

# Version anonymisée

-1282880-

C-119/24 - 1

**Affaire C-119/24 [Chefquet] <sup>i</sup>**

**Demande de décision préjudicielle**

**Date de dépôt:**

14 février 2024

**Juridiction de renvoi:**

Cour d'appel de Liège (Belgique)

**Date de la décision de renvoi:**

5 février 2024

**Partie demanderesse:**

DK

JO

**Partie défenderesse:**

État belge, représenté par le Ministre des Finances

---

**Cour d'appel**

**Liège**

**Arrêt**

de la NEUVIÈME B chambre civile

**Expédition(s) délivrée(s) à :**

<sup>i</sup> Le nom de la présente affaire est un nom fictif. Il ne correspond au nom réel d'aucune partie à la procédure.

Huissier :	Huissier :	Huissier :
Avocat:	Avocat:	Avocat:
Partie :	Partie :	Partie :
Liege, le	Liege, le	Liege, le
Cout:	Cout:	Cout:
CIV:	CIV:	CIV:

**A destination du Receveur :**

Présenté le
Non enregistrable

**EN CAUSE DE :**

1. **DK**, [OMISSIS] et son épouse
2. **JO**, [OMISSIS]

domiciliés ensemble à F-75015 PARIS, [OMISSIS] faisant tous deux élection de domicile en l'étude de leur conseil, Maître Chantal LOURTIE, avocat à 4000 LIEGE, place Saint-Lambert, 70/B01

parties appelantes,

comparaissant personnellement en ce qui concerne DK et par leur conseil Maître Chantal LOURTIE, avocat à 4000 LIEGE, place Saint-Lambert, 70/B01,

**CONTRE :**

**ETAT BELGE**, inscrit à la Banque-Carrefour des Entreprises sous le numéro 0357.159.357, représenté par le Ministre des Finances, dont le cabinet est établi à 1000 BRUXELLES, rue de la Loi, 12, poursuites et diligences du Conseiller général, Directeur du Centre P Bruxelles, dont les bureaux sont établis à 1000 BRUXELLES, boulevard du Jardin Botanique, 50 B3811, représenté par Madame Vinciane DIFFELS, attaché, dont les bureaux sont établis à 4000 LIEGE, rue de Fragnée, 2/bte 80,

partie intimée,

comparaissant par Madame Vinciane DIFFELS, fonctionnaire d'administration fiscale,

Vu les feuilles d'audiences des 24 février 2020,  
13 décembre 2022, 15 janvier 2024 et de ce jour.

**APRÈS EN AVOIR DÉLIBÉRÉ :**

Vu le dossier de procédure en forme régulière et notamment :

- le jugement du Tribunal de première instance de Namur, division Namur, du 20 janvier 2016 ;
- l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 6 juin 2019 ;
- la requête d'appel reçue au greffe de la Cour le 3 février 2020 ;
- les conclusions et les dossiers des parties.

L'appel a été interjeté dans les formes et délai légaux, sa recevabilité n'est pas contestée et il n'existe aucun moyen d'irrecevabilité à soulever d'office par la Cour.

En conséquence, l'appel doit être déclaré recevable.

I- Les faits, antécédents de procédure et l'objet du litige

Les appelants sont résidents français durant les périodes imposables et exercices d'imposition en cause.

DK exerçait une activité de professeur dans plusieurs universités belges et de directeur de recherche au centre national de la recherche scientifique à Paris et son épouse, JO, exerçait une activité de salariée en France mais n'exerce plus d'activité professionnelle depuis l'année 2000.

La contestation concerne les cotisations à l'impôt des non-résidents établies à charge des appelants pour l'exercice d'imposition 1992 (article 3703156), de l'appelant pour les exercices d'imposition 1993 (article 446111), 1994 (article 753396607), 1995 (article 765512014), 1996 (article 773548087), 1997 (article 784447244), 1998 (article 795585115) et des appelants pour les exercices d'imposition 2001 (article 737302289), 2002 (article 446184), 2003 (article 759218850), 2007 (article 795784100), 2008 (article 709290596) et 2009 (article 711363238) <sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Cf. pièces 7,19,24,34,39 et 45 de la sous-farde 1 du dossier administratif, pièces 40,60-61 et 76 de la sous-farde 2 du dossier administratif, pièces 14 à 17 de la farde 3 du dossier administratif et pièces 22-26 et 37-40 de la farde 4 du dossier administratif.

Les réclamations relatives aux cotisations précitées des exercices d'imposition 1992, 1994, 1995, 1996, 1997 et 1998 ont été rejetées par décision administrative du 23 juin 2004 <sup>2</sup> et l'appelant a porté la contestation relative à ces cotisations et à celle de l'exercice d'imposition 1993 devant le Tribunal de première instance de Namur par requête reçue au greffe le 17 septembre 2004 <sup>3</sup>.

Les réclamations relatives aux cotisations précitées des exercices d'imposition 1993 et 2001 à 2003 ont été rejetées par décision administrative du 1<sup>er</sup> juin 2007, sous réserve d'un dégrèvement partiel de la cotisation de l'exercice d'imposition 1993 <sup>4</sup> et les appelants ont porté la contestation relative à ces cotisations devant le Tribunal de première instance de Namur par requête reçue au greffe le 3 février 2008 <sup>5</sup>.

La réclamation relative à la cotisation précitée de l'exercices d'imposition 2007 a été déclarée recevable mais non fondée par décision administrative du 15 janvier 2010 <sup>6</sup> et les appelants ont porté la contestation devant le Tribunal de première instance de Namur par requête reçue au greffe le 17 septembre 2010 <sup>7</sup>.

La réclamation relative à la cotisation précitée de l'exercice d'imposition 2008 a été déclarée recevable et partiellement fondée par décision administrative du 22 septembre 2011 et, par décision administrative du même jour, la réclamation relative à la cotisation précitée de l'exercice d'imposition 2009 a été déclarée recevable mais non fondée <sup>8</sup>, les appelants portant la contestation relative à ces deux cotisations devant le Tribunal de première instance de Namur par requête reçue au greffe le 16 décembre 2011 <sup>9</sup>.

Par jugement du 20 janvier 2016, le premier juge a joint les quatre causes du chef de connexité, a dit les demandes recevables, sauf en ce qui concerne la demande formulée par requête déposée le 17 septembre 2004 en ce qu'elle vise la cotisation de l'exercice d'imposition 1993 et la demande tendant à ce que le Tribunal dise pour droit que la cotisation relative à l'exercice d'imposition 1991 est atteinte par le délai de prescription, a dit non fondées les demandes tendant à l'annulation des décisions directoriales rendues les 23 juin 2004 et 3 décembre 2007, a dit non fondée la demande tendant à ce que les sommes de 14.2018 BEF, de 21.708 BEF

<sup>2</sup> Cf. pièces 156-162 de la sous-farde 1 du dossier administratif.

<sup>3</sup> Cf. pièce 1 d'un des dossiers de procédure d'instance.

<sup>4</sup> Cf. pièces 90 à 102 de la sous-farde 2 du dossier administratif.

<sup>5</sup> Cf. pièce 1 d'un des dossiers de procédure d'instance.

<sup>6</sup> Cf. pièces 24 à 30 de la sous-farde 3 du dossier administratif.

<sup>7</sup> Cf. pièce 1 d'un des dossiers de procédure d'instance.

<sup>8</sup> Cf. pièces 55 à 70 de la sous-farde 4 du dossier administratif.

<sup>9</sup> Cf. pièce 1 d'un des dossiers de procédure d'instance.

et de 21.590 BEF, dont l'Etat belge s'est reconnu redevable envers les demandeurs et qui auraient été imputées sur les cotisations litigieuses, soient remboursées aux demandeurs, majorées des intérêts moratoires, a dit non fondée la demande tendant à l'annulation des cotisations litigieuses au motif qu'elles auraient été établies sur la base des articles 243 et 244 du CIR/92 dont l'application devrait être écartée car ils introduiraient eux-mêmes une discrimination injustifiée contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution entre les non-résidents résidents en France et ceux résidents dans d'autres Etats, avant dire droit, a posé deux questions préjudicielles à la Cour constitutionnelle, a réservé à statuer pour le surplus dans l'attente de la réponse aux questions posées par la Cour constitutionnelle et a placé les causes jointes au rôle.

Par arrêt du 6 juin 2019 <sup>10</sup>, la Cour constitutionnelle a dit pour droit :

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

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

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

Les appelants ont interjeté appel du jugement du Tribunal de première instance de Namur, division Namur, du 20 janvier 2016 par requête reçue au greffe de la Cour le 3 février 2020.

<sup>10</sup> [OMISSIS].

Ils concluent à la recevabilité et au fondement de l'appel, demandent à la Cour la réformation du jugement déféré et d'annuler la décision directoriale rendue le 23 juin 2004 relative aux exercices d'imposition 1992-1994-1995-1996-1997-1998 et de déclarer en conséquence nulles les cotisations des exercices d'imposition 1991 à 1998, d'annuler la décision directoriale rendue le 3 décembre 2007 relative à l'exercice d'imposition 2003 et d'annuler en conséquence la cotisation afférente à cet exercice, de déclarer prescrites les créances fiscales nées de ces cotisations et, avant dire droit au fond et pour l'ensemble des exercices qui font l'objet de la présente cause, ainsi que les causes pendantes au rôle des Tribunaux de première instance de Namur et de Bruxelles, de poser à la Cour de justice de l'Union Européenne les deux questions préjudicielles suivantes :

- L'article 45 TFUE s'oppose-t-il à l'application de l'article 245 du Code belge des impôts sur les Revenus, en tant que cet article assujettit le contribuable non-résident à un supplément d'impôt d'Etat de 6-7 % par rapport à celui qu'il acquitterait s'il était habitant du Royaume ; supplément établi par analogie à l'impôt local qu'établissent les agglomérations et communes belges à la charge des habitants du royaume qui ont leur résidence principale dans ces agglomérations et communes ?

- L'article 45 TFUE s'oppose-t-il à l'application de l'article 243 du Code belge des Impôts sur les Revenus, en ce que cet article retire au contribuable non-résident la quotité exemptée d'impôt, montant de base, tel que définis par les articles 130-131 du même code ? S'oppose-t-il également à ce que, en vertu de la convention franco-belge préventive de la double imposition, article 25-2, cette même quotité exemptée, montant de base, soit pour le non-résident réduite au prorata de la part de ses revenus de source belge dans son revenu mondial ?

Il est également demandé à la Cour de réserver à statuer sur le fond « quant à ce » et de réserver les dépens des deux instances.

L'Etat belge conclut à la recevabilité et au fondement très partiel du recours.

Il demande à la Cour de déclarer non fondée la demande des parties appelantes visant à ce que la Cour de céans, avant dire droit, pose deux questions préjudicielles à la Cour de Justice de l'Union européenne, de confirmer le jugement dont appel et les cotisations litigieuses des exercices d'imposition 1993 à 1998 et 2001 à 2009, de statuer ce que de droit en ce qui concerne la demande d'annulation et/ou de dégrèvement de la cotisations litigieuse de l'exercice d'imposition 1992 et d'ordonner la compensation des dépens.

## II- Discussion

### Quant à l'irrecevabilité des deux demandes prononcée par le premier juge

Le premier juge a prononcé l'irrecevabilité de deux demandes des appelants et ces derniers ne remettent pas en cause, devant la Cour, le jugement sur ce point.

Il s'ensuit que la Cour n'est pas saisie de la question de l'irrecevabilité de ces deux demandes <sup>11</sup> et qu'il n'y a pas lieu de confirmer le jugement déferé sur ce point, comme le postule l'intimé.

Quant à la demande d'annulation de la décision directoriale rendue le 23 juin 2004 relative aux exercices d'imposition 1992-1994-1995-1996-1997-1998 entraînant la nullité des cotisations des exercices d'imposition 1991 à 1998 et quant à la demande d'annulation de la décision directoriale rendue le 3 décembre 2007 en tant qu'elle est relative à la cotisation de l'exercice d'imposition 1993 entraînant l'annulation de la cotisation afférente à cet exercice

Les appelants admettent en termes de conclusions que la cotisation de l'exercice d'imposition 1991 ne fait pas l'objet de leurs demandes formulées devant la Cour <sup>12</sup> et le premier juge a considéré que la demande relative à cette cotisation était irrecevable, irrecevabilité qui n'est pas remise en cause devant la Cour.

Il s'ensuit que la demande d'annulation notamment de la cotisation de l'exercice d'imposition 1991 dans le dispositif des conclusions des appelants résulte d'une erreur matérielle, la demande portant sur l'annulation des cotisations des exercices d'imposition 1992 à 1998 et non 1991 à 1998.

Les appelants critiquent les procédures de réclamation et notamment l'absence de traitement des réclamations introduites pendant la période 1993 à 2004.

Il suit des articles 569, alinéa 1<sup>er</sup>, 32<sup>o</sup>, et 13%*undecies* du Code judiciaire, ainsi que des articles 366 et suivants du Code des impôts sur les revenus 1992, spécialement de l'article 375, § 1<sup>er</sup>, alinéa 2, de ce code, que ce n'est pas la décision prise par le directeur des contributions ou en son nom qui est susceptible de faire l'objet d'une contestation devant le Tribunal de première instance mais l'imposition elle-même, si celle-ci subsiste en tout ou en partie après cette décision <sup>13</sup>.

La Cour, qui n'est saisie que des cotisations litigieuses, ne peut connaître des contestations relatives à la validité des décisions administratives des 23 juin 2004 et 3 décembre 2007 dont les appelants sollicitent l'annulation.

<sup>11</sup> Les appelants ne remettent pas non plus en cause le jugement déferé en ce qu'il dit non fondée la demande tendant à ce que les sommes de 14.218 BEF, de 21.708 BEF et de 21.590 BEF, dont l'Etat belge s'est reconnu redevable envers les demandeurs et qui auraient été imputées sur les cotisations litigieuses, soient remboursées aux demandeurs, majorées des intérêts moratoires et en ce qu'il dit non fondée la demande tendant à l'annulation des cotisations litigieuses au motif qu'elles auraient été établies sur la base des articles 243 et 244 du CIR 92 dont l'application devrait être écartée car ils introduiraient eux-mêmes une discrimination injustifiée contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution entre les non-résidents résidant en France et ceux résidant dans d'autres Etats.

<sup>12</sup> Cf. leurs dernières conclusions, p.4.

<sup>13</sup> Cf. en ce sens Cass., 11 mai 2018, F.16.0139.F, [www.juportal.be](http://www.juportal.be) ; Cass., 17 juin 2016, F.15.0148.F, [www.juportal.be](http://www.juportal.be) ; Cass., 31 janvier 2014, F.12.0030.F, [www.juportal.be](http://www.juportal.be).

Du reste, un éventuel manquement de l'administration lors de l'examen des recours administratifs, notamment quant au délai préalable aux prises de décisions, n'est pas de nature à entraîner l'annulation des cotisations établies antérieurement, comme le relève à juste titre le premier juge.

Un tel manquement serait, le cas échéant, de nature à engager la responsabilité civile de l'Etat belge mais aucune action de ce type n'a été introduite devant le premier juge et devant la Cour par les appelants.

La Cour relève, surabondamment, qu'en vertu des articles 9 et 11, alinéa 2 de la loi du 23 mars 1999 relative à l'organisation judiciaire en matière fiscale, les appelants pouvaient soumettre au Tribunal de première instance, à partir du 1<sup>er</sup> avril 2001, les contestations des impositions afférentes à l'exercice d'imposition 1998 ou à un exercice d'imposition antérieur faisant l'objet d'un recours administratif n'ayant fait l'objet d'aucune décision administrative au 31 mars 2001 et qu'ils n'ont pas fait usage de cette faculté.

Par ailleurs, l'article 1385<sup>undecies</sup> du Code judiciaire, s'applique sans restriction pour les cinq réclamations introduites du 12 octobre 2004 au 26 janvier 2006 pour les exercices d'imposition 1993<sup>14</sup>, 2001, 2002 et 2003 qui feront l'objet de la décision du 1<sup>er</sup> juin 2007<sup>15</sup> et les appelants n'ont pas fait application de cette disposition leur permettant de saisir directement le Tribunal de première instance, à défaut de décision administrative dans le délai de six mois ou neuf mois visé par cette disposition.

Les décisions administratives épinglées par les appelants ont, du reste, été prises non pas par une autorité juridictionnelle mais par une autorité administrative<sup>16</sup> et il s'ensuit que c'est vainement que les appelants invoquent la violation de règles propres à des recours juridictionnels à propos des recours administratifs.

Le premier juge relève par ailleurs à juste titre que l'appelant a introduit des recours successifs traitant de questions techniques à propos desquelles la législation était en cours d'évolution<sup>17</sup>.

<sup>14</sup> Il s'agit d'une réimposition sur la base de l'article 355 du CIR 92 faisant l'objet de l'avertissement-extrait de rôle du 2 août 2004. Cf. pièces 16 à 18 de la sous-farde 2 du dossier administratif.

<sup>15</sup> Cf. pièce 90 de la sous-farde 2 du dossier administratif.

<sup>16</sup> Cf. articles 98 de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale qui est une norme interprétative. Cf. à cet égard Cass., 28 février 2000, F.99.0003F, [www.juportal.be](http://www.juportal.be), selon lequel est de nature interprétative l'article 98 de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale, en vertu duquel le directeur des contributions ou le fonctionnaire délégué par lui statue en tant qu'autorité administrative sur les réclamations des redevables contre les cotisations en matière d'impôts sur les revenus.

<sup>17</sup> Liée notamment aux décisions de la Cour d'arbitrage citées par les appelants et à des modifications législatives de droit interne mais également de la convention préventive de la double imposition entre la Belgique et la France concernée en l'espèce.



L'appelant a effectivement introduit onze réclamations successives du 16 octobre 1993 au 21 janvier 2000 pour les exercices d'imposition 1991, 1992, 1994, 1995, 1996, 1997 et 1998 qui feront l'objet de la décision du 23 juin 2004 <sup>18</sup> et cinq réclamations du 12 octobre 2004 au 26 janvier 2006 pour les exercices 1993 <sup>19</sup>, 2001, 2002 et 2003 qui feront l'objet de la décision du 1<sup>er</sup> juin 2007 <sup>20</sup>.

La prise de décision dans un tel contexte n'était pas aisée, d'autant plus qu'elle était susceptible d'avoir un impact sur les exercices futurs et que l'administration devait prendre en compte non seulement l'évolution de la législation mais également celle de l'argumentation très élaborée des appelants <sup>21</sup>.

Le regroupement, dans ce contexte, de réclamations successives, comme le font la décision du 23 juin 2004 et celle du 1<sup>er</sup> juin 2007, peut s'expliquer ainsi que les délais utilisés pour statuer des deux décisions en cause, les appelants y voyant à tort un abus de pouvoir délibéré qui n'est pas établi.

Les appelants s'estiment à tort avoir été privés du droit à un procès équitable en violation de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme.

Les garanties prévues à l'article 6 § 1<sup>er</sup>, de la Convention européenne des droits de l'homme ne sont pas applicables aux contestations relatives à l'établissement de l'impôt proprement dit <sup>22</sup> et l'exigence du délai raisonnable ne peut concerner que les amendes ou accroissements à caractère pénal <sup>23</sup>, aucune sanction de ce type n'étant cependant en cause en l'espèce <sup>24</sup>.

<sup>18</sup> Cf. pièce 156 de la sous-farde 1 du dossier administratif.

<sup>19</sup> Il s'agit d'une réimposition sur la base de l'article 355 du CIR 92 faisant l'objet de l'avertissement-extrait de rôle du 2 août 2004. Cf. pièces 16 à 18 de la face 2 du dossier administratif.

<sup>20</sup> Cf. pièce 90 de la farde 2 du dossier administratif.

<sup>21</sup> Cf. pièces 47 à 118 de la sous-farde 1 du dossier administratif.

<sup>22</sup> Cf. C.E.D.H., 10 novembre 2020, n°49812/09, Vergotex SA c. Belgique, point 46 et références citées. Cf. également Cass. 21 septembre 2018, F.15.0005.N, [www.jure.juridat.just.fgov.be](http://www.jure.juridat.just.fgov.be) ; M. Moris, « La Convention européenne des droits de l'homme et le droit fiscal : perspective et évolution », RGCF 2009/6 p. 483.

<sup>23</sup> Cf. C.E.D.H., 10 novembre 2020, n°49812/09, Vergotex SA c. Belgique, point 49.

<sup>24</sup> Surabondamment, la Cour relève qu'il n'est pas établi que le principe général du droit relatif au respect des droits de la défense aurait été violé dans le chef des appelants qui ont pu les exercer dans le cadre des recours administratifs et judiciaires et continuent à les exercer pleinement devant la Cour de céans dans un litige qui porte essentiellement sur des questions juridiques.

La question du fondement légal des cotisations en cause relève de l'examen du fond<sup>25</sup> et est sans lien avec la demande d'annulation des cotisations en raison de l'annulation des décisions administratives.

Il résulte des développements ci-avant qu'il n'y a pas lieu de faire droit à la demande d'annulation des décisions des 23 juin 2004 et du 1<sup>er</sup> juin 2007 et, en conséquence, d'annuler de quelconques cotisations litigieuses pour ce motif, comme le demandent les appelants.

Le jugement déferé sera par conséquent confirmé sur ces points.

Quant à la prescription des créances fiscales nées des cotisations des exercices d'imposition 1992 à 1998

Les appelants considèrent que la loi du 22 décembre 2003, introduisant dans le Code des impôts sur les revenus les articles 443*bis* et 443*ter* du CIR 92 n'a pas d'effet rétroactif et n'affecte pas les prescriptions qui étaient acquises à la date de son entrée en vigueur, le 10 janvier 2004.

Ils omettent de tenir compte de l'application de l'article 2251 du Code civil selon lequel la « prescription court contre toutes personnes, à moins qu'elles ne soient dans quelque exception établie par la loi ».

La prescription d'une action ne court pas contre celui qui est dans l'impossibilité d'exercer cette action par suite d'un empêchement résultant de la loi et en disposant que la prescription court contre toutes personnes, à moins qu'elles soient dans quelque exception établie par la loi, l'article 2251 du Code civil consacre cette règle qu'il applique aux causes de suspension fondées sur la condition de la personne contre laquelle on prescrit.

En vertu de l'article 410 du Code des impôts sur les revenus 1992, tant avant qu'après son remplacement par l'article 37 de la loi du 15 juin 1999, l'impôt ne peut être recouvré, par toutes voies d'exécution, que dans la mesure où il correspond au montant des revenus déclarés ou, lorsqu'il a été établi d'office à défaut de déclaration, dans la mesure où il n'excède pas le dernier impôt

<sup>25</sup> Et de l'examen des griefs de fond soulevés à l'encontre des cotisations litigieuses devant la Cour. Le fait que des bases légales erronées aient, le cas échéant, été invoquées par le taxateur est sans incidence sur la validité des cotisations si elles peuvent être ultérieurement justifiées légalement et du seul fait que des motifs autres que ceux mentionnés dans l'avis de rectification sont par la suite retenus par l'administration pour la rectification et considérés par le juge comme justifiant la rectification, il ne se déduit pas que l'avis n'était pas régulièrement motivé. Cf. à cet égard Cass., du 31 octobre 2019 - Rôle n° F.16.0024.N, [www.juportal.be](http://www.juportal.be) ; Cass. 14/05/2010, F.08.0051.F, [www.juportal.be](http://www.juportal.be). Les appelants invoquent s'être trouvés dans une situation d'insécurité juridique mais ne sollicitent pas devant la Cour l'annulation des cotisations du fait qu'elles reposeraient sur des normes juridiques internes déterminées invoquées devant la Cour qui ne seraient pas suffisamment accessibles, précises et prévisibles dans leur application au sens de l'article 1<sup>er</sup> du Premier Protocole additionnel à la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales. Cf. Cass., 26 février 2016, F.15.0016.F, [www.juportal.be](http://www.juportal.be).

définitivement établi à charge du redevable pour un exercice d'imposition antérieur.

Il s'ensuit qu'aussi longtemps qu'il n'a pas été statué définitivement sur le recours du contribuable contre une cotisation enrôlée à sa charge, le demandeur ne peut agir contre lui en recouvrement que des sommes qui lui sont incontestablement dues au sens de cette disposition <sup>26</sup>.

Les dispositions de droit commun relatives à la prescription s'appliquent aux dettes d'impôt dans la mesure où la loi fiscale n'y déroge pas et l'empêchement légal dans le chef du receveur de réclamer le paiement de la dette d'impôt contestée s'il n'existe pas de partie immédiatement due de la dette d'impôt, a pour conséquence que la prescription de la dette d'impôt contestée est suspendue et cela s'applique aussi à la période antérieure à l'entrée en vigueur le 10 janvier 2004 de l'article 443ter du Code des impôts sur les revenus 1992, qui règle expressément la suspension de la prescription au cours de la contestation de l'imposition <sup>27</sup>.

Il ne s'agit par conséquent pas de donner un effet rétroactif à la loi du 22 décembre 2003, introduisant dans le Code des impôts sur les revenus les articles 443bis et 443ter du CIR 92, mais de faire application de l'article 2251 du Code civil à propos de créances d'impôts contestées, comme en l'espèce.

La manière dont se déroulent les recours administratifs ou judiciaires est du reste sans incidence sur l'effet suspensif découlant de l'application des articles 2251 du Code civil et 410 du Code des impôts sur les revenus 1992.

Par ailleurs, pour les recours administratifs ou judiciaires pendants au 10 janvier 2004 ou introduits à partir de cette date d'entrée en vigueur de l'article 443ter du CIR 92, il y a lieu d'appliquer la suspension de la prescription prévue par ce texte.

Il s'ensuit que c'est à tort que les appelants soutiennent que des prescriptions relatives à des cotisations litigieuses étaient acquises avant l'entrée en vigueur de la loi du 22 décembre 2003, introduisant dans le Code des impôts sur les revenus les articles 443bis et 443ter du CIR 92, ce qui n'est pas démontré au vu des recours administratifs introduits relatifs aux cotisations en cause <sup>28</sup>.

La prescription des cotisations en cause est par ailleurs toujours suspendue devant la Cour de céans, en application de l'article 443ter du CIR 92.

<sup>26</sup> Cf. Cass., 2 mars 2017, F.12.0056.F, [www.juportal.be](http://www.juportal.be).

<sup>27</sup> Cf. Cass., 22 septembre 2011, F.10.0052.N, [www.juportal.be](http://www.juportal.be).

<sup>28</sup> Cf. pièce 56 de la sous-farde 1 du dossier administratif et pièce 90 de la sous-farde 2 du dossier administratif.

Aussi, la demande tendant à déclarer les créances fiscales nées des cotisations litigieuses des exercices d'imposition 1992 à 1998 est-elle non fondée et le jugement déféré doit-il être confirmé sur ce point.

Quant aux questions préjudicielles que les appelants demandent à la Cour de poser à la Cour de justice de l'Union européenne.

Les appelants demandent que deux questions préjudicielles soient posées à la Cour de justice de l'Union européenne.

Ils estiment à tort que l'Etat belge marque son accord pour que ces questions soient posées dès lors que celui-ci demande à la Cour « de décider qu'il n'est pas nécessaire dans la présente affaire que la Cour, avant de se prononcer quant à la légalité des cotisations querellées, pose à la Cour de Justice des Communautés européennes les deux questions préjudicielles, telles que libellées par les appelants en termes de conclusions »<sup>29</sup>.

Première question préjudicielle

La première question préjudicielle proposée est la suivante :

« L'article 45 TFUE s'oppose-t-il à l'application de l'article 245 des Impôts sur les Revenus, en tant que cet article assujettit le contribuable non-résident à un supplément d'impôt d'Etat de 6-7% par rapport à celui qu'il acquitterait s'il était habitant du Royaume ; supplément établi par analogie à l'impôt local qu'établissent les agglomérations et communes belges à la charge des habitants du Royaume qui ont leur résidence principale dans ces agglomérations et communes ? ».

Toutes les cotisations à l'impôt des non-résidents en cause comportent des centimes additionnels au profit de l'État, en application de l'article 245 du CIR 92.

L'article 245 CIR 92 tel qu'applicable pour les exercices d'imposition 1992 à 2009 en cause a varié dans sa rédaction.

Tel qu'applicable à partir de l'exercice d'imposition 1992, il disposait : « L'impôt établi conformément aux articles 243 et 244 est augmenté de six centimes additionnels au profit de l'Etat, qui sont calculés conformément aux modalités fixées à l'article 466 ».

Pour l'exercice d'imposition 2004, l'article 402, alinéa 3, de la loi-programme du 24 décembre 2002 a fixé à 6,7 les centimes additionnels visés à l'article 245 du CIR 92.

<sup>29</sup> Dernières conclusions de l'Etat belge, p. 32. Cf. également le dispositif de ces conclusions.

Le texte de l'article 245 du CIR 92 a été complété<sup>30</sup>, à partir de l'exercice d'imposition 2005, d'un nouvel alinéa, qui dispose : « Le Roi peut, par arrêté délibéré en Conseil des Ministres, porter ces centimes additionnels jusqu'à sept centimes au maximum ».

À partir de l'exercice d'imposition 2005, le montant des centimes additionnels visés à l'article 245, alinéa 1<sup>er</sup>, du CIR 92 a été fixé à sept centimes<sup>31</sup>.

La disposition de l'article 245 du CIR 92 soumet l'impôt des non-résidents, établi conformément aux articles 243 et 244 du CIR 92, à des centimes additionnels au profit de l'État, calculés suivant les modalités fixées à l'article 466 du CIR 92 pour le calcul des centimes additionnels communaux.

La Cour de céans fait siennes les considérations de la Cour constitutionnelle qui, interrogée par le premier juge, a considéré qu'« En soumettant les non-résidents à une imposition établie au profit de l'État, calculée sur la base de l'article 466 du même Code relatif aux additionnels communaux, la disposition en cause tend, comme l'indiquent les travaux préparatoires cités en B.4.2 et B.4.4, à éviter toute discrimination entre les habitants du Royaume et les non-résidents. La mesure en cause est pertinente pour traiter de manière équivalente les non-résidents et les habitants du Royaume, soumis aux additionnels communaux. Les non-résidents bénéficient en effet, de manière générale, des installations et services fournis par les pouvoirs publics belges, dans la mesure où ces installations et services leur permettent d'acquérir les revenus d'origine belge sur lesquels est calculé l'impôt des non-résidents dû à l'État belge. La majoration de l'impôt dû à l'État qui découle des centimes additionnels prévus par la disposition en cause permet ainsi d'en affecter le montant à la réalisation des tâches d'intérêt général dont l'État belge a la charge. La mesure en cause ne produit par ailleurs pas d'effets manifestement disproportionnés. Les centimes additionnels prévus par la disposition en cause sont en effet calculés en proportion de l'impôt dû sur les revenus produits ou recueillis en Belgique. Cette mesure, applicable indépendamment de la nationalité du non-résident, tend à faire contribuer ainsi les non-résidents, de manière proportionnelle, au financement des missions d'intérêt général. Pour le surplus, le fait que le non-résident puisse être soumis, le cas échéant, à une taxe de seconde résidence en Belgique ou à une taxe d'habitation en France est étranger à la disposition en cause, ces taxes n'ayant pas le même objet ni la même fonction et n'étant dès lors pas comparables aux centimes prévus par la disposition en cause »<sup>32</sup>.

<sup>30</sup> Cf. article 398 de la loi-programme du 24 décembre 2002.

<sup>31</sup> Cf. article 80 de l'arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il a été remplacé par l'article 1er de l'arrêté royal du 4 décembre 2003 « modifiant l'AR/CIR 92, qui concerne les centimes additionnels à l'impôt des non-résidents (personnes physiques) et l'application des taxes additionnelles à l'impôt des personnes physiques.

<sup>32</sup> C. Cst, 6 juin 2019, [OMISSIS], point B.5.2.

Il s'agit d'un impôt frappant les non-résidents calculé selon les mêmes modalités que les additionnels communaux sur l'impôt des personnes physiques dû par les habitants du Royaume mais qui est perçu au profit de l'État et, eu égard à cette affectation, « la mesure prévue par la disposition en cause n'a ni la même nature ni le même but que les centimes additionnels communaux »<sup>33</sup>.

Les appelants considèrent que l'« article 45 TFUE s'oppose à ce que le non-résident y soit astreint, pour sa seule qualité de non-résident, à un supplément d'impôt de 6, 6, 7, 7 % de l'impôt qu'il paierait s'il était habitant du Royaume »<sup>34</sup>.

Comme le relève la Cour de justice de l'Union européenne, « selon une jurisprudence constante, l'ensemble des dispositions du traité FUE relatives à la libre circulation des personnes visent à faciliter, pour les ressortissants de l'Union, l'exercice d'activités professionnelles de toute nature sur le territoire de l'Union et s'opposent aux mesures qui pourraient défavoriser ces ressortissants lorsqu'ils souhaitent exercer une activité économique sur le territoire d'un autre État membre (arrêts du 12 décembre 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, point 77 et jurisprudence citée, ainsi que du 22 juin 2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, point 37 et jurisprudence citée). 24 En conséquence, l'article 45 TFUE s'oppose à toute mesure nationale qui est susceptible de gêner ou de rendre moins attrayant l'exercice, par les ressortissants de l'Union, de la liberté fondamentale garantie par cet article (arrêt du 10 octobre 2019, Krahn, C-703/17, EU:C:2019:850, point 41 et jurisprudence citée)<sup>35</sup>.

Il a, en outre, déjà été considéré par la Cour de justice qu'un traitement fiscal défavorable contraire à une liberté fondamentale ne saurait être justifié par l'existence d'autres avantages fiscaux, à supposer même que de tels avantages existent<sup>36</sup> et, dans ce contexte, la Cour estime qu'il y a lieu, avant de statuer au fond sur le grief relatif à la violation par l'article 245 du CIR 92 de l'article 45 TFUE, de poser à la Cour de justice de l'Union européenne la question préjudicielle précitée proposée par les appelants.

### Deuxième question préjudicielle

La deuxième question préjudicielle proposée par les appelants est la suivante :

« L'article 45 TFU s'oppose-t-il à l'application de l'article 243 du Code belge des Impôts sur les Revenus, en ce que cet article retire au contribuable non-résident la quotité exemptée d'impôt, montant de base, tel que définis par les articles 130-131 du même code ? S'oppose-t-il également à ce que, en vertu de la convention

<sup>33</sup> C. Cst., 6 juin 2019, [OMISSIS], point B.5.1.

<sup>34</sup> Cf. dernières conclusions des appelants, p. 29.

<sup>35</sup> Cf. C.J.U.E., arrêt du 15 juillet 2021, C-241/20, BJ contre Etat belge.

<sup>36</sup> Cf. C.J.U.E., arrêts du 12 décembre 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, point 97 et jurisprudence citée.

franco-belge préventive de la double imposition, article 25-2, cette même quotité exemptée, montant de base, soit pour le non-résident réduite au prorata de la part de ses revenus de source belge dans son revenu mondial ? ».

En vertu de l'article 243 du CIR 92 et de l'article 244 du CIR 92<sup>37</sup>, les non-résidents qui n'ont pas maintenu un foyer d'habitation en Belgique durant toute la période imposable ou qui n'ont pas obtenu ou recueilli des revenus professionnels imposables en Belgique qui s'élèvent au moins à 75 % du total de leurs revenus professionnels de source belge et étrangère, ce qui n'est pas contesté être le cas de l'appelant, ne bénéficient en principe pas de la quotité de revenu exemptée d'impôt.

Pour l'exercice d'imposition 1992, l'appelant n'a pas bénéficié de la quotité de revenu exemptée d'impôt, en application des articles 243 et 244 du CIR 92 et la Cour constitutionnelle, dans l'arrêt précité du 6 juin 2019<sup>38</sup>, a dit pour droit que « [les] articles 243 et 244 du Code des impôts sur les revenus 1992, tels qu'ils étaient applicables pour l'exercice d'imposition 1992, lus en combinaison avec l'article 1<sup>er</sup> de la loi du 14 avril 1965 « portant approbation de la Convention entre la Belgique et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproque en matière d'impôts sur les revenus, du protocole final et des lettres annexes, signés à Bruxelles, le 10 mars 1964 », en tant qu'il approuve l'article 25 de cette Convention, avant son remplacement par l'article 2 de l'Avenant du 8 février 1999, violent les articles 10 et 11 de la Constitution, en ce qu'ils ne permettent pas à un non-résident relevant de l'application de cette Convention de bénéficier de la quotité de revenu exemptée d'impôt au prorata des revenus professionnels de source belge par rapport au total des revenus professionnels, d'où que ceux-ci proviennent, dont cette personne est bénéficiaire »<sup>39</sup>.

<sup>37</sup> « Les articles 243 et 244 du CIR 1992 trouvent leur origine dans l'article 150, §§ 1er et 2, du CIR 1964, tel qu'il a été inséré par l'article 314 de la loi du 22 décembre 1989. B.9.2. Les articles 243 et suivants du CIR 1992 règlent le calcul de l'impôt des non-résidents. En vertu de l'article 243, alinéa 1er, du CIR 1992, tel qu'il s'applique aux exercices d'imposition 1992 et 2001 à 2009, cet impôt est « calculé suivant le barème visé à l'article 130 », à savoir selon le même barème que l'impôt des personnes physiques. L'article 244 du CIR 1992, tel qu'il a été remplacé par l'article 7 de la loi du 30 janvier 1996 « modifiant diverses dispositions en matière d'impôt des non-résidents » à partir de l'exercice d'imposition 1992, prévoit que, par dérogation à l'article 243 du même Code, l'impôt est calculé suivant les règles prévues au titre II, chapitre III : « 1° lorsque le contribuable a maintenu un foyer d'habitation en Belgique durant toute la période imposable; 2° lorsque le contribuable a obtenu ou recueilli des revenus professionnels imposables en Belgique visés à l'article 228, § 2, 3°, a, b et e, et 4° à 7°, qui s'élèvent au moins à 75 p.c. du total de ses revenus professionnels de sources belge et étrangère ». L'article 166 de la loi du 22 décembre 2008 portant des dispositions diverses (I) a abrogé, dans l'article 244 du CIR 1992, les mots « visés à l'article 228, § 2, 3°, a, b et e, et 4° à 7°, » à partir de l'exercice d'imposition 2009 ». cf. C. Const., [OMISSIS], B.9.1. et B.9.2.

<sup>38</sup> Arrêt [OMISSIS].

<sup>39</sup> La Cour relève notamment qu'il résulte du commentaire du modèle établi au niveau international par l'OCDE « que, lorsque des Etats font usage de la faculté d'accorder à leurs non-résidents les déductions personnelles, abattements et réductions d'impôt en fonction de la

La Cour de céans doit veiller au respect de l'article 25 de la Convention préventive de la double imposition conclue entre la France et la Belgique, tel qu'il était rédigé avant son remplacement par l'Avenant du 8 février 1999 et est tenue de se conformer à l'arrêt rendu par la Cour constitutionnelle, en application de l'article 28 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle.

Il s'ensuit que la cotisation litigieuse de l'exercice d'imposition 1992 doit, à tout le moins, être dégrevée à concurrence des montants résultant du bénéfice de la quotité de revenu exemptée au prorata des revenus professionnels de source belge par rapport au total des revenus professionnels, d'où ceux-ci proviennent, dont l'appelant bénéficie pour cet exercice d'imposition <sup>40</sup>.

La Cour invite, à cet égard, les parties à s'expliquer sur le prorata des revenus professionnels de source belge par rapport au total des revenus professionnels de l'appelant à prendre en considération pour l'exercice d'imposition 1992 et réouvre les débats sur ce point.

Pour les exercices d'imposition 1993 à 1998 en cause, la quotité de revenu exemptée d'impôt a été intégralement appliquée <sup>41</sup> et la question préjudicielle proposée est dénuée d'intérêt pour l'examen des cotisations relatives à ces exercices d'imposition.

Pour les exercices d'imposition 2001 à 2003 et 2007 à 2009 <sup>42</sup>, les appelants ont bénéficié partiellement de la quotité exemptée d'impôt, au prorata des rémunérations de source belge de l'appelant par rapport au total de ses revenus professionnels, en application de l'article 25 de la Convention préventive de la

situation ou des charges de famille qu'ils accordent à leurs propres résidents, ils sont censés n'accorder ce bénéfice que de manière proportionnelle. Il serait en effet disproportionné que les non-résidents qui ne perçoivent pas l'essentiel ou la quasi-totalité de leurs revenus en Belgique bénéficient de la totalité de la quotité de revenu exemptée d'impôt pour l'exercice d'imposition 1992, sans tenir compte de la proportion des revenus professionnels de source belge par rapport au total de leurs revenus professionnels ». Cf. point B.18.3 de l'arrêt et la Cour fait siennes ces considérations. C'est la Cour qui souligne.

<sup>40</sup> Le bénéfice de la quotité exemptée d'impôt au prorata des revenus professionnels de source belge par rapport au total des revenus professionnels de l'appelant pour l'exercice d'imposition 1992 n'est pas contraire à l'article 45 TFUE pour les mêmes motifs que ceux développés ci-après à propos des cotisations des exercices d'imposition 2001 à 2003 et 2007 à 2009 où les appelants ont bénéficié partiellement de la quotité exemptée d'impôt, au prorata des rémunérations de source belge par rapport au total des revenus professionnels, en application de l'article 25 de la Convention préventive de la double imposition conclue entre la France et la Belgique, tel qu'il a été remplacé par l'article 2 de l'Avenant du 8 février 1999, auquel il a été porté assentiment par la loi du 9 juin 1999.

<sup>41</sup> Cf. pièces 1/16 à 18 de la sous-farde 2 du dossier administratif et pièces 1/19, 1/24, 1/34, 1/39 et 1/45 de la sous-farde 1 du dossier administratif. Les appelants le reconnaissent par ailleurs dans leurs dernières conclusions, p. 36.

<sup>42</sup> Cf. pièces 1/40, 1/60 à 61 et 1/76 de la sous-farde 2, du dossier administratif, pièces 1/14 à 17 de la sous-farde 3 du dossier administratif et 1/23 à 26 et 1/38 à 40 de la sous-farde 4 du dossier administratif.



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

Le point 2 de cet article 25 prévoit que pour les personnes physiques non-résidentes, comme pour les résidents, l'octroi des « déductions personnelles, abattements et réductions d'impôt en fonction de la situation ou des charges de famille », mais uniquement « au prorata des rémunérations de cet autre Etat par rapport au total des revenus professionnels, d'où qu'ils proviennent, dont ces personnes sont les bénéficiaires »<sup>43</sup>.

Contrairement à ce que posent les appelants, la quotité de revenu exemptée d'impôt dans son ensemble constitue une mesure fiscale liée à la situation personnelle ou familiale du contribuable visée à l'article 25,2 de la convention préventive de la double imposition précitée, en ce compris le montant de base, comme l'a, à juste titre, relevé la Cour constitutionnelle en ces termes que la Cour de céans fait siens :

« B.14.2. La quotité de revenu exemptée d'impôt est déterminée suivant les règles prévues aux articles 131 à 145 du CIR 1992. Par la fixation d'une quotité exemptée d'impôt, le législateur fiscal vise à tenir compte, dans une certaine mesure, de la capacité contributive des personnes en fonction des charges et frais de subsistance qu'elles supportent. L'article 131 du CIR 1992 fixe le montant de base de la quotité de revenu exemptée d'impôt. Jusqu'à l'exercice d'imposition 2004, ce montant était différent selon que le contribuable était isolé ou marié<sup>44</sup>. Depuis l'exercice d'imposition 2005, ce montant de base a été individualisé et varie, depuis l'exercice d'imposition 2009, en fonction du revenu imposable du contribuable<sup>45</sup>. Une majoration de la quotité exemptée d'impôt est prévue lorsque le contribuable est atteint d'un handicap (article 131 du CIR 1992, tel qu'il a été remplacé par l'article 23 de la loi du 10 août 2001), pour les contribuables ayant des personnes à charge (articles 132 et 136 du CIR 1992), notamment les enfants à charge, la quotité exemptée d'impôt pour des enfants à charge augmentant progressivement avec le nombre d'enfants (article 132 du CIR 1992). Depuis

<sup>43</sup> « 2. Nonobstant les dispositions du paragraphe 1<sup>er</sup>, les personnes physiques qui sont des résidents d'un Etat contractant et qui exercent un emploi salarié dans l'autre Etat contractant ne sont soumises dans cet autre Etat, au titre des revenus de cette activité, à aucune imposition ou obligation y relative, qui est plus lourde que celles auxquelles sont ou pourront être assujetties les personnes physiques qui sont des résidents de cet autre Etat et qui y exercent un emploi salarié. Les déductions personnelles, abattements et réductions d'impôt en fonction de la situation ou des charges de famille que cet autre Etat accorde à ses propres résidents sont accordés aux personnes visées à la phrase précédente mais ils sont réduits au prorata des rémunérations provenant de cet autre Etat par rapport au total des revenus professionnels, d'où qu'ils proviennent, dont ces personnes sont les bénéficiaires ».

<sup>44</sup> Il est clairement tenu compte de la situation personnelle du contribuable.

<sup>45</sup> On tient compte des revenus personnels du contribuable pour fixer la quotité exemptée d'impôt de base.

l'exercice d'imposition 2005, le montant exempté est majoré lorsque le contribuable est imposé isolément et a des enfants à charge (article 133 du CIR 1992, tel qu'il a été remplacé par l'article 25 de la loi du 10 août 2001). Eu égard à ce qui précède, la quotité de revenu exemptée d'impôt constitue une mesure fiscale liée à la situation personnelle et familiale du contribuable, pertinente pour l'appréciation de sa capacité contributive globale »<sup>46</sup>.

La quotité de revenu exemptée d'impôt, dont le montant se détermine à partir du montant de base à appliquer, le cas échéant majoré de supplément(s), et forme un tout, constitue une mesure fiscale qui doit s'analyser globalement et qui est clairement liée à la situation personnelle et familiale du contribuable.

La Cour de justice de l'Union européenne considère également l'avantage fiscal consistant dans les réductions d'impôt au titre de quotités du revenu exemptées dans leur ensemble comme étant liées à la situation personnelle et familiale du contribuable.

Elle a, à cet égard, rappelé « que les avantages fiscaux en cause au principal, à savoir des réductions d'impôt au titre des quotités du revenu exemptées, de l'épargne à long terme et des dépenses faites en vue d'économiser l'énergie dans une habitation, ont été reconnus par la Cour comme étant liés à la situation personnelle et familiale du contribuable (arrêt du 14 mars 2019, Jacob et Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, points 33, 40 et 41)<sup>47 48</sup>, et elle a notamment considéré dans l'arrêt cité relatif à la quotité de revenu exemptée du droit fiscal belge que « force est de constater que les réductions d'impôt au titre de la quotité exemptée sont, comme le gouvernement belge l'a admis dans ses observations écrites, reconnues par la jurisprudence de la Cour comme des avantages liés à la situation personnelle et familiale du contribuable, ainsi que cela résulte du point 27 du présent arrêt »<sup>49</sup>.

C'est contrairement à la jurisprudence claire de la Cour de justice et à tort que les appelants prétendent analyser une partie de la quotité de revenu exemptée d'impôt comme ne constituant pas un avantage lié à la situation personnelle et familiale du contribuable et la prémisse de leur raisonnement est inexacte.

C'est, partant, à juste titre que l'administration a fait application de la disposition de l'article 25, 2 de la convention préventive de la double imposition précitée<sup>50</sup> à

<sup>46</sup> Cf. C. Cst., 6 juin 2019, [OMISSIS], point B.14.2. C'est la Cour qui souligne.

<sup>47</sup> Cf. C.J.U.E, arrêt du 15 juillet 2021, C-241/20, BJ, point 27.

<sup>48</sup> C'est la Cour qui souligne.

<sup>49</sup> C.J.U.E., arrêt du 14 mars 2019, C-174, Jacob et Lennertz, point 33. C'est la Cour qui souligne.

<sup>50</sup> Qui reprend les mêmes notions de « déductions personnelles, abattements et réductions d'impôt en fonction de la situation ou des charges de famille ». Il s'agit du reste d'une notion de droit international.

propos de la quotité de revenu exemptée d'impôt visée à l'article 131 du CIR 92, qui a été admise au prorata des rémunérations de source belge par rapport au total des revenus professionnels de l'appelant pour les exercices d'imposition 2001 à 2003 et 2007 à 2009.

L'application de ce prorata de quotité de revenu exemptée aux non-résidents qui n'ont pas maintenu un foyer d'habitation en Belgique durant toute la période imposable ou qui n'ont pas obtenu ou recueilli des revenus professionnels imposables en Belgique qui s'élèvent au moins à 75 % du total de leurs revenus professionnels de source belge et étrangère<sup>51</sup> n'est pas contraire à l'article 45 TFUE, comme l'a pertinemment relevé la Cour constitutionnelle dans l'arrêt précité.

Elle relève en effet judiciairement que la jurisprudence de la Cour de Justice n'impose pas d'accorder aux non-résidents, auxquels s'applique une convention préventive de la double imposition, des avantages fiscaux liés à la situation personnelle et familiale sans tenir compte de la proportion des revenus perçus dans l'Etat d'activité dans le total des revenus du contribuable - comme le prétendent les appelants - et que la Cour de justice considère que les États membres sont libres, en l'absence de mesures d'unification ou d'harmonisation par le droit de l'Union, de se répartir entre eux l'exercice de leurs compétences fiscales, notamment en vue d'éviter le cumul d'avantages fiscaux, pour autant que les mécanismes utilisés assurent aux contribuables des États concernés que, « au total, l'ensemble de leur situation personnelle et familiale sera dûment prise en compte, quelle que soit la manière dont les Etats membres concernés ont réparti cette obligation »<sup>52 53</sup>, ce qui est le cas en l'espèce.

Même lorsque des non-résidents sont considérés par la Cour de justice dans une situation comparable à celle des résidents d'un État, dès lors qu'ils ne perçoivent pas l'essentiel ou la totalité de leur revenu dans leur État de résidence, de sorte que leur situation personnelle et familiale ne peut être prise en compte par l'État de résidence, l'État d'activité ne doit leur accorder le bénéfice des avantages fiscaux

<sup>51</sup> La situation de l'appelant.

<sup>52</sup> Cf. CJCE, 12 décembre 2002, C-385/00, de Groot, point 101; CJUE, 12 décembre 2013, C-303/12, Imfeld et Garcet, points 70 et 79; 9 février 2017, C-283/15, X, point 47.

<sup>53</sup> Les appelants se réfèrent vainement à l'arrêt du 27 juin 1996 dans l'affaire C-107/94, P. H. Asscher, qui sanctionne une législation qui prévoit pour les non-résidents un taux d'impôt d'une tranche du barème supérieur à celui applicable aux résidents exerçant la même activité, ce qui n'est pas le cas en l'espèce et est différent de la règle de l'article 25.2 précité qui prévoit le bénéfice pour le non-résident des avantages fiscaux liés à la situation personnelle et familiale du contribuable, en proportion des revenus professionnels perçus dans l'Etat d'activité dans le total des revenus professionnels de ce contribuable résidant dans l'autre Etat ou qui bénéficie des avantages fiscaux liés à sa situation personnelle et familiale.

liés à la situation personnelle et familiale qu'au prorata de la part des revenus perçue sur le territoire de chacun des Etats membres d'activité<sup>54</sup>.

C'est a fortiori le cas pour l'appelant qui n'a pas obtenu ou recueilli des revenus professionnels imposables en Belgique qui s'élèvent au moins à 75 % du total de ses revenus professionnels de source belge et étrangère et qui admet que sa profession salariée à titre principal s'exerce en France<sup>55</sup>, où sa situation personnelle et familiale peut être prise en compte.

Il s'ensuit que la loi du 9 juin 1999 « portant assentiment à l'Avenant à la Convention entre la Belgique et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproque en matière d'impôts sur les revenus, signée à Bruxelles le 10 mars 1964, fait à Bruxelles le 8 février 1999 », en tant qu'elle approuve l'article 25 de cette Convention, tel qu'il a été remplacé par l'article 2 de l'Avenant du 8 février 1999 précité et cette disposition conventionnelle ne violent pas l'article 45 du TFUE, selon la jurisprudence claire de la Cour de justice et la Cour de céans considère, par conséquent, qu'il n'y a pas lieu de lui poser la question préjudicielle proposée par les appelants<sup>56</sup>.

Aussi l'application de la quotité exemptée d'impôt au prorata des revenus professionnels de source belge par rapport au total des revenus professionnels de l'appelant par les cotisations litigieuses des exercices d'imposition 2001 à 2003 et 2007 à 2009 est-elle fondée.

#### **PAR CES MOTIFS :**

Vu l'article 24 de la loi du 15 juin 1935 sur l'emploi des langues en matière judiciaire,

**La Cour, statuant contradictoirement, dans les limites de sa saisine,**

Dit l'appel recevable.

Confirme le jugement déferé en ce qu'il dit non fondée les demandes des appelants tendant à l'annulation des décisions directoriales rendues les 23 juin 2004 et 3 décembre 2007, et dit non fondée leur demande d'annulation en conséquence pour ce motif des cotisations litigieuses afférentes aux exercices d'imposition 1992, 1994, 1995, 1996, 1997 et 1998 et à l'exercice d'imposition 1993.

<sup>54</sup> Cf. C.J.U.E., 9 février 2017, C-283/15, X, points 48 à 49.

<sup>55</sup> Ce qui est également le cas de son épouse. Cf. les dernières conclusions des appelants, p. 31.

<sup>56</sup> L'article 243 du CIR 92 n'est pas en tant que tel appliqué en l'espèce et la question relative à cette disposition est sans intérêt pour la solution du litige dès lors que c'est l'article 25, 2 de la convention préventive de la double imposition qui fonde l'application partielle de la quotité de revenu exemptée d'impôt pour les cotisations litigieuses des exercices d'imposition 2001 à 2003 et 2007 à 2009.

Confirme le jugement déféré en ce qu'il dit non fondée les demandes tendant à ce qu'il soit dit pour droit que les cotisations litigieuses relatives aux exercices d'imposition 1992 à 1998 sont atteintes par les délais de prescription du recouvrement.

Dit pour droit que les appelants peuvent bénéficier de la quotité exemptée d'impôt au prorata des rémunérations de source belge par rapport au total des revenus professionnels de l'appelant pour l'exercice d'imposition 1992, ce qui ne viole pas l'article 45 TFUE.

Invite les parties à s'expliquer sur le prorata des revenus professionnels de source belge par rapport au total des revenus professionnels de l'appelant à prendre en considération pour l'exercice d'imposition 1992 et réouvre les débats sur ce point.

Dit pour droit que l'application de la quotité exemptée d'impôt au prorata des rémunérations de source belge par rapport au total des revenus professionnels de l'appelant par les cotisations litigieuses des exercices d'imposition 2001 à 2003 et 2007 à 2009 ne viole pas l'article 45 TFUE et est fondée.

Réserve à statuer sur le grief des appelants relatif à la violation par l'article 245 du CIR 92 de l'article 45 TFUE ainsi que sur son incidence sur les cotisations litigieuses et, avant dire droit, pose à la Cour de justice de l'Union européenne la question préjudicielle suivante :

« L'article 45 TFUE s'oppose-t-il à l'application de l'article 245 des Impôts sur les Revenus, en tant que cet article assujettit le contribuable non-résident à un supplément d'impôt d'Etat de 6-7% par rapport à celui qu'il acquitterait s'il était habitant du Royaume; supplément établi par analogie à l'impôt local qu'établissent les agglomérations et communes belges à la charge des habitants du Royaume qui ont leur résidence principale dans ces agglomérations et communes ? ».

Réserve à statuer pour le surplus, en ce compris les dépens, dans l'attente de la réponse à la question préjudicielle et place la cause au rôle particulier.

Ainsi jugé et délibéré par la **NEUVIÈME chambre B** de la Cour d'appel de Liège, où siégeait le président Philippe GARZANITI comme juge unique et prononcé en audience publique du **5 février 2024** par le président Philippe GARZANITI, avec l'assistance du greffier Mariella CAPONNETTO.

Philippe GARZANITI

Mariella CAPONNETTO

Copie conforme

Délivrée à : Cour de Justice de l'Union européenne

art. 177 du traité de Rome du 25/03/1957  
Exempt du droit de greffe - art. 280,2° C.Enr.

Liège, le 05-02-2024

Mariella CAPONNETTO  
greffier