

Numéros du rôle : 571 et 580
Arrêt n° 34/94 du 26 avril 1994

A R R E T

---

*En cause* : les recours en annulation partielle de la loi du 28 décembre 1992 portant des dispositions fiscales, financières et diverses, introduits par Patrice Bastien et autres.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents M. Melchior et L. De Grève, et des juges L.P. Suetens, H. Boel, L. François, G. De Baets et E. Cerexhe, assistée du greffier H. Van der Zwalmen, présidée par le président M. Melchior,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\* \*

## I. *Objet des recours*

Par requête du 16 juin 1993 adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 17 juin 1993 et reçue au greffe le 18 juin 1993, Patrice Bastien, Résidence Foch 32 D, 59460 Jeumont, Pascal Beury, rue du Dr. Schweitzer 94, 59282 Douchy Les Mines, Jean-Michel Bernard, ruelle Ste Catherine 9, 02590 Etreillers, Jean-Paul Bertin, rue Romain Rolland 26, 59172 Roelux, Jean-Baptiste Bocquet, rue de Bruxelles 21, 62980 Noyelles Les Vermelles, Eddy Bodart, rue Emile Driel 10, 59171 Hornaing, Jean Marie Boez, Route Nationale, 59570 Saint Waast La Vallée, Richard Binet, rue Jean Imbert 27, 59216 Sars Poteries, Pierre Bocquet, rue de Condé *2bis*, 62160 Grenay, Véronique Cappaert, rue de Mairieux 11, 59600 Bersillies, Jean Charles Castellini, rue Massenet 96, 59111 Bouchain, Jean François Cervellera, rue Gaston Barré 50, Vireux Wallerand, 08320 Vireux Molhain, Philippe Cornil, chemin des Plantes, 59226 Lecelles, Alain Dausse, rue du Brûlé 28, 59600 Vieux Reng, Jean François Debacker, rue des Poilus 7, 59192 Beuvrages, Anny De Decker, avenue de la Bergerie 1, 59114 Steenvoorde, Anne-Marie Defenain, rue Courouble 12, 59310 Mouchin, Anita Dejas, rue du Bailly 45, 59960 Neuville en Ferrain, Christian Delelis, rue des Roses 13, 62980 Noyelles Les Vermelles, Yves De Witte, château de Gussignies, 59570 Gussignies, Didier Dupont, rue Bellevue 12, 59132 Trelon, Bernard Fronc, rue Mirabeau 5, 59227 Saulzoir, Raymond Garez, rue de Binche 49, 59600 Vieux Reng, Eric Gelff, rue des Tilleuls 12, 02420 Bellenglise, David Godard, rue de l'Escaut 78, 62670 Mazingarbe, André Gueluy, rue Parmentier 92, 59370 Mons En Baroeul, Cécile Heman, Chemin de Pudefort 493, 59299 Boeschepe, Pascal Havez, rue Maurice Ravel 56, 62138 Billy Berclau, Bruno Havez, rue Mendès France 25, 62138 Violaines, Michel Heniau, rue de Roisin, 59144 Bry, Yves Hubert, La Place, 59570 Gussignies, Pierre Husquin, Boulevard Louise Michel 107, 59490 Somain, Bruno Koessler, Lotissement du Château Vert, 08260 Auvillers Les Forges, Patrick Lambert, rue du Gros Caillou, 08230 Regniowez, André Lannoy, rue de Cartignies 5, 59144 Gommegnies, Jean-Marc Larcheron, rue Arthur Rimbeaux 23, 59286 Roost Warendin, José Lebas, rue Cl. de la Fontaine 12, 08540 Tournes, Denis Lebegue, Résidence Le Village 158, 59620 Aulnoye Aimerie,

Bernard Lebleu, route de Watou, 59114 Steenvoorde, Martine Lefebvre, avenue Roosevelt 57, 08600 Givet, Geneviève Leleu, rue de Mairieux 11, 59600 Bersillies, Christianne Cleppe, épouse Lelong, Grand'Rue 17, 59158 Maulde, Guy Leroy, Chemin d'Oosthove 517, 59850 Nieppe, Lebleu Lefebvre AF, Chemin mitoyen, 59850 Nieppe, Léon Letot, rue Valériane 34, 59920 Quiévrechain, Francis Lutun, rue Colbert 7, 59115 Leers, Régis Meunier, rue d'Hirson 37, 02830 Saint Michel, Yannick Mikitiuk, rue Pasteur 62, 59600 Gognies Chaussée, Nathalie Morin, Résidence Marc Aurèle 8, 59570 Bavay, Armand Paix, rue de la Perche, 59570 La Flamengrie, Joëlle Pannequin, Chemin de Pudefort 493, 59299 Boeschepe, Paul Malvoisin, rue Faidherbe 49, 59199 Hergnies, Didier Pichois, chemin Riez 1, 59320 Hallennes lez Haubourdin, Adolphe Procureur, rue des Groseilliers 1, 59920 Quiévrechain, Alain Puchois, rue Pierre Mendès, Allennes Les Marais, Michel Ronval, rue Léo Lagrange 59, 59680 Ferrière La Petite, Daniel Roussel, «L'Herbage », Allée des Deux Lions 2, 59170 Croix, Jean-Claude Taillez, rue Pasteur 411, 59283 Raimbeaucourt, Enzo Tiberi, rue d'Audignies 20, 59570 Bavay, Alain Trebaol, rue de la Gendarmerie, 59600 Maubeuge, Vannieuwenhuize, rue Jean Imbert 2, 59216 Sars Poteries et Philippe Wilmart, rue Claude Debussy 12, 59286 Roost Warendin, ayant élu domicile au cabinet de Me M. Vandemeulebroeke et Me J. Van Steenwinckel, avocats à 1200 Bruxelles, boulevard Brand Whitlock 30, ont introduit un recours en annulation des articles 11, 12 et 13 de la loi du 28 décembre 1992 portant des dispositions fiscales, financières et diverses (*Moniteur belge* du 31 décembre 1992) respectivement en tant qu'ils modifient les articles 242, alinéa 2, et 244, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 et en tant qu'ils insèrent un article 244*bis*, alinéa 2, dans le Code des impôts sur les revenus 1992.

Cette affaire est inscrite sous le numéro 571 du rôle de la Cour.

Par requête du 30 juin 1993 adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le même jour et reçue au greffe le 1er juillet 1993, l'association sans but lucratif Union francophone des Belges à l'étranger, ayant son siège social Place du Parc 15 à

7000 Mons et son siège administratif avenue des Arts 19F, bte 4, à 1040 Bruxelles, Geneviève - De Boeck, épouse Pierre Picquet, enseignante, résidant et domiciliée rue du Fay 5 à 59830 Cobrieux, Nicole Dervaux, épouse Serge Blancq, fonctionnaire C.P.A.S., résidant et domiciliée rue de la Frête 260 à 59830 Louvil, Jean Pierre Favier, époux Marie-Françoise Ascher, enseignant, résidant et domicilié rue Léon Gambetta à 59130 Lambersart, Gérard Firhs, époux Bénédicte Thomas, enseignant, résidant et domicilié Grand-Rue 12 à 55600 Velosnes, Suzanne Goeury, épouse Guy Gambette, fonctionnaire, résidant et domiciliée rue Pièce Madame 14 à 55600 Montmedy, Chantal Machurot, épouse Robert Sauvlet, enseignante, résidant et domiciliée rue Jules Verne 9 à 54720 Lexy, Monique Vandeputte, épouse Jean-Pierre Lannoo, enseignante, résidant et domiciliée rue des Tilleuls 11 à 59960 Neuville, Catherine Van Engelandt, épouse Bruno Van Roy, enseignante, résidant et domiciliée allée des Archers 34 à 59910 Bondues, et Chantal Vermander, épouse André Tesse, employée, résidant et domiciliée rue de Leers 509 à 59150 Wattlelos, ayant élu domicile au cabinet de Me M. Vandemeulebroeke et Me J. Van Steenwinckel, avocats du barreau de Bruxelles, boulevard Brand Whitlock 30 à 1200 Bruxelles, ont introduit un recours en annulation

- des paragraphes 1er des articles 11 et 12 de la loi du 28 décembre 1992 portant des dispositions fiscales, financières et diverses (*Moniteur belge* du 31 décembre 1992), en tant qu'ils concernent les contribuables non-résidents qui n'ont pas maintenu un foyer d'habitation en Belgique et en tant qu'ils ont modifié les articles 242, § 1er, alinéa 2, et 244, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 (« C.I.R. »);

- de l'article 13 de la même loi en tant qu'il insère un article 244*bis*, alinéa 2, du C.I.R. 1992;

- des articles 27, § 3, alinéa 1er, 27, § 3, alinéa 2, 28, § 3, alinéa 2, 28, § 4, de la même loi en tant que ces dispositions s'appliquent aux revenus de 1990 et qu'elles s'appliquent aux contribuables non-résidents qui n'ont pas maintenu en Belgique un foyer d'habitation;

- de l'article 30, § 1er, de la même loi en tant qu'il rend les articles 11 à 13 de la loi précitée applicables aux revenus de 1991;

- des articles 28, § 2, alinéas 1er à 3, et 29, alinéas 2 et 3, de la même loi en tant qu'ils s'appliquent aux pensionnés non-résidents n'ayant pas conservé de foyer d'habitation en Belgique en les excluant du bénéfice du quotient conjugal et des quotités non imposables de revenus.

Cette affaire est inscrite sous le numéro 580 du rôle de la Cour.

## II. *La procédure*

### A. *Dans l'affaire inscrite sous le numéro 571 du rôle*

Par ordonnance du 18 juin 1993, 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.

Les juges-rapporteurs ont estimé n'y avoir lieu en l'espèce de faire application des articles 71 et suivants de la prédite loi spéciale.

Le recours a été notifié conformément à l'article 76 de la loi spéciale susdite par lettres recommandées à la poste le 1er juillet 1993 remises aux destinataires les 2 et 5 juillet 1993.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi spéciale susdite a été publié au *Moniteur belge* du 6 juillet 1993.

Par ordonnance du 28 juillet 1993, la Cour a prorogé jusqu'au 30 septembre 1993 le délai imparti au Conseil des ministres pour adresser un mémoire à la Cour.

Le Conseil des ministres, représenté par le Premier ministre, dont le cabinet est établi à 1000 Bruxelles, rue de la Loi 16, a introduit un mémoire par lettre recommandée à la poste le 28 septembre 1993.

Copies de ce mémoire ont été transmises conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettre recommandée à la poste le 30 septembre 1993 et remise aux destinataires le 4 octobre 1993.

P. Bastien et consorts ont introduit un mémoire en réponse commun par lettre recommandée à la poste le 29 octobre 1993.

Par ordonnance du 14 décembre 1993, la Cour a prorogé jusqu'au 17 juin 1994 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

### B. *Dans l'affaire inscrite sous le numéro 580 du rôle*

Par ordonnance du 1er juillet 1993, 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.

Les juges-rapporteurs ont estimé n'y avoir lieu en l'espèce de faire application des articles 71 et suivants de la prédite loi spéciale.

Le recours a été notifié conformément à l'article 76 de la loi spéciale susdite, par lettres recommandées à la poste le 31 août 1993 remises aux destinataires les 1er, 2 et 6 septembre 1993.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi spéciale susdite a été publié au *Moniteur belge* du 1er septembre 1993.

Par ordonnance du 21 décembre 1993, la Cour a prorogé jusqu'au 30 juin 1994 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

Le Conseil des ministres, représenté par le Premier ministre, dont le cabinet est établi à 1000 Bruxelles, rue de la Loi 16, a introduit un mémoire par lettre recommandée à la poste le 14 octobre 1993.

Copies de ce mémoire ont été transmises conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettre recommandée à la poste le 10 novembre 1993 et remise aux destinataires le 15 novembre 1993.

L'a.s.b.l. Union francophone des Belges à l'étranger et consorts ont introduit un mémoire en réponse commun par lettre recommandée à la poste le 10 décembre 1993.

#### *C. Dans les deux affaires*

Par ordonnance du 4 janvier 1994, la Cour, réunie en séance plénière, a joint les deux affaires.

Par ordonnance du 20 janvier 1994, la Cour a déclaré l'affaire en état et a fixé l'audience au 8 mars 1994.

Par lettre du 2 février 1994, les parties ont été invitées à répondre à deux questions à l'audience.

L'ordonnance et la lettre ont été notifiées aux parties, et celles-ci et leurs avocats ont été avisés de la date de l'audience par lettres recommandées à la poste le 3 février 1994 remises aux destinataires le 4 février 1994.

Me A. De Bruyn, au nom du Conseil des ministres, a transmis par lettre du 7 mars 1994 la réponse de l'Administration centrale des contributions aux questions posées.

A l'audience du 8 mars 1994 :

- ont comparu :

. Me J. Van Steenwinckel, avocat du barreau de Bruxelles, pour les requérants;

. Me R. De Geyter, avocat du barreau de Bruxelles, *loco* Me A. De Bruyn, avocat à la Cour de cassation, pour le Conseil des ministres;

- les juges L. François et G. De Baets ont fait rapport;

- les avocats précités ont été entendus;

- l'affaire a été mise en délibéré.

La procédure s'est déroulée conformément aux articles 62 et suivants de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, relatifs à l'emploi des langues devant la Cour.

### III. *Les dispositions en cause*

1.1. L'article 242, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après C.I.R. 1992), dont l'alinéa 2, remplacé par l'article 11 de la loi du 28 décembre 1992 portant des dispositions fiscales, financières et diverses, fait l'objet des recours, dispose :

« Article 242. § 1er. Par dérogation à l'article 241 sont déductibles, lorsqu'un contribuable visé à l'article 227, 1<sup>o</sup>, 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 à l'article 104, alinéa 1er, 1<sup>o</sup> et 2<sup>o</sup>, lorsque le bénéficiaire de la rente n'est pas un habitant du Royaume et de celles visées à l'article 104, alinéa 1er, 11<sup>o</sup>, lorsque le droit d'emphytéose ou de superficie ou tout autre droit immobilier similaire porte sur des biens immobiliers sis à l'étranger.

L'alinéa 1er est également applicable aux contribuables non-résidents qui n'ont pas maintenu un foyer d'habitation en Belgique et qui ont exercé en Belgique pendant au moins 9 mois entiers au cours de la période imposable une activité professionnelle dont ils tirent des rémunérations visées à l'article 228, § 2, 6<sup>o</sup> ou 7<sup>o</sup>, ou qui, pendant le même laps de temps, ont recueilli des pensions visées à l'article 228, § 2, 6<sup>o</sup>, pour autant que ces revenus s'élèvent à 75 p.c. au moins du total des revenus professionnels de sources belge et étrangère. »

Cette disposition établit, en faveur des non-résidents ayant maintenu un foyer d'habitation en Belgique, un régime particulier (plus favorable que celui prévu pour les non-résidents par l'article 241) de déductibilité des dépenses afférentes aux rentes, libéralités, rémunérations payées ou attribuées aux employés de maison, gardes d'enfants, entretiens et restaurations d'immeubles ou de sites classés, intérêts d'emprunts hypothécaires et acquisitions de droits d'emphytéose ou de superficie ou de droits analogues.

Son alinéa 2, qui fait l'objet des recours, précise les conditions dans lesquelles ceux qui n'habitent pas dans le Royaume et n'ont pas maintenu de foyer d'habitation en Belgique mais perçoivent des revenus provenant principalement de rémunérations ou d'allocations de source belge bénéficient des mêmes règles dérogatoires.

1.2. L'article 244 du même Code, dont l'alinéa 2, remplacé par l'article 12 de la loi du 28 décembre 1992 précitée, fait l'objet des recours, dispose :

« Article 244. Par dérogation à l'article 243, l'impôt est calculé suivant les règles prévues au titre II, chapitre III, et en prenant en considération les articles 86 à 89 et 126 à 129, lorsque le contribuable a maintenu un foyer d'habitation en Belgique durant toute la période imposable, étant entendu que le total des revenus de sources belge et étrangère entrent en ligne de compte pour l'application des articles 86 à 89 et 146 à 154.

L'alinéa 1er est également applicable aux contribuables non résidents qui n'ont pas maintenu un foyer d'habitation en Belgique et qui ont exercé en Belgique pendant au moins 9 mois entiers au cours de la période imposable une activité professionnelle dont ils tirent des rémunérations visées à l'article 228, § 2, 6<sup>o</sup> ou 7<sup>o</sup>, ou qui, pendant le même laps de temps, ont recueilli des pensions visées à l'article 228, § 2, 6<sup>o</sup>, pour autant que ces revenus s'élèvent à 75 p.c. au moins du total des revenus professionnels de sources belge et étrangère. »

Cette disposition établit, en faveur des non-résidents ayant maintenu un foyer d'habitation en Belgique, un mode de calcul de l'impôt plus favorable que celui prévu pour les non-résidents par l'article 243. Il rend notamment applicables, en matière de revenus professionnels, les règles d'attribution et d'imputation d'une quote-part des revenus professionnels au conjoint (articles 86 à 89) et les règles d'imposition des conjoints et de leurs enfants (articles 126 à 129).

Son alinéa 2, qui fait l'objet des recours, précise les conditions dans lesquelles les non-résidents n'ayant pas maintenu de foyer d'habitation en Belgique mais dont les revenus sont principalement de source belge bénéficient de ces règles dérogatoires.

1.3. L'article 244*bis* du même Code, inséré par l'article 13 de la loi du 28 décembre 1992 précitée qui fait l'objet des recours, dispose :

« Article 244*bis*. Pour l'application des articles 243 et 244, les personnes mariées sont considérées non comme des conjoints mais comme des isolés, lorsqu'un seul des conjoints recueille en Belgique des revenus soumis à l'impôt et que l'autre conjoint a des revenus professionnels de sources belge ou étrangère qui sont exonérés conventionnellement, d'un montant supérieur à 270.000 francs.

Les suppléments pour personnes à charge visés aux articles 132 et 133 ne sont accordés que lorsque le conjoint soumis à l'impôt est celui des conjoints qui a le plus de revenus professionnels. »

L'alinéa 1er de cette disposition, qui répute isolées des personnes mariées, est analogue à ce que l'article 128, 4°, du C.I.R. 1992 prévoit pour les résidents.

L'alinéa 2, qui fait l'objet du recours, prévoit que les suppléments pour personne à charge (dont est majorée, dans le régime de l'impôt des personnes physiques (articles 132 et 133), la quotité du revenu exemptée d'impôt (article 131)) ne sont accordés qu'à celui des conjoints, soumis à l'impôt des non-résidents, qui a le plus de revenus professionnels.

2.1. L'article 28 de la même loi, dont le paragraphe 2, alinéas 1er à 3, le paragraphe 3, alinéa 2, et le paragraphe 4 font l'objet du recours dans l'affaire portant le numéro 580 du rôle, dispose :

« Article 28. § 1er. Par dérogation à l'article 150 du Code des impôts sur les revenus, l'impôt des non-résidents est calculé pour l'exercice d'imposition 1991, en ce qui concerne les personnes physiques, conformément aux §§ 2 à 5.

§ 2. Dans les cas visés à l'article 143 du Code des impôts sur les revenus, 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.

Sur l'impôt ainsi calculé, les réductions prévues à l'article 87*ter* du même Code sont accordées, dans les limites et aux conditions fixées par cette disposition, étant entendu que l'impôt auquel elles correspondent est également calculé conformément à l'alinéa 1er.

Ces réductions ne sont accordées qu'une fois pour les deux conjoints et sont déterminées en tenant compte de l'ensemble des revenus, y compris les revenus étrangers.

Les articles 73, 75, 92 et 93 du même Code et les articles 1er et 2 de la loi du 7 décembre 1988 sont également applicables.

§ 3. Par dérogation au § 2, l'impôt est calculé suivant les règles prévues aux articles 73 à 76, au titre II, chapitre III, du même Code, 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, lorsque le contribuable a maintenu un foyer d'habitation en Belgique durant toute la période imposable.

Ces règles sont également applicables aux contribuables non résidents qui n'ont pas maintenu un foyer d'habitation en Belgique et qui ont exercé en Belgique pendant au moins neuf mois entiers au cours de la période imposable une activité professionnelle dont ils ont tiré des rémunérations visées à l'article 140, § 2, 6° ou 7°, du même Code ou qui, pendant le même laps de temps, ont recueilli des pensions visées à l'article 140, § 2, 6°, du même Code, pour autant que ces revenus s'élèvent à 75 p.c. au moins du total des revenus professionnels de sources belge et étrangère.

§ 4. Pour l'application des §§ 2 et 3, les personnes mariées sont considérées non comme des conjoints mais comme des isolés, lorsqu'un seul des conjoints recueille en Belgique des revenus soumis à l'impôt et que l'autre conjoint a des revenus professionnels de source belge ou étrangère qui sont exonérés conventionnellement, d'un montant supérieur à 270.000 francs.

Les suppléments pour personnes à charge visées à l'article 6, § 1er, 3°, et § 2, de la loi du 7 décembre 1988, ne sont accordés que lorsque le conjoint soumis à l'impôt est celui des conjoints qui a le plus de revenus.

§ 5. L'impôt établi conformément aux §§ 2 à 4 est augmenté de six centimes additionnels au profit de l'Etat, qui sont calculés suivant les modalités fixées à l'article 353 du même Code.

§ 6. Le dégrèvement des impositions établies en contravention aux dispositions du § 1er, est accordé par le directeur des contributions ou le fonctionnaire délégué par lui, soit d'office lorsque les surtaxes ont été constatées par l'administration ou signalées par le redevable à celle-ci dans le délai d'un an à compter de la publication de la présente loi au *Moniteur belge*, soit ensuite d'une réclamation motivée présentée dans le même délai auprès du directeur des contributions de la province ou de la région dans le ressort duquel l'imposition a été établie.

Aucun intérêt moratoire n'est alloué en cas de restitution d'impôt accordée en application de l'alinéa 1er.

§ 7. Sont visés par le présent article, les articles du Code des impôts sur les revenus, tels qu'ils étaient applicables pour l'exercice d'imposition 1991. »

2.2. L'article 29 de la même loi, dont les alinéas 2 et 3 font l'objet du recours dans l'affaire portant le numéro 580 du rôle, dispose :

« Article 29. Par dérogation à l'article 243 du Code des impôts sur les revenus 1992, l'impôt des non-résidents dû pour l'exercice d'imposition 1992 est calculé conformément aux alinéas 2 à 4, en ce qui concerne les personnes physiques qui n'ont pas maintenu un foyer d'habitation en Belgique durant toute la période imposable.

Dans les cas visés à l'article 232, les articles 86 à 89 ne sont pas applicables et l'impôt est calculé suivant le barème visé à l'article 130.

Sur l'impôt calculé conformément à l'alinéa précédent, sont accordées les réductions prévues aux articles 146 à 154 dans les limites et aux conditions fixées par ces articles et en tenant compte de l'ensemble des revenus belges et étrangers, étant entendu que l'impôt auquel ces réductions correspondent est également calculé conformément à l'alinéa précédent. Ces réductions ne sont accordées qu'une seule fois pour les deux conjoints.

Les articles 126 à 129, 169, 171 à 174 et 178 sont également applicables. »

2.3. L'article 30 de la même loi, dont le paragraphe 1er fait l'objet du recours dans l'affaire portant le numéro 580 du rôle, dispose :

« Article 30. § 1er. Les articles 4, 7, 11, 12 et 13 sont applicables à partir de l'exercice d'imposition 1992.

§ 2. Les articles 21 et 23 entrent en vigueur le premier jour du troisième mois qui suit celui au cours duquel la présente loi est publiée au *Moniteur belge*, pour la période prenant cours à compter du même jour.

§ 3. L'article 22 est applicable aux rôles qui sont rendus exécutoires à partir du premier jour du troisième mois qui suit celui au cours duquel la présente loi est publiée au *Moniteur belge*.

§ 4. L'article 24 entre en vigueur le premier jour du troisième mois qui suit celui au cours duquel la présente loi est publiée au *Moniteur belge*.

§ 5. L'article 26 est applicable à partir de l'exercice d'imposition 1993.

§ 6. Les articles 14 à 16 et 20 sont applicables aux plus-values réalisées à partir du 1er janvier 1993.

§ 7. L'article 1er produit ses effets à partir du 19 septembre 1992.

§ 8. Les articles 8 à 10 sont applicables à partir de l'exercice d'imposition 1994.

§ 9. Les articles 2 et 3ter [lire 3] sont applicables aux immobilisations acquises ou constituées à partir du 1er janvier 1992.

§ 10. Toute modification apportée à partir du 4 août 1992 à la date de clôture des comptes annuels reste sans incidence pour l'application des articles 3 et 8 à 10.

§ 11. L'article 19 entre en vigueur à la date visée à l'article 41, § 2, de la loi du 20 juillet 1991 portant des dispositions budgétaires. »

#### IV. *En droit*

- A -

##### *Position des requérants*

##### *Quant à l'intérêt*

A.1.1. Les requérants personnes physiques (affaires portant les numéros 571 et 580 du rôle) sont des non-résidents qui n'ont pas de foyer d'habitation en Belgique et qui ne disposent pas, dans leur pays de résidence, de revenus suffisants pour pouvoir y bénéficier des abattements, réductions et avantages fiscaux accordés aux autres contribuables non-résidents se trouvant dans la même situation.

Ils ont donc intérêt à l'annulation des dispositions attaquées, étant entendu que ni l'article 107<sup>ter</sup> de la Constitution ni la loi spéciale sur la Cour d'arbitrage n'excluent qu'un recours en annulation soit introduit par une personne de nationalité étrangère.

A.1.2. La requérante dans l'affaire portant le numéro 580 du rôle, l'Union francophone des Belges à l'étranger, est une association sans but lucratif qui, selon ses statuts, a pour objet de représenter les Belges résidant à l'étranger devant l'opinion publique et les autorités belges, notamment en poursuivant les activités suivantes : défendre, sauvegarder et promouvoir leurs intérêts sociaux, économiques, culturels et humains et assurer leur représentation devant les autorités de notre pays.

Le présent recours se situe dans le cadre de cet objet, la requérante comptant parmi ses membres des Belges résidant à l'étranger qui font l'objet d'impositions discriminatoires.

Sa représentativité résulte notamment des éléments suivants : réception officielle par le Roi des dirigeants de l'association (notamment le 18 janvier 1990), subsides officiels alloués par le ministre des Affaires étrangères, reconnaissance officielle par le Gouvernement de la Communauté française dans le cadre du Conseil supérieur des Wallons et Bruxellois de l'extérieur.

#### *Quant au fond*

##### *Dans les affaires portant les numéros 571 et 580 du rôle*

A.1.3. Les articles 242, § 1er, alinéa 2, et 244, alinéa 2, du C.I.R. 1992 créent une triple discrimination parmi les contribuables soumis à l'impôt des non-résidents n'ayant pas de foyer d'habitation en Belgique qui y exercent une activité professionnelle et qui ne disposent pas dans leur pays de résidence de revenus suffisants pour pouvoir y bénéficier des avantages fiscaux qui leur sont refusés par la Belgique :

- le bénéfice des déductions, abattements et réductions d'impôt accordés aux non-résidents ayant un foyer d'habitation en Belgique (dépendances déductibles du montant total des revenus nets, attribution et imputation d'une quote-part des revenus professionnels au conjoint, imposition des conjoints et de leurs enfants, quotité du revenu exemptée d'impôt) est reconnu aux travailleurs salariés, fonctionnaires, administrateurs de sociétés par actions, associés actifs de sociétés de personnes et bénéficiaires de pensions, de rentes ou d'allocations tenant lieu de revenus alors qu'il ne l'est pas à ceux qui exercent une activité professionnelle indépendante, autres que les administrateurs de sociétés par actions ou les associés actifs de sociétés de personnes, à savoir « les exploitants, titulaires de professions libérales, charges ou offices, contribuables qui ont d'autres occupations lucratives » (voy. A.1.6);

- ce bénéfice est reconnu auxdits contribuables lorsqu'ils ont exercé une activité professionnelle en Belgique pendant au moins neuf mois entiers au cours de la période imposable alors qu'il ne l'est pas si la durée est moindre; contrairement à ce qu'avait déclaré initialement le ministre des Finances, la loi ne prévoit pas l'application d'une règle de calcul au prorata de la durée de l'exercice de l'activité professionnelle en Belgique (voy. A.1.7);

- ce bénéfice est reconnu auxdits contribuables lorsque 75 p.c. au moins du total des revenus professionnels de sources belge et étrangère, le cas échéant des deux conjoints, provient de source belge, alors qu'il ne l'est pas si ce montant est moindre, de telle sorte que les ménages qui disposent d'un seul revenu important en Belgique en bénéficient et que les ménages qui disposent de deux revenus moyens,

respectivement en France et en Belgique, n'en bénéficient pas, le revenu professionnel du conjoint qui travaille en Belgique n'atteignant pas 75 p.c. du total des revenus (voy. A.1.8).

A.1.4. L'article 244*bis*, alinéa 2, du C.I.R. 1992 crée pour sa part une discrimination entre les non-résidents sans foyer d'habitation en Belgique, dans la mesure où seuls les ménages dont le conjoint qui travaille en Belgique a un revenu plus élevé que son conjoint travaillant en France pourront bénéficier des « suppléments pour personnes à charge » en Belgique (majoration de la quotité du revenu exemptée d'impôt), alors même qu'ils auraient droit à une déduction, à un abattement ou à une réduction d'impôt pour personnes à charge en France, situation que la législation critiquée avait précisément pour but d'éviter.

En revanche, les ménages dont le conjoint qui travaille en Belgique a un revenu équivalent ou moins élevé que celui de son conjoint travaillant en France sont exclus du bénéfice des « suppléments pour personnes à charge » en Belgique, alors même qu'ils n'auraient droit à aucune déduction ni abattement ni réduction d'impôt pour personnes à charge en France (voy. A.1.9).

A.1.5. Parmi les droits garantis aux Belges par les articles 6 et 6*bis* de la Constitution figurent ceux résultant du Traité du 25 mars 1957 instituant la Communauté économique européenne, approuvé par la loi du 2 décembre 1957, en particulier de l'article 7, interdisant toute discrimination fondée sur la nationalité, de l'article 48, garantissant la libre circulation des personnes, et des articles 52 et 53, garantissant le droit d'établissement.

Les obstacles à la libre circulation en Europe des personnes (titre III du Traité de Rome) résultant des réglementations financières ou fiscales nationales doivent être jugés contraires au Traité de Rome, et la Commission des Communautés européennes est très sensible aux discriminations fiscales frappant les personnes qui résident dans un Etat membre et qui exercent une activité dans un autre Etat membre.

A.1.6. Le régime favorable établi par les articles 242, § 1er, alinéa 2, et 244, alinéa 2, est applicable aussi bien à ceux qui perçoivent des pensions visées à l'article 228, § 2, 6°, qu'à ceux qui recueillent des rémunérations visées à l'article 228, § 2, 6° ou 7°, mais non à ceux qui perçoivent des bénéfices d'exploitation ou des profits de professions libérales, charges ou offices ou d'autres occupations lucratives qui ne sont pas considérés comme des rémunérations au sens des articles 30 et suivants du C.I.R. 1992.

Il en résulte une discrimination, parmi les non-résidents n'ayant pas maintenu de foyer d'habitation en Belgique, entre les travailleurs salariés, les fonctionnaires, les administrateurs de sociétés par actions, les associés actifs de sociétés de personnes et les bénéficiaires de pensions, de rentes ou d'allocations en tenant lieu, d'une part, et les « exploitants » (c'est-à-dire les commerçants, les artisans, les agriculteurs, etc.), les titulaires de professions libérales, charges ou offices et les contribuables qui ont d'autres « occupations lucratives » au sens des articles 24 et suivants du C.I.R. 1992, d'autre part.

Ces derniers sont exclus des avantages fiscaux concernant les dépenses déductibles du montant total des revenus nets, l'attribution et l'imputation d'une quote-part des revenus professionnels au conjoint, l'imposition des conjoints et de leurs enfants et la quotité du revenu exemptée d'impôt.

A.1.7. La condition imposée par les articles 242, § 1er, alinéa 2, et 244, alinéa 2, selon laquelle, lorsqu'ils n'ont pas conservé de foyer d'habitation en Belgique, les travailleurs salariés, les fonctionnaires, les administrateurs de sociétés par actions, les associés actifs de sociétés de personnes et les bénéficiaires de pensions, de rentes ou d'allocations en tenant lieu doivent, pour bénéficier du quotient conjugal, de l'imputation d'une quote-part des revenus professionnels au conjoint et de la réduction pour pensions et revenus de remplacement, avoir exercé une activité professionnelle en Belgique pendant au moins neuf mois

entiers au cours de la période imposable, comporte une discrimination totalement injustifiée entre eux, suivant la durée pendant laquelle ils ont exercé leur activité professionnelle en Belgique.

Cette règle est imprécise et n'indique pas les critères sur la base desquels l'on doit apprécier la durée d'« au moins neuf mois entiers ». A supposer qu'on adopte celui du nombre de jours ouvrables, qui ne conviendrait d'ailleurs pas pour toutes les catégories de contribuables, il serait inadéquat dès lors que les mois ne comprennent pas le même nombre de jours et que les contribuables pourraient être discriminés en fonction d'un seul jour qu'ils pourraient ou non faire valoir. La règle de calcul eût dû être une règle au prorata, comme l'avait initialement déclaré le ministre des Finances.

A.1.8. La deuxième condition, selon laquelle 75 p.c. au moins du total des revenus professionnels (de sources belge et étrangère) - le cas échéant des deux conjoints (Exposé des motifs, *Doc. parl.*, Chambre, 1992-1993, n° 717/1) - doit provenir de source belge instaure une discrimination entre non-résidents sans foyer d'habitation en Belgique selon l'importance de leurs revenus, au bénéfice des ménages qui bénéficient d'un seul revenu important en Belgique et au détriment des ménages qui disposent de deux revenus moyens, respectivement en France et en Belgique. Alors que le législateur entendait empêcher que certains contribuables non-résidents ne bénéficient des mêmes avantages fiscaux à la fois en Belgique et dans leur pays de résidence, les dispositions critiquées ne se préoccupent pas de la question de savoir si les intéressés bénéficient bien des avantages du système français.

A.1.9. L'article 244*bis*, alinéa 1er, a pour but d'empêcher que les non-résidents ne soient mieux traités que les résidents (Extrait du rapport fait au nom de la Commission des finances par M. Didden, *Doc. parl.*, Sénat, 1992-1993, n° 591/2).

En précisant que « les suppléments pour personnes à charge » (majoration de la quotité du revenu exemptée d'impôt) « ne sont accordés que lorsque le conjoint soumis à l'impôt est celui des conjoints qui a le plus de revenus professionnels », l'article 244*bis*, alinéa 2, crée une discrimination selon l'importance des revenus professionnels recueillis en Belgique entre les non-résidents n'y ayant pas maintenu de foyer d'habitation, dans la mesure où seuls les ménages dont le conjoint qui travaille en Belgique a un revenu plus élevé que son conjoint travaillant en France pourront bénéficier des suppléments pour personnes à charge en Belgique, alors même qu'ils auraient droit à un abattement ou à une réduction d'impôt pour personnes à charge en France, situation que la législation critiquée avait précisément pour but d'éviter.

En revanche, les ménages dont le conjoint qui travaille en Belgique a un revenu équivalent ou moins élevé que celui de son conjoint travaillant en France sont exclus du bénéfice des suppléments pour personnes à charge en Belgique, alors même qu'ils n'auraient droit en France à aucune déduction, ni abattement, ni réduction d'impôt pour personnes à charge.

*Dans l'affaire portant le numéro 580 du rôle*

A.1.10. Les articles 27, § 3, alinéas 1er et 2, 28, § 3, alinéa 2, et § 4, de la loi attaquée doivent être annulés en tant qu'ils s'appliquent aux revenus de 1990 et aux contribuables non-résidents qui n'ont pas maintenu en Belgique un foyer d'habitation.

A.1.11. L'article 30, § 1er, de la loi attaquée doit être annulé en tant qu'il rend les articles 11 à 13 de la même loi applicables aux revenus de 1991.

A.1.12. Les articles 28, § 2, alinéas 1er à 3, et 29, alinéas 2 et 3, de la loi attaquée doivent être annulés en tant qu'ils s'appliquent aux pensionnés non-résidents n'ayant pas conservé de foyer d'habitation en Belgique en les excluant du bénéfice du quotient conjugal et des quotités non imposables de revenus.

Les alinéas 1er à 3 du paragraphe 2 de l'article 28 réintroduisent pour l'imposition des revenus de 1990, exercice 1991, une discrimination entre les pensionnés non-résidents ayant maintenu un foyer d'habitation en Belgique et les autres pensionnés puisque ces trois alinéas ont pour effet de réintroduire rétroactivement les discriminations déjà dénoncées par la Cour dans son arrêt du 21 novembre 1991 (en cause Ruzette et consorts).

Pour les pensionnés non-résidents n'ayant pas conservé de foyer d'habitation en Belgique, le calcul de la réduction d'impôt octroyée aux pensionnés (article 87ter du C.I.R. et 146 à 154 du C.I.R. 1992) se fait sans tenir compte du quotient conjugal et des seuils de revenus non imposables, ce qui constitue une discrimination par rapport aux autres pensionnés non-résidents ayant conservé un foyer d'habitation en Belgique.

#### *Position du Conseil des ministres*

#### *Quant à l'intérêt à agir des requérants*

A.2.1. Les requérants personnes physiques (affaire portant le numéro 571 du rôle) ne justifient pas de l'intérêt requis, dès lors qu'ils n'établissent pas :

1. qu'ils sont des non-résidents actifs, sans foyer d'habitation en Belgique et ne disposant pas, ainsi qu'ils allèguent, de revenus suffisants dans leur pays de résidence pour pouvoir y obtenir les avantages fiscaux qui ne leur sont pas accordés par la Belgique; car s'il peut être admis que des non-résidents retraités n'ont généralement plus de revenus là où ils se sont installés, l'on ne peut poser en règle générale que des non-résidents actifs se trouvent dans la même situation et ne disposent pas non plus d'autres revenus que ceux qu'ils perçoivent en Belgique sans en avoir dans leur pays de résidence;

2. qu'ils appartiennent à la catégorie des exploitants, titulaires de professions libérales, charges ou offices, et contribuables ayant d'autres occupations lucratives qui serait lésée; ils ne fournissent aucune indication relative à leur profession;

3. qu'ils sont susceptibles d'être affectés directement et défavorablement par la règle énoncée à l'article 244bis, alinéa 2.

A.2.2. Les requérants personnes physiques (affaire portant le numéro 580 du rôle) sont enseignants, fonctionnaires ou employés et n'appartiennent donc pas à la catégorie des exploitants, titulaires de professions libérales, charges ou offices, et contribuables ayant d'autres occupations lucratives au détriment desquels la discrimination dénoncée sous A.1.6 existerait.

Quant aux discriminations dénoncées sous A.1.7 et A.1.8, les requérants ne justifient pas non plus de l'intérêt requis parce qu'ils n'établissent pas que leurs revenus personnels dans leur pays de résidence n'atteignent pas le montant qui leur permettrait d'y obtenir les avantages fiscaux prévus par la loi étrangère.

Enfin, faute d'être retraités, ils n'ont pas intérêt à invoquer la discrimination qui serait créée par les articles 28, § 2, alinéas 1er à 3, et 29, alinéas 2 et 3, de la loi attaquée (A.1.12).

A.2.3. L'association requérante dans l'affaire portant le numéro 580 du rôle n'établit pas, notamment, que son activité a un caractère réel et durable aussi bien dans le passé que dans le présent, ni qu'elle poursuit un intérêt collectif qui ne soit pas limité aux intérêts individuels de ses membres. Elle ne réunit donc pas les conditions auxquelles est subordonné, selon la jurisprudence de la Cour, l'intérêt à agir d'une association sans but lucratif.

*Quant au fond*

A.2.4. Tout en admettant, dans son arrêt n° 34/91, que la distinction effectuée entre les non-résidents suivant qu'ils ont ou n'ont pas maintenu un foyer d'habitation en Belgique repose sur un critère objectif et ne paraît pas sans rapport avec le but poursuivi par le législateur, la Cour a décidé que cette distinction manquait cependant de justification raisonnable dans la mesure où elle touchait la catégorie des pensionnés non-résidents n'ayant pas de foyer d'habitation en Belgique, dès lors que ces contribuables ont généralement pour revenu unique ou à tout le moins pour ressource principale une pension belge, de telle sorte qu'ils ne peuvent bénéficier d'abattements ou de déductions ni en Belgique ni à l'étranger, où ils ne disposent pas de revenus suffisants pour que des montants importants puissent en être déduits. Mais le même argument ne peut être utilisé par la catégorie des non-résidents sans foyer d'habitation en Belgique que forment les exploitants (les commerçants, les artisans, les agriculteurs, les industriels n'ayant pas constitué de société), les titulaires de professions libérales, etc. En effet, on ne pourrait considérer que les contribuables appartenant à cette catégorie ne bénéficient pas, en règle générale, de revenus suffisants dans leur pays de résidence et ne peuvent dès lors pas y obtenir les avantages fiscaux qui leur sont refusés en Belgique.

A.2.5. L'on doit par ailleurs tenir compte de ce que :

- les conventions internationales destinées à éviter les doubles impositions prévoient généralement que les bénéfices des entreprises industrielles ou commerciales, de même que les profits des professions libérales et autres activités indépendantes, sont taxés uniquement dans l'Etat de résidence (voy. par exemple les articles 4 et 7 de la convention du 16 mars 1964 entre la Belgique et la France);

- les non-résidents sont traités différemment par la loi fiscale suivant qu'ils perçoivent des traitements, salaires, appointements et pensions d'origine belge - ils sont alors, suivant l'article 10 de la convention précitée, taxés exclusivement en Belgique et, par conséquent, ne pourront pas bénéficier en France d'abattements ou de réductions d'impôt si ces rémunérations et pensions représentent tout ou la plus grande part de leurs revenus (règle des 9 mois d'activité et 75 p.c. de l'ensemble) - ou qu'ils perçoivent des revenus ou profits d'indépendants - ils sont alors, suivant l'article 7 de la même convention, imposés en France, sauf s'ils disposent en Belgique d'une installation fixe qu'ils utilisent de façon régulière : dans cette éventualité, les revenus ou profits provenant de l'activité exercée en Belgique sont imposables en Belgique.

Il se justifie par conséquent que le bénéfice des alinéas 2 des articles 242, § 1er, et 244 du C.I.R. 1992 n'ait pas été étendu à la catégorie des exploitants, titulaires de profession libérale, etc.

A.2.6. Les conditions de durée et de montant des revenus fixées par les articles 242, § 1er, alinéa 2, et 244, alinéa 2, du C.I.R. 1992 n'ont rien d'arbitraire. Le législateur, après avoir considéré que la crainte que des avantages fiscaux soient accordés deux fois ne se justifiait pas lorsqu'il s'agit de non-résidents qui recueillent exclusivement ou presque exclusivement des rémunérations ou pensions de source belge (Exposé des motifs, *Doc. parl.*, Chambre, 1992-1993, n° 717/1, p. 6), veille en effet à s'assurer de la sorte que le non-résident n'a effectivement pas ou n'a que peu de revenus dans son pays de résidence.

La première condition, relative à la durée de neuf mois, n'est, contrairement à ce qu'affirment les requérants, ni vague ni imprécise; même si elle pouvait poser un problème dans des cas particuliers, il s'agirait d'un problème d'interprétation de la loi, non d'une atteinte au principe d'égalité.

Quant à la seconde (75 p.c. au moins du total des revenus professionnels), elle est, comme la première, une règle applicable à tous les non-résidents; le législateur ne pouvant tenir compte de toutes les situations particulières susceptibles de se présenter, l'on ne saurait considérer comme discriminatoire la disposition pouvant aboutir à ce qu'en raison de l'exigence quant à l'importance des revenus recueillis en Belgique, un

non-résident n'obtienne pas en Belgique des avantages fiscaux qu'il ne peut non plus obtenir dans son pays de résidence.

A.2.7. Enfin, les requérants n'établissent pas qu'un ménage disposant de deux revenus moyens, respectivement en Belgique et dans le pays de résidence, ne bénéficiera pas dans ce pays de déductions personnelles, abattements et réductions d'impôt.

A.2.8. La règle figurant à l'article 244*bis* se justifie par le fait que l'autre conjoint recueille personnellement des revenus professionnels. Si ces revenus sont au moins égaux ou plus élevés que ceux du conjoint travaillant en Belgique, il faut considérer que le ménage pourra bénéficier dans le pays de résidence des avantages qui ne peuvent être obtenus en Belgique.

A supposer que tel ne serait pas le cas dans certaines situations, il faut, ici encore, tenir compte du fait que, pour atteindre son but (en l'occurrence, éviter le cumul d'avantages fiscaux), la loi fiscale est bien forcée d'avoir recours à des critères (en l'occurrence, l'importance des revenus recueillis en Belgique) qui peuvent quelquefois ne plus correspondre à certains cas particuliers.

A.2.9. La discrimination qui serait créée par les articles 28 et 29 de la loi attaquée est inexistante : l'article 28, qui mentionne l'article 87*ter* du C.I.R., ne fait pas de distinction suivant que les non-résidents ont ou n'ont pas conservé un foyer d'habitation en Belgique. Il n'y a donc pas de différence de traitement entre les uns et les autres; quant à l'article 29, qui mentionne les réductions prévues aux articles 146 à 154 du C.I.R. 1992, il prévoit expressément qu'il est applicable aux personnes physiques n'ayant pas maintenu un foyer d'habitation en Belgique, en sorte que les retraités se trouvant dans ce cas peuvent bénéficier de ces réductions, comme ceux qui ont conservé un foyer d'habitation en Belgique.

A.2.10. Quant à l'article 30, § 1er, il a trait à l'entrée en vigueur des articles 11, 12 et 13 de la loi attaquée.

#### *Réponse des requérants*

##### *Quant à l'intérêt*

A.3.1. Tous les requérants personnes physiques justifient de l'intérêt requis : ils résident en France et exercent en Belgique soit une activité professionnelle indépendante autre que celle d'administrateur de société par actions ou d'associé actif de société de personnes (désosseur, agriculteur, gérant indépendant d'une agence de tiercé Ladbroke, infirmier, opticien, travailleur indépendant dans une usine de confection, paysagiste, kinésithérapeute) soit - et tel est le cas de tous les requérants dans l'affaire portant le numéro 580 du rôle - une activité professionnelle de salarié ou de fonctionnaire; les revenus professionnels qu'ils tirent de ces activités sont imposables en Belgique; ils ne disposent ni d'un foyer d'habitation en Belgique ni de revenus suffisants en France pour y obtenir les avantages fiscaux qui leur sont refusés en Belgique. La plupart d'entre eux sont mariés et perçoivent la totalité de leur revenu professionnel en Belgique; leurs conjoints ne recueillent aucun revenu en France. D'autres éléments sont mentionnés ci-après (A.3.4).

A.3.2. L'objet social de la requérante a.s.b.l. Union francophone des Belges à l'étranger tel qu'il ressort de ses statuts prouve à suffisance qu'elle défend un intérêt collectif qui lui est propre et qui n'est pas limité aux intérêts individuels de ses membres. Elle existe depuis 1973 et sa représentativité ne peut être contestée : elle compte plusieurs dizaines de membres effectifs, près de mille six cents membres adhérents résidant à l'étranger et quarante-neuf cercles et associations regroupant à leur tour plusieurs milliers de Belges résidant à l'étranger.

Elle compte notamment parmi ses membres des exploitants, titulaires de professions libérales, charges ou offices et contribuables ayant d'autres occupations lucratives qui, contrairement à ce qu'affirme le Conseil des ministres (A.2.2), sont victimes de la discrimination dénoncée sous A.1.6.

*Quant au fond*

A.3.3. En réservant à certaines catégories de non-résidents le bénéfice des abattements et réductions d'impôts accordé aux résidents, les articles 242, § 1er, alinéa 2, et 244, alinéa 2, du C.I.R. 1992 créent notamment une discrimination entre ceux qui exercent une activité professionnelle indépendante en leur nom personnel et ceux qui ont choisi d'exercer la même activité professionnelle au travers d'une société et perçoivent de ce fait une rémunération d'associé actif.

A.3.4. Les revenus professionnels que les requérants retirent de leur activité professionnelle sont imposables en Belgique, conformément à la convention tendant à éviter la double imposition conclue entre la France et la Belgique,

- soit qu'il s'agisse de traitements, salaires et autres rémunérations visés à l'article 11 de cette convention (pour les requérants ayant la qualité de salarié);

- soit qu'il s'agisse de bénéfices commerciaux et revenus ou profits tirés d'une activité indépendante visés aux articles 4 et 7 de ladite convention pour les requérants ayant la qualité de désosseur, d'agriculteur, de gérant indépendant d'une agence de tiercé Ladbroke, d'infirmier, d'opticien, de travailleur indépendant dans une usine de confection, de paysagiste et de kinésithérapeute, qui disposent tous d'une « installation fixe d'affaires » en Belgique au sens des dispositions précitées.

Puisqu'ils sont imposables en Belgique sur la totalité de leurs revenus professionnels, les requérants ne disposent pas de « revenus suffisants » dans leur pays de résidence pour pouvoir y bénéficier des avantages fiscaux prévus par la législation française.

A.3.5. L'argument du Conseil des ministres selon lequel les dispositions conventionnelles précitées justifieraient que les dispositions incriminées excluent d'office les catégories de contribuables dont ils font partie (exploitants, titulaires de professions libérales, etc.) ne peut être admis.

S'il est vrai que cette catégorie de non-résidents ne peuvent de toute façon pas bénéficier des avantages fiscaux prévus par la législation belge lorsqu'ils sont imposables en France et ne peuvent donc cumuler les avantages des deux législations, il n'en demeure pas moins qu'en excluant d'office les contribuables qui sont imposables en Belgique, sans avoir égard au fait qu'ils ne peuvent bénéficier des avantages prévus par la législation de leur pays de résidence, les dispositions légales critiquées créent une discrimination inadmissible au détriment des requérants.

Dans cette mesure, les dispositions attaquées sont dépourvues de toute justification raisonnable et sont sans rapport avec le but poursuivi par le législateur, à savoir ne plus permettre à des contribuables non-résidents de cumuler les avantages fiscaux dont ils peuvent bénéficier à la fois en Belgique et dans le pays de leur résidence. L'exposé des motifs de la loi attaquée reconnaît expressément que l'argument tiré du cumul des avantages octroyés par la Belgique et par l'Etat de résidence est sans pertinence lorsque les revenus d'un non-résident qui n'a pas de foyer d'habitation en Belgique proviennent, pour la plus grande partie, de rémunérations ou de pensions de source belge (*Doc. parl.*, Chambre, 1992-1993, n° 717/1, p. 6). Cela doit valoir aussi pour les revenus des travailleurs indépendants.

A.3.6. L'argument du Conseil des ministres selon lequel le législateur ne peut, dans le choix d'un critère, tenir compte de toutes les situations particulières qui pourraient se présenter ne suffit pas à justifier la condition de durée (neuf mois) préférée, dans les articles 242, § 1er, alinéa 2, et 244, alinéa 2, à une règle de calcul au prorata. L'on ne peut en effet considérer que les contribuables qui, comme certains requérants, perdent leur emploi après six mois ou n'exercent une activité professionnelle qu'à partir du mois de mai sont des cas particuliers : pas moins de 12.000 contribuables non-résidents se trouvent dans l'une des situations dénoncées par les requérants et, dans la réalité, la déclaration faite par le Gouvernement au cours des travaux préparatoires de la loi du 28 décembre 1992 selon laquelle « ces critères sont appliqués avec discernement et de manière proportionnelle » reste lettre morte.

A.3.7. La deuxième condition (75 p.c.) instaure une discrimination en fonction de l'importance des revenus. Ainsi, les revenus professionnels de certains requérants n'atteignent pas 75 p.c. du total des revenus d'origine belge et étrangère de leur ménage. Etant donné que les revenus perçus en France par leurs conjoints respectifs sont inférieurs au revenu minimum imposable, leurs ménages respectifs ne bénéficient pas non plus des abattements, déductions et réductions d'impôt prévus par la législation française. Il en va de même des requérants agriculteurs dont les revenus recueillis en France sont inférieurs au minimum imposable. De telles situations ne sont pas les cas particuliers évoqués par le Conseil des ministres et l'application concrète des deux critères en cause démontre à suffisance qu'ils ne permettent pas de s'assurer que les contribuables ne bénéficient pas des avantages en cause dans leur pays de résidence.

A.3.8. L'article 244*bis*, alinéa 2, comporte la discrimination entre les non-résidents sans foyer d'habitation en Belgique qui a été décrite sous A.1.4 et A.1.9. Ainsi, les revenus professionnels de certains requérants dans l'affaire portant le numéro 571 du rôle (ayant la qualité d'agriculteur) sont imposables en Belgique. Les revenus recueillis par leurs conjoints respectifs en France sont supérieurs à 270.000 francs. Ils ne bénéficient donc pas des abattements, réductions et déductions d'impôt prévus par la loi belge. Les revenus professionnels recueillis par leurs conjoints sont toutefois inférieurs au revenu minimum imposable en France, de sorte que leurs ménages respectifs ne bénéficieraient pas non plus des avantages prévus par la loi française (à supposer que cette dernière catégorie de requérants ne soit pas exclue d'office du bénéfice des abattements, déductions et réductions d'impôt prévus par la loi belge, comme c'est le cas actuellement (cf. ci-dessus A.1.6)).

- B -

### *Quant à la recevabilité des recours*

B.1.1. Aux termes de l'article 6 de la loi spéciale du 6 janvier 1989, une requête doit indiquer l'objet du recours et contenir un exposé des faits et moyens.

Les moyens exposés dans une requête ne satisfont à cette exigence que lorsqu'ils indiquent ou permettent de déceler la règle qui serait violée, les dispositions qui violeraient cette règle et en quoi celle-ci aurait été transgressée par ces dispositions.

Ces exigences sont inspirées, d'une part, par la nécessité pour la Cour d'être à même de déterminer, dès le dépôt de la requête, la portée exacte du recours en annulation et, d'autre part, par le souci d'offrir aux parties au procès la possibilité de répliquer aux arguments des requérants, en sorte qu'il est indispensable de disposer d'un exposé clair et univoque des moyens.

B.1.2. Dans l'affaire portant le numéro 580 du rôle, les requérants poursuivent l'annulation des articles 11, 12, 13, 27 (*partim*), 28 (*partim*), 29 (*partim*) et 30 (*partim*) de la loi du 28 décembre 1992 portant des dispositions fiscales, financières et diverses. La requête n'énonce cependant pas de grief précis, s'appuyant sur le principe d'égalité, dirigé contre les articles 27, 28, § 3, alinéa 2, et § 4, 29, alinéas 2 et 3, et 30. En tant qu'il est dirigé contre ces dispositions, le recours n'est pas recevable.

#### *Quant à l'intérêt*

B.1.3. La Constitution et la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage imposent à toute personne physique ou morale qui introduit un recours en annulation de justifier d'un intérêt. Ne justifient de l'intérêt requis que les personnes dont la situation pourrait être affectée directement et défavorablement par la norme entreprise.

*Quant à l'intérêt de l'a.s.b.l. Union francophone des Belges à l'étranger*

B.1.4. Lorsqu'une association sans but lucratif se prévaut d'un intérêt collectif, il est requis que son objet social soit d'une nature particulière et, dès lors, distinct de l'intérêt général; que cet intérêt ne soit pas limité aux intérêts individuels des membres; que la norme entreprise soit susceptible d'affecter l'objet social; que celui-ci soit réellement poursuivi, ce qui doit ressortir d'activités concrètes et durables de l'association, aussi bien dans le passé que dans le présent.

B.1.5. L'association requérante a pour objet social, selon ses statuts, de « représenter les Belges résidant à l'étranger devant l'opinion publique et les autorités belges », notamment en défendant, sauvegardant et promouvant leurs intérêts « sociaux, économiques, culturels et humains » (article 3). Cet objet social est à la fois distinct de l'intérêt général et plus large que les intérêts individuels de chacun des membres de l'association. Les éléments figurant sous A.1.2 et A.3.2 indiquent que la requérante poursuit réellement son objet social par des activités durables. Les normes entreprises sont susceptibles d'affecter cet objet social en ce qu'elles concernent directement les objectifs de la requérante. Bien qu'elle n'ait pas pour objet spécifique d'assurer la défense et la représentation des seuls non-résidents n'ayant pas maintenu de foyer d'habitation en Belgique, elle peut à bon droit défendre, en raison de la définition de son objet social, les intérêts de ceux-ci.

*Quant à l'intérêt des requérants personnes physiques*

B.1.6. Les éléments figurant dans la requête et dans le mémoire en réponse font suffisamment apparaître que les requérants, contribuables belges résidant à l'étranger, relèvent de la catégorie des contribuables dont la situation pourrait être directement et défavorablement affectée par la norme attaquée.

*Quant au fond*

B.2.1. Selon les requérants, les articles 242, § 1er, alinéa 2, 244, alinéa 2, et 244*bis*, alinéa 2, du C.I.R. 1992 créent entre les contribuables non-résidents n'ayant pas maintenu de foyer d'habitation en Belgique des discriminations suivant la nature de leurs revenus (B.3.2 et suivants), la mesure dans laquelle ces revenus sont pris en compte par les dispositions en cause (B.5.1 et suivants) et leur importance (B.6.1 et suivants et B.7.1 et suivants).

B.2.2. Les règles constitutionnelles de l'égalité et de la non-discrimination n'excluent 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.

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.

*Quant aux articles 242, § 1er, alinéa 2, et 244, alinéa 2, du C.I.R. 1992*

B.3.1. Selon les requérants, les articles 242, § 1er, alinéa 2, et 244, alinéa 2, du C.I.R. 1992 créeraient une première discrimination entre les contribuables non-résidents n'ayant pas maintenu de foyer d'habitation en Belgique en n'accordant les avantages fiscaux qu'ils visent qu'aux seuls titulaires de revenus visés à l'article 228, § 2, 6° ou 7°, du C.I.R. 1992 (rémunérations et pensions, rentes et allocations en tenant lieu), à l'exclusion des contribuables qui exercent une activité professionnelle indépendante,

autres que les administrateurs de sociétés par actions ou les associés actifs de sociétés de personnes.

B.3.2. Ces dispositions procèdent de l'idée qu'il n'y a pas lieu de craindre qu'un contribuable non-résident n'ayant pas maintenu de foyer d'habitation en Belgique bénéficie à la fois dans son pays d'accueil et en Belgique d'abattements et de déductions liés à sa situation personnelle ou familiale lorsque ses revenus proviennent, pour la plus grande partie, de rémunérations ou de pensions de source belge (Exposé des motifs, *Doc. parl.*, Chambre, n° 717/1, p. 6). Le législateur a, dans cette perspective, limité le régime le plus défavorable aux seuls non-résidents sans foyer d'habitation en Belgique qui recueillent occasionnellement ou dans une mesure limitée des revenus de source belge et qui jouissent de leurs revenus les plus importants dans l'Etat où ils résident (*idem*, p. 6).

B.3.3. Le législateur semble avoir considéré que, d'une part, parmi les contribuables qui résident à l'étranger sans avoir maintenu un foyer d'habitation en Belgique, seuls ceux qui reçoivent en Belgique la rémunération d'un travailleur salarié ou une pension se trouvent d'ordinaire dans l'impossibilité de bénéficier d'avantages fiscaux dans le pays où ils résident et que, d'autre part, les travailleurs indépendants ont en règle générale, dans la même situation, outre les revenus professionnels qu'ils perçoivent en Belgique, des revenus professionnels suffisants dans le pays où ils résident pour y bénéficier desdits avantages. S'agissant de ceux qui perçoivent une pension de source belge, il était certes permis au législateur de se fonder sur un tel présumé, sous la réserve cependant de la vérification de l'importance relative des revenus perçus en Belgique et de ceux perçus dans l'Etat de résidence. Mais dès lors que le législateur décidait de se fonder sur ce même présumé et, partant, d'étendre cette même vérification aux fonctionnaires et aux travailleurs salariés, le Conseil des ministres n'expose pas à suffisance, et la Cour n'aperçoit pas, la raison pour laquelle il se justifierait d'exclure les travailleurs indépendants du bénéfice d'un tel système. Il est vrai que plusieurs conventions destinées à éviter les doubles impositions prévoient que les revenus des travailleurs indépendants sont exclusivement imposés dans le pays de résidence mais cet

élément ne suffit pas pour justifier la distinction en cause. Il est vrai aussi qu'il peut être malaisé, ainsi que l'a fait observer à l'audience le Conseil des ministres, de vérifier, lorsqu'il s'agit d'un travailleur indépendant qui exerce ses activités dans des pays différents, où il passe la plus grande partie du temps. Mais dès lors qu'il s'agit de déterminer dans quel pays quelqu'un perçoit la plus grande partie de ses revenus (B.3.2), il n'était pas nécessaire d'ajouter le critère des neuf mois à celui des 75 p.c.

B.4. Le grief tiré de la discrimination entre les contribuables qui exercent une activité professionnelle indépendante en leur nom personnel et ceux qui exercent la même activité sous la forme d'une société et perçoivent de ce fait une rémunération d'associé actif (A.3.3, *in fine*) n'apparaît que dans le mémoire en réponse des requérants. Il constitue un moyen nouveau qui ne peut être introduit que dans l'hypothèse prévue par l'article 85, alinéa 2, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage et ne peut donc être pris en considération.

B.5.1. Selon les requérants, les dispositions attaquées introduiraient encore entre les contribuables non-résidents n'ayant pas maintenu de foyer d'habitation en Belgique une discrimination suivant la durée de l'activité professionnelle qu'ils y ont exercée : le critère des neuf mois utilisé serait imprécis et un calcul au prorata de la durée de l'activité professionnelle en Belgique aurait dû être préféré.

B.5.2. Sans préjudice des observations émises en B.3.3 sur le critère des neuf mois, les règles constitutionnelles de l'égalité et de la non-discrimination n'exigent pas que le législateur préfère à la fixation d'un seuil un système de réduction proportionnelle. Quant à l'imprécision de la notion de mois, il échet de relever que, d'une part, dans ce contexte, la notion de mois peut être entendue comme correspondant à un nombre fixe de jours et que, d'autre part, si elle devait faire l'objet d'une interprétation par les organes et juridictions compétents, celle-ci ne serait pas nécessairement discriminatoire.

B.6.1. Selon les requérants, les mêmes dispositions créeraient une troisième discrimination entre les mêmes contribuables, parce qu'en subordonnant l'octroi des avantages fiscaux en cause à la condition que 75 p.c. au moins du total des revenus professionnels (le cas échéant des deux conjoints (*Exposé des motifs, Doc. parl., Chambre, 1992-1993, n° 717/1, p. 5*)) soient d'origine belge, elles avantageraient les ménages bénéficiant d'un seul revenu important en Belgique au détriment des ménages qui disposent de deux revenus moyens, dont un en Belgique; le législateur n'aurait pas eu égard à la circonstance que ces dispositions pouvaient avoir pour effet non seulement de priver le contribuable d'avantages fiscaux prévus par la loi belge alors qu'il ne bénéficierait pas de ceux prévus par la loi étrangère mais aussi de les lui assurer alors qu'il bénéficierait par ailleurs de ceux prévus par la loi étrangère.

B.6.2. Le législateur qui considère que les contribuables non-résidents n'ayant pas maintenu de foyer d'habitation en Belgique peuvent faire valoir leur droit aux avantages fiscaux prévus par la loi belge lorsqu'une part suffisante de leurs revenus est de source belge (voy. B.3.1) prend une mesure conforme à l'objectif qu'il poursuit en fixant cette part à un minimum de 75 p.c.

Lorsque la loi vise à la fois des contribuables dont les situations de revenus sont diverses, elle doit nécessairement appréhender cette diversité en faisant usage de catégories simplificatrices.

Les règles constitutionnelles de l'égalité et de la non-discrimination n'exigent pas que le législateur module la règle en cause en fonction de la structure des revenus des ménages intéressés ni qu'il tienne compte en toute circonstance de l'incidence de l'application des législations étrangères lorsqu'il adopte des dispositions relatives à des situations qui contiennent des éléments d'extranéité.

*Quant à l'article 244bis du C.I.R. 1992*

B.7.1. Selon les requérants, l'article 244bis, alinéa 2, du C.I.R. 1992, inséré par l'article 13 de la loi du 28 décembre 1992 précitée, créerait une discrimination parmi les contribuables non-résidents n'ayant pas maintenu de foyer d'habitation en Belgique, suivant que le conjoint - réputé personne isolée par l'alinéa 1er de la disposition précitée - soumis à l'impôt perçoit des revenus professionnels plus ou moins élevés que le conjoint dont les revenus professionnels ne sont pas soumis à l'impôt, seul celui qui perçoit les revenus professionnels les plus élevés bénéficiant de la majoration pour personne à charge de la quotité du revenu exemptée d'impôt. Le législateur n'aurait pas eu égard à la circonstance que ces dispositions pouvaient avoir pour effet non seulement de priver le contribuable d'avantages fiscaux prévus par la loi belge alors qu'il ne bénéficierait pas de ceux prévus par la loi étrangère mais aussi de les lui assurer alors qu'il bénéficierait par ailleurs de ceux prévus par la loi étrangère.

B.7.2. L'article 134, alinéa 2, du C.I.R. 1992 dispose, en ce qui concerne les habitants du Royaume, que les majorations pour personnes à charge sont imputées par priorité sur la part du revenu de celui des conjoints qui a les revenus professionnels les plus élevés. Cette disposition procède de l'idée que l'avantage fiscal relatif à des personnes à charge d'un ménage ne doit être accordé qu'à un seul des conjoints qui le composent et que la désignation de celui-ci peut raisonnablement résulter de la comparaison de l'importance des revenus professionnels de l'un et de l'autre. Le législateur qui entend traiter fiscalement de manière identique les non-résidents (article 244bis du C.I.R. 1992) et les résidents (article 128, 4°, du même Code), dans le cas où un seul des conjoints recueille des revenus imposables à l'impôt des non-résidents alors que l'autre conjoint recueille des revenus professionnels de source belge ou étrangère exonérés par convention (Exposé des motifs, *Doc. parl.*, Chambre, 1992-1993, n° 717/1, p. 7; rapport, *Doc. parl.*, Sénat, n° 591/2, p. 38), prend une mesure conforme

à l'objectif qu'il poursuit en n'accordant le bénéfice des suppléments pour personne à charge qu'à celui des conjoints qui est soumis à l'impôt et a le plus de revenus professionnels.

*Quant à l'article 28, § 2, alinéas 1er à 3, de la loi du 28 décembre 1992*

B.8.1. L'article 28 est une disposition transitoire visant à rendre applicable pour l'exercice d'imposition 1991 le régime institué pour l'exercice d'imposition 1992 par les articles 244 et 244bis (Exposé des motifs, *Doc. parl.*, Chambre, 1992-1993, n° 717/1, p. 7).

B.8.2. La Cour constate que l'article 28, § 2, alinéas 1er à 3, porte sur l'octroi des réductions pour pensions et revenus de remplacement prévues par l'article 87ter du C.I.R. Les requérants semblent reprocher à cette disposition - ainsi, semble-t-il, qu'à l'article 29, alinéa 3, celui-ci visant les articles 146 à 154 du C.I.R. 1992 qui sont cités par les requérants et dont l'objet correspond à celui de l'article 87ter précité - de réintroduire rétroactivement la discrimination entre pensionnés que la Cour avait censurée dans son arrêt n° 34/91.

B.8.3. Il est exact que pour certains pensionnés non-résidents n'ayant pas maintenu de foyer d'habitation en Belgique, le régime de calcul de l'impôt défini par la loi attaquée est moins favorable que celui résultant de l'annulation, par l'arrêt n° 34/91 précité, des dispositions qui les empêchaient de bénéficier du régime des non-résidents ayant maintenu un foyer d'habitation en Belgique. Ils doivent en effet à présent, pour ce faire, percevoir des pensions provenant de source belge à concurrence des seuils fixés - à titre transitoire mais de manière analogue à ceux fixés par les articles 242, § 1er, alinéa 2, et 244, alinéa 2, du C.I.R. 1992 - non seulement par l'article 28, § 3, alinéa 2, mais également par l'article 27, § 3, alinéa 2.

B.8.4. L'annulation, par l'arrêt n° 34/91, des dispositions légales qui empêchaient les pensionnés non-résidents n'ayant pas maintenu d'habitation en Belgique de bénéficier du régime prévu pour les pensionnés non-résidents y ayant maintenu un foyer d'habitation, alors qu'ils avaient, dans la plupart des cas, «pour revenu unique ou à tout le moins pour ressource principale une pension belge » (arrêt n° 34/91, 2.B.6) n'est pas, en elle-même, de nature à interdire au législateur d'adopter, ultérieurement, des dispositions légales subordonnant le bénéfice des avantages en cause à des conditions déterminées.

En l'espèce, les conditions de montant minimal et de durée qui ont été fixées par les dispositions transitoires en cause sont de nature à garantir, conformément d'ailleurs à l'objectif poursuivi par le législateur, que lesdits avantages soient réservés à ceux des intéressés ayant pour ressource principale ou unique une pension belge; sous réserve des considérations émises sous B.9, elles résistent au contrôle de constitutionnalité pour les raisons exposées sous B.5.1, B.5.2, B.6.1 et B.6.2 à propos des articles 242, § 1er, alinéa 2, et 244, alinéa 2, du C.I.R. 1992.

*Quant aux articles 27, § 3, alinéa 2, et 28, § 3, alinéa 2, de la loi du 28 décembre 1992*

B.9. Les articles 27, § 3, alinéa 2, et 28, § 3, alinéa 2, prévoient, à titre transitoire pour l'exercice d'imposition 1991, des règles identiques à celles déterminées par l'article 242, § 1er, alinéa 2, et 244, alinéa 2. Ils doivent être annulés pour les mêmes motifs que ceux énoncés sous B.3.3 et dans la même mesure.

*Quant à l'article 30, § 1er, de la loi du 28 décembre 1992*

B.10. L'article 30, § 1er, de la loi précitée du 28 décembre 1992 doit être annulé en tant qu'il règle l'entrée en vigueur des dispositions des articles 11 et 12 de la même loi qui se rapportent aux articles 242, § 1er, alinéa 2, et 244, alinéa 2, du C.I.R. 1992.

Par ces motifs,

la Cour

annule les articles 11, 27, § 3, alinéa 2, et 28, § 3, alinéa 2, de la loi du 28 décembre 1992 portant des dispositions fiscales, financières et diverses, ainsi que l'article 12 de la même loi en tant qu'il porte sur l'alinéa 2 de l'article 244 du C.I.R. 1992;

annule l'article 30, § 1er, de la loi précitée du 28 décembre 1992 en tant qu'il règle l'entrée en vigueur des dispositions des articles 11 et 12 de la même loi qui se rapportent aux articles 242, § 1er, alinéa 2, et 244, alinéa 2, du C.I.R. 1992;

rejette les recours pour le surplus.

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 26 avril 1994.

Le greffier,

Le président,

H. Van der Zwalmen

M. Melchior