chaque conjoint (à concurrence de 130.000 F) et pour les enfants à charge, et en outre pour les veufs et veuves et pour les handicapés (art. 6 de la loi du 7 décembre 1988),

- le calcul de l'impôt par tranche de revenus (art. 7 de la loi du 7 décembre 1988),
- l'indexation automatique des montants repris au C.I.R. (art. 8 de la loi du 7 décembre 1988),
- la réduction applicable aux pensions, revenus de remplacement, prépensions, etc, (art. 87ter du C.I.R.),
- les bonifications en cas de versements anticipés de l'impôt (art. 93bis du C.I.R.).

3. Depuis l'entrée en vigueur des dispositions attaquées, sont seuls applicables aux contribuables non-résidents les articles 7, § 1er, et 8 de la loi du 7 décembre 1988. Le premier concerne le tarif de l'impôt, le second, l'indexation automatique des montants exprimés en francs. En revanche, les avantages énumérés au point 2 ci-dessus sont écartés. Les seules déductions qui sont encore applicables aux non-résidents sont limitées aux dépenses prévues au 1°, au 2° et au 3° de l'article 149, § 1er.

4. Toutefois, le second paragraphe de l'article 149 permet aux non-résidents qui ont maintenu en Belgique un foyer d'habitation d'opérer les mêmes déductions que les résidents, à la seule exception des dépenses visées aux points a) et b) du même article. Le second paragraphe de l'article 150 leur permet en outre de profiter des exemptions et déductions prévues par la

loi du 7 décembre 1988. Cette catégorie de non-résidents bénéficie donc des avantages énumérés au point 2 ci-avant.

5. En enlevant aux contribuables belges relevant de l'I.N.R., mais qui n'ont pas de foyer d'habitation en Belgique durant la période imposable, le bénéfice des avantages fiscaux précités, le législateur belge a remanié la législation relative à l'I.N.R., dans le cadre plus général des objectifs qu'il estimait devoir poursuivre en adoptant la loi du 22 décembre 1989 à savoir : la prévention de la fraude fiscale, l'amélioration de la perception de l'impôt et la modification de sa structure (Doc. parl., Sénat, sess. 1989-1990, 806/1, Exposé des motifs p. 82; rapport fait au nom de la Commission des finances, idem, 806/3, pp. 4 et 106).

De manière plus précise, le législateur a déclaré vouloir empêcher qu'un contribuable de l'I.N.R. ne bénéficie à la fois d'abattements et de déductions, liés à sa situation personnelle ou familiale, dans son pays d'accueil et en Belgique (Rapport Commission des Finances, Doc. Chambre 1989-1990, 1026/5, p. 89 et compte-rendu analytique Chambre, 1989-1990, 20 décembre 1989, p. 375).

IV. EN DROIT

Quant à la recevabilité

- a) La capacité pour agir de la quatrième requérante, l'a.s.b.l. FPR-FBG

- 1.A.1. Le Conseil des ministres conteste la capacité à agir de la quatrième requérante, l'a.s.b.l. F.P.R.-F.B.G.,

dans la mesure où cette personne morale déclare agir au nom de sept associations de fait. Selon le Conseil des ministres, il est constant que la capacité d'agir en justice est liée à l'acquisition de la personnalité juridique. La partie requérante ne saurait donc agir au nom d'associations de fait, et ce d'autant moins qu'il est de jurisprudence et de doctrine constantes que les groupements non personnifiés ne peuvent être, comme tels, membres d'une a.s.b.l.

Le Conseil des ministres conteste encore la qualité à agir de la quatrième requérante en ce que la recevabilité de son recours est subordonnée à la vérification de son objet social tel qu'il est défini dans ses statuts et à la régularité des décisions qui auraient été prises par son conseil d'administration en vue d'introduire l'actuel recours. Les documents cités et visés par l'article 7, alinéa 3, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage n'ont pas été joints à la requête et n'ont été produits qu'en partie à la date de la rédaction du mémoire du Conseil des ministres, affirme celui-ci.

- 1.A.2. Dans son mémoire en réponse, après avoir rappelé que les diverses associations de fait ou de droit dont il est question ont fait appel à elle pour défendre leurs intérêts à ses côtés, la quatrième requérante s'en réfère à justice pour ce qui est de la validité de la représentation des sept associations précitées.

Elle fait également valoir que l'article 3, 2°, 3°, 4°, 5°, de ses statuts décrit un objet social dans lequel

l'action menée par lesdites associations entre parfaitement. Un extrait de la délibération par laquelle le conseil d'administration a décidé, à l'unanimité, d'introduire le présent recours est, par ailleurs, joint au dossier. Enfin, la quatrième requérante, qui compte une trentaine d'associés fondateurs et plus de huit cents adhérents individuels, estime que sa représentativité ne saurait être contestée.

- 1.B.1. Aux termes de l'article 3, 3°, de ses statuts, la quatrième requérante compte, parmi son objet social la "représentation de ses membres devant les autorités judiciaires (...)". Aux termes de l'article 4 de ces mêmes statuts, l'association est uniquement composée de personnes physiques préretraitées ou retraitées ou "de toute personne morale formant groupement de préretraités ou de retraités."

Il résulte des dispositions statutaires précitées que l'a.s.b.l. n'a pas la capacité d'agir, d'une part, au nom d'associations de fait, lesquelles ne peuvent être membres de l'a.s.b.l. requérante ni, d'autre part, au nom de l'a.s.b.l. la Chambre Culturelle et Sociale des Services Publics, dont aucun élément du dossier ne démontre qu'elle forme un groupement de préretraités ou de retraités, seul groupement susceptible d'être membre de ladite quatrième requérante.

Le recours introduit par la quatrième requérante en tant qu'elle agit au nom des sept associations précitées est, dès lors, irrecevable.

- 1.B.2. La Cour constate par ailleurs que l'a.s.b.l. F.P.R.-F.B.G. a joint au dossier qu'elle a déposé à l'audience la copie intégrale du procès-verbal de la

réunion de son conseil d'administration et tous les documents permettant à la Cour de vérifier que les exigences légales ont été respectées. Ainsi, le recours est-il recevable, en tant qu'il est exercé en nom propre par l'a.s.b.l. F.P.R.-F.B.G.

b) La capacité pour agir de la cinquième requérante, l'a.s.b.l. UFBE

1.B.3. Dans l'ordonnance de mise en état, la Cour a constaté que la cinquième requérante avait introduit son recours au nom de l'a.s.b.l. "Union francophone des Belges à l'étranger" alors que la copie des statuts publiés au Moniteur belge et qu'elle a déposée concerne l'a.s.b.l. l'"Union des Belges à l'étranger".

A l'audience, la cinquième requérante a déposé l'extrait du Moniteur belge faisant état de la conversion de la dénomination "Union des Belges à l'étranger" en "Union francophone des Belges à l'étranger". En revanche, la Cour constate qu'elle ne dispose pas du procès-verbal de la délibération par laquelle l'organe compétent de la cinquième requérante aurait pris la décision d'introduire le présent recours.

Le recours introduit par la cinquième requérante est, dès lors, irrecevable.

c) L'intérêt

- 1.A.3. Pour justifier de leur intérêt à agir, les trois premiers requérants se déclarent retraités (pensionnés) ou préretraités (prépensionnés), domiciliés à l'étranger et soumis à l'I.N.R. en raison des revenus qu'ils perçoivent en Belgique.

Selon le Conseil des ministres, cette seule affirmation ne peut suffire à justifier l'intérêt qu'auraient ces parties à solliciter l'annulation de l'article 149 du C.I.R. Ces dispositions ont pour effet de ne pas leur permettre de déduire certaines dépenses visées à l'article 71 du C.I.R. Or, affirme le Conseil des ministres, ces parties requérantes ne produisent aucun élément permettant d'établir qu'en fait, elles opèrent de telles dépenses dans leur pays de résidence et qu'en outre, elles ne bénéficient pas d'une déduction correspondante dans le pays de leur résidence.

- 1.A.4. Dans leur mémoire en réponse, les requérants estiment que le Conseil des ministres ne peut admettre que, tout à la fois, ils ont intérêt à agir en annulation de l'article 150, § 1 et § 2, du C.I.R. et qu'ils n'ont pas d'intérêt en ce qui concerne l'article 149 du même code alors que, selon eux, l'application de cette disposition constitue un préalable obligé au calcul de l'impôt prévu par l'article 150.

En ce qui concerne l'absence de preuve des dépenses déductibles dans leur pays de résidence, les requérants estiment que cette preuve ne doit pas être apportée puisque la corrélation pour les non-résidents n'ayant pas maintenu de foyer d'habitation en Belgique entre les avantages fiscaux admis en Belgique et ceux

éventuellement reconnus à l'étranger n'est pas prévue dans la loi critiquée.

- 1.B.4. L'article 107ter de la Constitution dispose : "... La Cour peut être saisie par toute autorité que la loi désigne, par toute personne justifiant d'un intérêt ou, à titre préjudiciel, par toute juridiction."

Aux termes de l'article 2, 2°, de la loi spéciale précitée, les recours en annulation peuvent être introduits "par toute personne physique ou morale justifiant d'un intérêt ..."

L'intérêt requis existe dans le chef de toute personne dont la situation pourrait être directement et défavorablement affectée par la norme attaquée.

S'agissant des trois premiers requérants

- 1.B.5. Les éléments figurant dans la requête font suffisamment apparaître que les trois premiers requérants relèvent de la catégorie des contribuables dont la situation pourrait être directement et défavorablement affectée par la norme attaquée puisque, résidant à l'étranger, ils se voient enlever certains avantages fiscaux.

La Cour constate par ailleurs que ces requérants ne perdent pas leur intérêt à agir du fait des modifications apportées par l'article 10 de la loi-programme du 28 décembre 1990 à la loi-programme du 22 décembre 1989, ces modifications ne faisant, en effet, disparaître que partiellement les griefs invoqués dans la requête.

S'agissant de la quatrième requérante agissant en son nom propre

- 1.B.6. La Cour constate que l'objet social de l'a.s.b.l. F.P.R.-F.B.G., défini à l'article 3, 2°, 3°, 4°, 5°, de ses statuts, répond aux conditions d'intérêt exigées par la Cour pour qu'une personne morale introduise valablement un recours devant elle.

Quant au fond

- 2.A.1. Les parties requérantes invoquent un moyen unique, tiré de la violation de l'article 6 de la Constitution. Cependant, à l'appui de ce moyen, elles soutiennent aussi que l'article incriminé de la loi du 22 décembre 1989 violerait diverses conventions internationales conclues par la Belgique en vue de prévenir la double imposition, ainsi que les articles suivants du Traité de Rome du 25 mars 1957 instituant la Communauté économique européenne : 7 (prohibition de toute discrimination fondée sur la nationalité), 48 (libre circulation des travailleurs), 52 (liberté d'établissement) et 53 (prohibition de toutes nouvelles restrictions à la liberté d'établissement).

Afin d'illustrer la différence de taxation introduite par les dispositions attaquées, les requérants fournissent les chiffres suivants :

1. Ancien régime de taxation
(exercice 1990, revenus de 1989) :

Impôt dû par un isolé pour une pension annuelle imposable de

240.000 fr	:	0 fr
360.000 fr	:	9.451 fr
500.000 fr	:	68.701 fr
800.000 fr	:	215.103 fr

Impôt dû par un ménage pour une pension annuelle imposable de

360.000 fr	:	0 fr
500.000 fr	:	10.451 fr
800.000 fr	:	137.048 fr

2. Nouveau régime de taxation
(exercice 1991, revenus de 1990) :

Impôt dû sur :

240.000 fr	:	60.150 fr
360.000 fr	:	100.750 fr
500.000 fr	:	182.250 fr
800.000 fr	:	294.300 fr

Quatre inégalités résulteraient selon les requérants de l'article 314 de la loi du 22 décembre 1989 et rendraient celle-ci contraire à l'article 6 de la Constitution.

- 2.A.2. Tout d'abord, il y aurait une inégalité entre les requérants et les retraités et préretraités non assujettis à l'I.N.R. Ces derniers, en effet, bénéficient d'avantages fiscaux dont sont exclus les

requérants. Ceci est particulièrement vrai pour les pensionnés dont les revenus de pension, en vertu de certaines conventions préventives de double imposition ou en l'absence de telles conventions, ne sont imposés qu'en Belgique.

Après avoir rappelé le sens du principe d'égalité et la jurisprudence de la Cour en cette matière, le Conseil des ministres constate que la différenciation critiquée, à savoir la qualité de résident ou de non-résident est un critère objectif. Ce caractère objectif, poursuit le Conseil des ministres, n'est pas mis en cause par la circonstance que certains non-résidents ne bénéficieraient pas, dans le pays où ils résident, des avantages dont d'autres résidents, établis dans un autre Etat, bénéficieraient dans cet Etat de résidence.

- 2.A.3. Une deuxième inégalité de traitement frapperait les requérants par rapport aux pensionnés et prépensionnés de retraite relevant de l'I.N.R. ayant un foyer d'habitation en Belgique.

Le Conseil des ministres ne conteste pas que les dispositions attaquées ont introduit, au sein de l'ancienne catégorie des "non-résidents", deux nouvelles sous-catégories, à savoir celles des "non-résidents purs et simples" et celle des "non-résidents ayant maintenu un foyer d'habitation en Belgique". Cependant, selon lui, cette distinction est objective et raisonnable en soi et se justifie par le but poursuivi par le législateur.

- 2.A.4. Une troisième discrimination frapperait les requérants par rapport aux non-résidents sans foyer d'habitation

en Belgique, mais résidant dans un Etat qui leur réserverait des avantages fiscaux.

Le Conseil des ministres considère, d'abord, que les requérants 1 à 3 ne justifient pas d'un intérêt personnel à soutenir ce moyen, à défaut pour eux d'établir leur situation fiscale exacte dans l'Etat où ils résident.

A titre subsidiaire, le Conseil des ministres estime que le principe constitutionnel d'égalité n'impose pas au législateur belge d'établir, au sein de la catégorie abstraite des non-résidents, des distinctions fondées sur des situations dont la disparité résulte de l'application de règles de droit international conventionnel, domaine qui échappe à sa compétence.

- 2.A.5. Une quatrième discrimination enfin est alléguée par les requérants, discrimination qui les affecterait face aux préretraités conventionnels. Ces derniers, du fait de la perception d'allocations de chômage, ne relèvent pas de l'I.N.R. Ils bénéficient donc pleinement des avantages fiscaux refusés aux requérants.

Le Conseil des ministres estime que le moyen n'est pas fondé dans la mesure où les dispositions attaquées n'opèrent pas par elles-mêmes la distinction critiquée par les requérants. En réalité, c'est dans l'article 140 nouveau du C.I.R. - lequel n'est pas visé par le recours en annulation - que résiderait, dans la thèse des requérants, ce que le Conseil des ministres conteste, le fondement de la discrimination.

- 2.A.6. Enfin, les requérants soulèvent la contrariété de

l'article 314 de la loi du 22 décembre 1989 avec une

série de dispositions du Traité de Rome et avec plusieurs conventions internationales.

Sur la compatibilité des articles 149 et 150 du C.I.R. avec l'article 6 de la Constitution

- 2.B.1. La Cour constate que les moyens font référence à la situation des pensionnés non-résidents qui n'ont pas de foyer d'habitation en Belgique. Ces moyens indiquent en quoi, quant à cette situation, les dispositions attaquées violent l'article 6 de la Constitution. Il y a dès lors lieu d'examiner le recours en tant qu'il allègue une discrimination que les dispositions entreprises créeraient au détriment de cette catégorie de pensionnés.
- 2.B.2. La règle constitutionnelle de l'égalité des Belges devant la loi n'exclut pas qu'une différence de traitement soit établie entre certaines catégories de personnes, pour autant que le critère de différenciation soit susceptible de justification objective et raisonnable. 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 est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.

Sur l'interprétation de la notion de foyer d'habitation

- 2.B.3. Le régime fiscal de l'impôt des non-résidents tel qu'il a été réformé par la loi du 22 décembre 1989 distingue désormais deux catégories de contribuables parmi les non-résidents personnes physiques : ceux qui maintiennent un foyer d'habitation en Belgique pendant toute la période imposable et ceux qui ne maintiennent pas un foyer d'habitation en Belgique durant la même période.

En l'absence d'une définition légale de la notion de foyer d'habitation -notion qui doit nécessairement être distincte de celle de "domicile fiscal" puisque relative à l'impôt des non-résidents- il faut notamment, pour interpréter cette notion, tenir compte de celle de "foyer d'habitation permanent" telle qu'elle est définie par le droit conventionnel auquel la législateur belge a, pour partie, emprunté la notion de foyer d'habitation.

L'expression "foyer d'habitation permanent" à l'article 4, § 2, des conventions modèles de l'O.C.D.E. est comprise comme le lieu où le contribuable vit normalement, le cas échéant avec sa femme et ses enfants qu'il rejoint après chacun de ses déplacements professionnels et où, éventuellement, il a son ménage.

Pour rencontrer la situation précise qui fait l'objet de la discussion -celle de la qualité de non-résident- il faut ajouter à cette définition du droit conventionnel que le "maintien d'un foyer d'habitation en Belgique", au sens de la loi belge, ne peut être envisagé que si la plupart des autres aspects du

domicile fiscal de droit commun (séjour permanent, centre des intérêts vitaux, professionnels et économiques) font défaut en Belgique. Si la dissociation de ces deux éléments peut susciter des difficultés de preuve, il convient cependant d'admettre qu'en raison de la mobilité caractérisant les modèles de vie et de travail contemporains, en raison de la répartition géographique et de la dispersion des éléments résidentiels, le législateur belge a pu officiellement reconnaître certaines situations de foyer d'habitation en Belgique dans le statut fiscal des non-habitants du royaume.

En ce sens, il faut considérer que les non-résidents maintenant un foyer d'habitation en Belgique sont ceux qui y maintiennent une habitation normale et effective du ménage, tout en gardant dans un autre Etat, le centre de leurs intérêts vitaux.

Sur la compatibilité avec l'article 6 de la Constitution de la distinction entre non-résidents ayant un foyer d'habitation en Belgique et ceux qui n'en ont pas

- 2.B.4. En adoptant les dispositions attaquées, 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'Etat de résidence, et non celui de la source des revenus, tienne compte de la situation personnelle et familiale des non-résidents.

En vertu des articles 149, § 1er, et 150, § 1er, du C.I.R., tels qu'ils ont été modifiés par la disposition attaquée, les non-résidents ne peuvent plus opérer aucune déduction et ils ne bénéficient d'aucun abattement, à l'exception des trois déductions prévues au 1°, au 2° et au 3° de l'article 149, § 1er.

Toutefois le second paragraphe de l'article 149 et le second paragraphe de l'article 150 maintiennent le bénéfice des déductions et abattements précités en faveur des contribuables qui, tout en ayant à l'étranger le siège de leur fortune et le centre de leurs intérêts, conservent en Belgique un lieu où ils demeurent normalement avec leur famille.

2.B.5. La distinction qui est ainsi faite entre deux catégories de non-résidents repose sur un critère objectif et elle ne paraît pas sans rapport avec le but poursuivi. Elle manque cependant de justification raisonnable lorsqu'elle touche une catégorie de contribuables objectivement déterminée qui ne peut se trouver dans la situation de cumul que le législateur a voulu empêcher et lorsqu'elle aboutit à prélever à leur détriment un impôt qui excède leurs facultés contributives.

2.B.6. La discrimination que dénoncent les requérants concerne une catégorie de contribuables objectivement déterminée : ceux qui, bénéficiant d'une pension de retraite belge, sont établis entièrement à l'étranger. Les chiffres cités sub. 2.A.1. par les requérants et non contredits par le Conseil des ministres révèlent des écarts considérables selon que les avantages précités leur sont accordés ou refusés. Il s'ensuit une rupture caractérisée d'égalité entre pensionnés

non-résidents selon qu'ils ont ou n'ont pas conservé de foyer d'habitation en Belgique. Or si, d'une manière générale, ce critère peut rendre compte de différences objectives entre deux catégories de contribuables, il établit une discrimination en ce qu'il touche la catégorie des pensionnés non-résidents n'ayant pas conservé de foyer d'habitation en Belgique. Il s'agit en effet de contribuables qui, la plupart du temps, ont pour revenu unique ou à tout le moins pour ressource principale une pension belge, de telle sorte qu'ils ne peuvent bénéficier d'abattements et de déductions ni en Belgique où ces avantages leur sont refusés ni à l'étranger où ils ne disposent pas de revenus suffisants pour que des montants importants puissent en être déduits.

2.B.7. Dans la mesure où il s'applique à la catégorie à laquelle appartiennent les trois premiers requérants et dont la quatrième requérante défend les intérêts, c'est-à-dire les non-résidents qui bénéficient d'une pension belge et qui n'ont pas conservé un foyer d'habitation en Belgique, le traitement différent prévu aux articles 149 et 150 du C.I.R. établit au détriment de ceux-ci une distinction arbitraire.

2.B.8. Les dispositions attaquées étant incompatibles avec l'article 6 de la Constitution, il n'y a pas lieu d'examiner si, en outre, les requérants peuvent invoquer des dispositions du droit international et si la Cour est compétente pour en connaître.

PAR CES MOTIFS,

LA COUR

annule les articles 149 et 150 du Code des impôts sur les revenus tels qu'ils ont été modifiés par l'article 314 de la loi du 22 décembre 1989 portant des dispositions fiscales, dans la mesure où les non-résidents titulaires d'une pension belge et qui n'ont pas maintenu un foyer d'habitation en Belgique sont taxés conformément aux paragraphes 1ers de ces deux articles.

Ainsi prononcé en langue française, en langue néerlandaise 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 21 novembre 1991.

Le greffier,

Le président,

H. VAN DER ZWALMEN

I. PETRY