

Numéro du rôle : 4444
Arrêt n° 16/2009 du 5 février 2009

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 466*bis* du Code des impôts sur les revenus 1992, inséré par la loi du 13 décembre 2002, posée par le Tribunal de première instance d'Anvers.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents M. Bossuyt et M. Melchior, et des juges P. Martens, R. Henneuse, E. De Groot, L. Lavrysen et J.-P. Snappe, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président M. Bossuyt,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* * *

I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par jugement du 12 mars 2008 en cause de Guy Hellinx et Ann Hintjens contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 18 mars 2008, le Tribunal de première instance d'Anvers a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 466*bis* du CIR 1992, tel qu'il était applicable pour l'exercice d'imposition 2004, viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution, lus isolément ou combinés avec l'article 172 de la Constitution et avec l'article 39 du Traité CE, en ce qu'il limite le champ d'application de cette disposition aux revenus professionnels reçus de l'étranger qui sont exonérés de l'impôt des personnes physiques en Belgique en vertu d'une convention internationale préventive de la double imposition, pour autant que la convention internationale le permette ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- Guy Hellinx et Ann Hintjens, demeurant à 2840 Reet-Rumst, Molenstraat 193;
- le Conseil des ministres.

Guy Hellinx et Ann Hintjens ont également introduit un mémoire en réponse.

A l'audience publique du 19 novembre 2008 :

- ont comparu :
 - . Me A. Claes, avocat au barreau de Bruxelles, pour Guy Hellinx et Ann Hintjens;
 - . Me A. van Lidth de Jeude, avocat au barreau d'Anvers, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs L. Lavrysen et J.-P. Snappe ont fait rapport;
- les avocats précités ont été entendus;
- l'affaire a été mise en délibéré.

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

II. *Les faits et la procédure antérieure*

Lorsqu'un habitant du Royaume reçoit de l'étranger des revenus professionnels qui sont exonérés de l'impôt des personnes physiques en Belgique en vertu d'une convention internationale préventive de la double imposition, la taxe communale additionnelle et la taxe d'agglomération additionnelle sont néanmoins calculées, pour autant que la convention internationale le permette, sur l'impôt des personnes physiques qui serait dû en Belgique si les revenus professionnels en question étaient tirés de sources situées en Belgique (article 466*bis* du Code des impôts sur les revenus 1992, en abrégé CIR 1992).

En vertu d'une convention internationale, conclue entre la Belgique et les Pays-Bas, les revenus professionnels d'origine néerlandaise sont exonérés de l'impôt des personnes physiques en Belgique. Toutefois, la convention permet que les impôts locaux additionnels soient perçus sur les revenus professionnels exonérés.

Guy Hellinx vit avec son épouse Ann Hintjens à Boom et est employé par une société néerlandaise. Dans le cadre de la cotisation à l'impôt des personnes physiques pour l'exercice d'imposition 2004, leurs revenus professionnels reçus de l'étranger ont été exonérés de l'impôt des personnes physiques et une taxe communale additionnelle de 8,5 p.c. a été perçue sur ceux-ci en application de l'article 466*bis* précité du CIR 1992.

Guy Hellinx et Ann Hintjens ont contesté la cotisation. Ils estiment que l'article 466*bis* du CIR 1992 est contraire à la Constitution et au droit européen et qu'il ne saurait dès lors être appliqué. Avant de se prononcer, le Tribunal de première instance d'Anvers pose la question préjudicielle précitée.

III. *En droit*

- A -

A.1. Guy Hellinx et Ann Hintjens soulignent en premier lieu qu'ils ne contestent pas la constitutionnalité de la loi d'assentiment à la convention internationale entre la Belgique et les Pays-Bas, mais seulement la législation, plus précisément l'article 466*bis* du CIR 1992, qui rend une discrimination possible du fait des conventions préventives de la double imposition conclues par la Belgique. Par conséquent, la jurisprudence qui se dégage des arrêts n^{os} 26/91 et 20/2004 de la Cour ne serait pas pertinente.

Ensuite, ils exposent que l'intention du législateur était double. D'abord, il souhaitait compenser la perte financière subie par les communes frontalières à la suite de l'abrogation du régime des travailleurs frontaliers. Parallèlement, il souhaitait faire contribuer au financement de leur commune, en proportion de leurs moyens, tous les habitants qui sont comparables en termes de revenus et de situation familiale, indépendamment du fait qu'ils acquièrent des revenus belges ou étrangers. Ces objectifs du législateur ne pourraient justifier la différence de traitement entre les contribuables, dès lors que la disposition en cause ne se limite pas aux habitants des communes frontalières, d'une part, et se limite, à tort, aux revenus professionnels, d'autre part, et ce, dans la mesure où la convention préventive de la double imposition le prévoit expressément et qu'elle ne vise donc pas d'autres revenus professionnels ou d'autres revenus d'origine étrangère. Ils soulignent que les objectifs du législateur peuvent être atteints autrement, notamment par l'octroi d'une dotation compensatoire aux communes préjudiciées ou en permettant aux communes de lever un impôt sur le revenu cadastral de la résidence qui est utilisée par le contribuable comme résidence principale en vertu d'un droit personnel ou d'un droit réel.

A.2. Guy Hellinx et Ann Hintjens soutiennent qu'entre les habitants du Royaume qui reçoivent des revenus professionnels, il est établi une distinction sur la base de la nature des revenus (revenus professionnels ou autres revenus) et sur la base de la portée des conventions conclues par la Belgique et qu'aucune distinction n'est établie, à tort, sur la base de la localisation des communes. Ils contestent le caractère objectif de ces critères de distinction. Le même régime s'applique *grosso modo* pour les Pays-Bas et l'Allemagne (et l'on tente d'organiser ce même régime pour la France également), alors qu'un autre régime totalement différent s'applique au Luxembourg (il y est prévu une compensation directe pour les communes). Les habitants belges qui acquittent la taxe communale additionnelle en Belgique sur leurs revenus exonérés par convention provenant d'Allemagne bénéficieraient de surcroît dans ce pays d'une réduction d'impôt de 8 p.c., instaurée à titre de compensation. Guy Hellinx et Ann Hintjens en déduisent que seule la convention avec les Pays-Bas répond aux aspirations des communes frontalières belges. Par ailleurs, une quelconque explication au fait que la taxe communale additionnelle ne concerne que les revenus professionnels ferait complètement défaut.

Par ailleurs, ils contestent le caractère raisonnable des critères de distinction. En effet, le législateur entendait compenser le dommage financier subi par les communes frontalières, alors que la disposition en cause s'applique à toutes les communes. Les habitants d'une commune qui sont comparables en termes de revenus et

de situation familiale devraient contribuer, en proportion de leurs moyens, au financement de leur commune, indépendamment du fait qu'ils reçoivent des revenus belges ou étrangers, mais seuls les habitants du Royaume qui perçoivent des revenus professionnels exonérés, visés dans les conventions en question, sont soumis à la taxe communale additionnelle et les autres revenus exonérés ne sont pas visés. Or, tant la personne qui perçoit des revenus professionnels exonérés que celle qui perçoit d'autres revenus exonérés bénéficient des mêmes services communaux. Il en irait de même pour la personne qui reçoit des revenus d'origine étrangère d'un pays n'ayant pas conclu de convention préventive de la double imposition, pour lesquels la taxe communale additionnelle est réduite en raison de l'application de l'article 156 du CIR 1992.

A.3. En toute hypothèse, Guy Hellinx et Ann Hintjens estiment qu'il n'existe aucun rapport raisonnable de proportionnalité entre le moyen employé, à savoir l'application de la taxe communale additionnelle aux habitants du Royaume concernés, et les objectifs visés. En outre, la mesure violerait également le droit à la libre circulation des travailleurs, garanti par l'article 39 du Traité CE, ce qui exclurait tout rapport raisonnable de proportionnalité. Cette disposition interdit la discrimination fondée sur la nationalité (ou sur la qualité d'habitant), mais interdit également les entraves non discriminatoires, à savoir toutes les réglementations qui empêchent ou qui rendent plus difficile l'accès au marché d'un autre Etat membre. La double imposition dans l'Etat de résidence et dans l'Etat où l'activité est exercée serait considérée par la doctrine comme une entrave indirecte. De même, on considérerait comme une telle entrave le fait qu'une mesure fiscale déterminée impose des frais ou des charges supplémentaires à une personne qui fait usage de son droit à la libre circulation.

La double imposition qui se manifesterait dans le cadre d'un emploi transfrontalier est évitée grâce aux conventions bilatérales dites préventives de la double imposition, le plus souvent établies sur la base du modèle de l'OCDE. Comme Guy Hellinx et Ann Hintjens l'ont déjà exposé, les revenus professionnels reçus des Pays-Bas et d'Allemagne (et peut-être de France dans le futur) ne sont pas complètement exonérés d'impôts belges. Le régime belge impose donc une pression fiscale plus élevée aux habitants qui vont travailler dans ces pays par rapport aux habitants qui vont travailler dans d'autres Etats membres européens. Enfin, il est renvoyé à cet égard à la jurisprudence de la Cour de justice, dont il ressort que les articles 39 et 43 du Traité CE interdisent qu'une réglementation nationale traite de manière moins favorable les ressortissants de la Communauté lorsqu'ils souhaitent être occupés comme employés ou comme indépendants sur le territoire de plus d'un Etat membre.

A.4. Le Conseil des ministres constate en premier lieu que la disposition en cause est applicable à tous les habitants du Royaume ayant des revenus professionnels provenant de l'étranger qui sont exonérés de l'impôt des personnes physiques en Belgique en vertu d'une convention internationale préventive de la double imposition, pour autant que la convention internationale en question le permette. Si des habitants du Royaume acquièrent des revenus professionnels en application d'une même convention préventive de la double imposition, ils sont donc traités d'une manière égale en ce qui concerne la taxe communale additionnelle. Par conséquent, le principe d'égalité ne serait pas violé.

Par ailleurs, le Conseil des ministres observe que la perception de l'impôt pour les habitants du Royaume qui perçoivent des revenus professionnels exonérés en vertu de la convention belgo-néerlandaise préventive de la double imposition est plus avantageuse que la perception de l'impôt pour les habitants du Royaume qui acquièrent leurs revenus professionnels en Belgique. Pour ces derniers, la taxe communale additionnelle est calculée sur tous leurs revenus, alors que pour les premiers, cette taxe est uniquement calculée sur leurs revenus professionnels acquis aux Pays-Bas, mais exonérés en Belgique. De surcroît, pour les habitants du Royaume qui obtiennent aux Pays-Bas des revenus professionnels (exonérés en Belgique), la taxe communale additionnelle est uniquement calculée sur une base imposable nette (après déduction des impôts étrangers) au lieu d'être calculée sur une base imposable brute tel que c'est le cas pour les habitants du Royaume qui perçoivent leurs revenus professionnels en Belgique.

A.5. S'il devait quand même être question d'une différence de traitement, le Conseil des ministres estime que celle-ci est justifiée. En effet, il ressortirait des travaux préparatoires de la disposition en cause que le législateur visait à permettre l'établissement de la taxe communale sur les revenus étrangers exonérés afin de financer toutes les communes, non pas uniquement les communes frontalières avec les Pays-Bas. Puisque les personnes qui vivent en Belgique et travaillent aux Pays-Bas utilisent les infrastructures de la commune (bibliothèque, écoles, etc.), il serait légitime d'un point de vue fiscal qu'elles soient redevables des taxes communales additionnelles. Et ce principe ne s'applique pas uniquement dans la zone frontalière. Le champ d'application de la disposition en cause n'est pas limité à une seule convention préventive de la double imposition ou à ces communes frontalières.

Par conséquent, le Conseil des ministres estime que le régime est pertinent par rapport à l'objectif poursuivi. Tout habitant du Royaume qui travaille en Belgique ou à l'étranger contribuera au financement de la commune. Dans un contexte international, cette situation n'est possible qu'à condition que la convention préventive de la double imposition le prévoie. A cet égard, le Conseil des ministres rappelle que chaque pays conserve la souveraineté de déterminer le contenu de ses propres conventions préventives de la double imposition. Il renvoie également à l'arrêt n° 20/2004 de la Cour. Une comparaison avec d'autres pays ne serait dès lors pas pertinente. La circonstance que la disposition en cause ne concerne que les revenus professionnels trouverait une explication dans le fait que l'abrogation du régime des travailleurs frontaliers ne présente des conséquences que pour cette catégorie de revenus. Le Conseil des ministres est d'avis que la mesure n'emporte aucun effet disproportionné étant donné qu'elle n'excède pas ce qui est nécessaire.

A.6. A l'estime du Conseil des ministres, la Cour devra exercer son contrôle en tenant compte de ce qu'il ne s'agit pas, dans l'affaire présente, d'un acte de souveraineté unilatéral mais d'une norme conventionnelle par laquelle la Belgique a pris un engagement de droit international public vis-à-vis d'un autre Etat et qui produit également des effets en dehors de l'ordre juridique interne. Le Conseil des ministres observe que la Cour ne peut prendre pour point de comparaison des situations fiscales qui échappent à l'ordre juridique belge et que le principe d'égalité n'exige pas que, dans chacune des conventions qu'elle conclut avec les Etats voisins pour éviter les phénomènes de double imposition, la Belgique se préoccupe d'assurer aux personnes concernées cas par cas le système qui leur serait à tout moment le plus favorable. Le fait que des contribuables qui entrent dans le champ d'application de conventions internationales différentes soient traités différemment ne constituerait pas en soi une discrimination. Il renvoie à cet égard encore une fois à l'arrêt n° 20/2004 de la Cour.

L'application de l'article 466*bis* du CIR 1992 n'est possible, précise le Conseil des ministres, que dans la mesure où le partenaire à la convention est prêt à marquer son accord à cet égard. Depuis l'instauration de la convention belgo-néerlandaise préventive de la double imposition, la Belgique s'est attelée à l'introduction de ce régime. Etant donné qu'un tel régime ne peut être institué qu'à la faveur d'une renégociation d'une convention existante ou de la conclusion d'une nouvelle convention, l'introduction de la taxe communale additionnelle dans les autres conventions se déroule très lentement. Toutefois, le Conseil des ministres observe que le législateur vise à faire en sorte que la taxe communale additionnelle soit également introduite pour les autres Etats voisins. La limitation aux Etats voisins serait objectivement et raisonnablement justifiée parce que seuls les habitants qui travaillent dans un Etat voisin utiliseraient les infrastructures communales de la même manière que les habitants du Royaume qui vivent et travaillent en Belgique.

A.7. La prémisse selon laquelle les habitants du Royaume qui travaillent dans un pays avec lequel aucune convention préventive de la double imposition n'a été conclue bénéficieraient de la réduction d'impôt prévue à l'article 156 du CIR 1992 et qu'ils payeraient de la sorte une taxe communale moindre est incorrecte, selon le Conseil des ministres, qui souligne qu'avant que cette réduction d'impôt ne s'applique aux revenus professionnels obtenus à l'étranger, ceux-ci doivent y avoir été imposés et que le contribuable doit en apporter la preuve. Dans ce cas également, le principe constitutionnel d'égalité et de non-discrimination n'exigerait pas que pour toutes les situations internationales, l'Etat belge doive régler la matière de manière analogue à celle de la convention belgo-néerlandaise préventive de la double imposition et la Cour devrait uniquement vérifier s'il n'existe pas entre les contribuables des différences de traitement qui ne sont susceptibles d'aucune justification raisonnable, ce qui ne serait pas le cas en l'espèce. Du reste, le Conseil des ministres observe que le régime prévu à l'article 156 du CIR 1992 ne concerne que des Etats pour lesquels il est impossible de revenir régulièrement en Belgique, de sorte que ces habitants du Royaume ne font pas ou font beaucoup moins usage des infrastructures communales.

A.8. En ce qui concerne l'article 39 du Traité CE, le Conseil des ministres renvoie à la jurisprudence de la Cour de justice selon laquelle, en l'absence de mesures d'unification ou d'harmonisation communautaires, les Etats membres sont compétents pour déterminer les critères d'imposition des revenus et de la fortune en vue d'éliminer, le cas échéant, par la conclusion de conventions fiscales bilatérales, les doubles impositions. Dans ce contexte, les Etats membres sont libres, dans le cadre des conventions bilatérales préventives de la double imposition, de fixer les facteurs de rattachement qui répartissent le pouvoir d'imposition. Toutefois, lors de l'exercice du pouvoir d'imposition ainsi réparti, les Etats membres sont tenus de se conformer aux règles communautaires et, plus particulièrement, de respecter le principe de l'égalité de traitement entre les ressortissants d'autres Etats membres et leurs propres ressortissants qui ont fait usage des libertés garanties par le Traité.

Partant du principe que la situation litigieuse relève de l'application de l'article 39 du Traité CE, le Conseil des ministres n'aperçoit pas en quoi un régime tel qu'il est visé à l'article 466*bis* du CIR 1992 porterait atteinte aux droits garantis par l'article 39 du Traité CE, en particulier l'interdiction de discrimination fondée sur la nationalité. En effet, la réglementation en cause est applicable indépendamment de la nationalité de l'habitant concerné. Tous les habitants du Royaume qui se trouvent dans des circonstances identiques sont traités de la même manière.

A.9. Selon Guy Hellinx et Ann Hintjens, le Conseil des ministres utilise des catégories qui ne sont pas pertinentes dans le cadre de la question préjudicielle. Certes, il n'y a aucune violation du principe d'égalité si l'on ne tient compte que de la catégorie des habitants du Royaume ayant des revenus professionnels provenant de l'étranger qui sont exonérés de l'impôt des personnes physiques en Belgique en vertu d'une convention internationale préventive de la double imposition, pour autant que la convention internationale en question le permette. Une comparaison avec la catégorie des habitants belges du Royaume qui acquièrent uniquement des revenus professionnels en Belgique ne serait pas non plus pertinente. En effet, l'intention était de faire contribuer les habitants ayant des revenus étrangers au financement de leur commune.

Ils soulignent que la comparaison doit s'établir avec les catégories suivantes : (a) les habitants du Royaume qui acquièrent d'autres revenus exonérés que des revenus professionnels dans des pays pour lesquels la convention internationale autorise la perception de la taxe communale additionnelle sur les revenus professionnels, (b) les habitants du Royaume qui acquièrent des revenus professionnels exonérés ou d'autres revenus exonérés dans des pays pour lesquels la convention internationale n'autorise pas la perception de la taxe communale additionnelle sur les revenus professionnels, et (c) les habitants du Royaume qui travaillent dans un pays avec lequel la Belgique n'a pas conclu de convention préventive de la double imposition et qui bénéficient donc de la réduction d'impôt prévue à l'article 156 du CIR 1992 sur leurs revenus obtenus de l'étranger, ce qui a pour conséquence qu'ils ne doivent que partiellement acquitter la taxe communale additionnelle sur leurs revenus étrangers.

A.10. En ce qui concerne l'objectif poursuivi par le législateur, Guy Hellinx et Ann Hintjens contestent que le financement de toutes les communes était visé. Ils estiment que l'objectif était uniquement d'éviter un préjudice financier pour les communes frontalières. Pour justifier l'applicabilité à toutes les communes, le Conseil des ministres estime qu'un quelconque renvoi à l'abrogation du régime des travailleurs frontaliers n'est pas convaincant, mais en ce qui concerne la limitation à la catégorie des revenus professionnels, le Conseil des ministres renvoie toutefois au régime des travailleurs frontaliers ou à la disparition de celui-ci. Guy Hellinx et Ann Hintjens y voient une contradiction dans la défense du Conseil des ministres. Ils estiment que tous les revenus exonérés doivent être visés. Un habitant du Royaume qui travaille à l'étranger utilisera par exemple moins les équipements communaux, parce qu'il est moins présent dans la commune, qu'un habitant du Royaume qui acquiert de manière uniquement passive des revenus (locatifs) provenant de l'étranger.

La thèse du Conseil des ministres en ce qui concerne l'article 156 du CIR 1992 fait totalement abstraction, selon Guy Hellinx et Ann Hintjens, des moyens de transport modernes. Ils allèguent en outre qu'une personne qui travaille plus loin séjournera durant de plus longues périodes en Belgique et fera donc davantage usage d'un certain nombre d'équipements qu'une personne qui travaille plus près et qui ne vient en Belgique que pour les week-ends et les périodes de vacances et qui est donc confrontée aux heures de fermeture des services concernés. En ce qui concerne enfin l'article 39 du Traité CE, ils soulignent que cette disposition vise non seulement une discrimination fondée sur la nationalité, mais également une discrimination fondée sur la qualité d'habitant.

- B -

B.1. L'article 466*bis* du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992), tel qu'il a été introduit par l'article 2 de la loi du 13 décembre 2002, dispose :

« Lorsqu'un habitant du Royaume reçoit de l'étranger des revenus professionnels qui sont exonérés de l'impôt des personnes physiques en Belgique en vertu d'une convention

internationale préventive de la double imposition, la taxe communale additionnelle et la taxe d'agglomération additionnelle visées à l'article 466 sont néanmoins calculées, pour autant que la convention internationale le permette, sur l'impôt des personnes physiques qui serait dû en Belgique si les revenus professionnels en question étaient tirés de sources situées en Belgique ».

B.2. Le juge *a quo* demande à la Cour si le champ d'application limité de cette disposition viole les articles 10 et 11 de la Constitution, combinés ou non avec l'article 172 de la Constitution et avec l'article 39 du Traité CE. Il constate que l'article 466*bis* du CIR 1992 n'est pas applicable à :

- un habitant du Royaume qui perçoit d'autres revenus exonérés que des revenus professionnels provenant de pays pour lesquels la convention internationale autorise la perception de la taxe communale additionnelle sur les revenus professionnels;

- un habitant du Royaume qui perçoit des revenus professionnels exonérés ou d'autres revenus exonérés provenant de pays pour lesquels la convention internationale n'autorise pas la perception de la taxe communale additionnelle sur les revenus professionnels;

- un habitant du Royaume qui travaille dans un pays avec lequel la Belgique n'a pas conclu de convention préventive de la double imposition et qui, partant, bénéficie de la réduction d'impôt prévue à l'article 156 du CIR 1992 sur ses revenus acquis à l'étranger, ce qui a pour conséquence qu'il ne doit que partiellement payer la taxe communale additionnelle sur ses revenus étrangers.

B.3. Les articles 10 et 11 de la Constitution garantissent le principe d'égalité et de non-discrimination. L'article 172 de la Constitution constitue une application particulière de ce principe en matière fiscale. L'article 39 du Traité CE garantit la libre circulation des travailleurs.

La Cour doit rechercher si le législateur a violé les dispositions précitées en établissant une distinction fondée sur l'existence d'une convention internationale préventive de la double imposition, sur le contenu de cette convention internationale (autorisation ou non de percevoir la taxe communale additionnelle ou la taxe d'agglomération additionnelle) et sur la nature des

revenus (revenus professionnels ou autres revenus) qui entrent en ligne de compte pour le calcul de ces impôts locaux additionnels.

B.4. La disposition en cause a été introduite dans le CIR 1992 à la suite de la convention conclue entre le Royaume de Belgique et le Royaume des Pays-Bas « tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune », des protocoles Ier et II et de l'échange de lettres, faits à Luxembourg le 5 juin 2001. La loi d'assentiment du 11 décembre 2002, la convention, les protocoles et les lettres ont été publiés au *Moniteur belge* du 20 décembre 2002.

L'article 23, § 1er, a), de cette convention dispose :

« Lorsqu'un résident de la Belgique reçoit des revenus, autres que des dividendes, des intérêts ou des redevances visées à l'article 12, paragraphe 5, ou possède des éléments de fortune qui sont imposés aux Pays-Bas conformément aux dispositions de la présente Convention, la Belgique exempte de l'impôt ces revenus ou ces éléments de fortune, mais elle peut, pour calculer le montant de ses impôts sur le reste du revenu ou de la fortune de ce résident, appliquer le même taux que si les revenus ou les éléments de fortune en question n'avaient pas été exemptés ».

Quant à cette disposition, le protocole Ier mentionne (point 24, a)) :

« Pour la détermination des taxes additionnelles établies par les communes et agglomérations belges, la Belgique tient compte, nonobstant les dispositions de l'article 23, paragraphe 1er, a, et toute autre disposition de la Convention, des revenus professionnels exemptés en vertu de l'article 23, paragraphe 1er, a. Ces taxes additionnelles sont calculées sur l'impôt qui serait dû en Belgique si les revenus en question étaient tirés de sources belges ».

B.5. L'insertion de la disposition en cause a été jugée nécessaire parce que l'article 466 du CIR 1992 « ne permet pas actuellement la perception de taxes additionnelles communales et d'agglomération sur des revenus exonérés par convention » (*Doc. parl.*, Chambre, 2002-2003, n° 2062/001, p. 5). Elle a été formulée en termes généraux pour être également applicable aux cas où une autre convention préventive des doubles

impositions comporterait une disposition analogue à celle du protocole Ier annexé à la convention belgo-néerlandaise (*ibid.*, pp. 5 et 10).

B.6. La disposition en cause a pour conséquence que les impôts locaux additionnels sont perçus sur les revenus professionnels exonérés de l'impôt des personnes physiques acquis par des personnes qui habitent sur le territoire d'une commune belge, mais qui travaillent à l'étranger, du moins pour autant que la convention internationale le permette. Ainsi, ces personnes contribuent au financement de la commune où elles habitent et dans laquelle elles sont raisonnablement présumées faire usage, de même que, le cas échéant, les membres de leur famille, des infrastructures et des services communaux.

B.7. Il appartient au législateur de déterminer les contribuables soumis à la taxe communale additionnelle et à la taxe d'agglomération additionnelle. Il dispose en la matière d'une marge d'appréciation étendue.

Lorsque le législateur souhaite assujettir aux impôts locaux additionnels une des catégories d'habitants qui échappent à ces impôts, il doit nécessairement tenir compte des difficultés qui sont liées à la perception de l'impôt, particulièrement en ce qui concerne les frais administratifs et d'infrastructure qui en découlent pour l'administration chargée du recouvrement.

B.8. La mesure litigieuse repose sur un critère de distinction objectif : seuls les habitants du Royaume qui perçoivent des revenus professionnels de l'étranger, lesquels sont exonérés de l'impôt des personnes physiques en Belgique en vertu d'une convention internationale préventive de la double imposition, sont soumis à la taxe communale additionnelle et à la taxe d'agglomération additionnelle, pour autant que la convention internationale le permette.

B.9. La mesure contestée est pertinente pour atteindre l'objectif poursuivi par le législateur : la catégorie des habitants d'une commune qui perçoivent des revenus de l'étranger qui sont exonérés en Belgique de l'impôt des personnes physiques en vertu d'une convention internationale préventive de la double imposition échapperait dans le cas contraire aux taxes locales additionnelles. La différence de traitement fondée sur l'existence d'une

convention internationale préventive de la double imposition est, par conséquent, raisonnablement justifiée.

B.10. En ce qui concerne la différence de traitement fondée sur le contenu de la convention internationale préventive de la double imposition (autorisation ou absence d'autorisation de percevoir la taxe communale additionnelle ou la taxe d'agglomération additionnelle), la Cour doit prendre en considération le fait que le législateur ne peut pas agir de manière unilatérale dans des matières transfrontalières.

Au demeurant, le principe d'égalité n'exige pas que, dans chacune des conventions qu'elle conclut avec d'autres pays pour éviter les doubles impositions, la Belgique se préoccupe d'assurer cas par cas aux contribuables le régime qui leur serait à tout moment le plus favorable, ni que l'Etat belge ne puisse conclure des conventions avec d'autres parties contractantes qu'à la condition que ces conventions règlent les mêmes matières de manière analogue. Le mode d'organisation différent du système fiscal dans les divers pays et les taux d'imposition distincts qui y sont applicables peuvent avoir pour conséquence que d'autres solutions soient choisies pour des situations qui, du point de vue de l'ordre juridique belge, sont analogues.

Par conséquent, il n'est pas manifestement déraisonnable qu'un habitant du Royaume ayant des revenus professionnels provenant de l'étranger qui sont exonérés en Belgique de l'impôt des personnes physiques en vertu d'une convention internationale préventive de la double imposition ne soit soumis aux impôts locaux additionnels que pour autant que la convention internationale le permette.

B.11. Les habitants du Royaume ayant des revenus professionnels provenant de l'étranger qui sont exonérés de l'impôt des personnes physiques en Belgique en vertu d'une convention internationale préventive de la double imposition sont, il est vrai, soumis aux impôts locaux additionnels, pour autant que la convention internationale le permette, mais la base imposable n'est pas entièrement la même que celle des personnes qui travaillent en Belgique. Pour ces dernières, les impôts locaux additionnels sont calculés sur tous leurs revenus, tandis que pour les personnes qui travaillent à l'étranger, les impôts locaux additionnels ne sont calculés que sur leurs revenus professionnels.

Eu égard à la marge d'appréciation étendue dont dispose le législateur en matière fiscale, ainsi qu'il a été exposé en B.7, la différence de traitement fondée sur la nature des revenus ne peut pas être considérée comme manifestement disproportionnée.

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

Selon la jurisprudence constante de la Cour de justice des Communautés européennes, en l'absence de mesures d'unification ou d'harmonisation communautaire, les Etats membres sont compétents pour déterminer les critères d'imposition des revenus et de la fortune en vue d'éliminer, le cas échéant par la conclusion de conventions fiscales bilatérales, les doubles impositions. Dans ce contexte, les Etats membres sont libres, dans le cadre des conventions bilatérales, de fixer les facteurs de rattachement qui répartissent la compétence fiscale. Toutefois, en ce qui concerne l'exercice du pouvoir d'imposition ainsi réparti, les Etats membres sont tenus de se conformer aux règles communautaires et, plus particulièrement, de respecter le principe du traitement égal des ressortissants des autres Etats membres et de leurs propres ressortissants qui ont fait usage des libertés garanties par le Traité (CJCE, 12 mai 1998, n° C-336/96, *Gilly*, §§ 24 et 30; 12 décembre 2002, n° C-385/00, *de Groot*, §§ 93 et 94; 16 octobre 2008, C-527/06, *Renneberg*, §§ 48 et 51).

Sans qu'il soit nécessaire d'examiner si l'assujettissement aux impôts locaux additionnels constitue une mesure restrictive de la liberté de circulation, il suffit de constater dans ce cas que la mesure en cause est applicable indépendamment de la nationalité de l'habitant du Royaume, qu'elle tend à faire contribuer les habitants d'une commune au financement de

celle-ci et, partant, qu'elle poursuit un objectif qui peut être considéré comme d'intérêt général, qu'elle est de nature, pour les raisons mentionnées en B.7 à B.11, à en garantir la réalisation et qu'elle n'est pas manifestement disproportionnée à cet objectif.

B.13. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 466*bis* du Code des impôts sur les revenus 1992 ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution, combinés ou non avec l'article 172 de la Constitution et avec l'article 39 du Traité CE.

Ainsi prononcé en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989, à l'audience publique du 5 février 2009.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Bossuyt