



Date de réception : 27/07/2020

Version anonymisée

C-241/20 - 1

Affaire C-241/20

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

5 juin 2020

Juridiction de renvoi :

Tribunal de première instance du Luxembourg (Belgique)

Date de la décision de renvoi :

1^{er} avril 2020

Partie demanderesse :

BJ

Partie défenderesse :

État belge

JUGEMENT du 1^{er} AVRIL 2020

[OMISSIS]

Le tribunal de première instance du Luxembourg [OMISSIS] a rendu le jugement suivant :

En cause de :

BJ, [OMISSIS] ARLON, [OMISSIS]

demandeur, [OMISSIS]

Contre :

L'ETAT BELGE, [OMISSIS]

défendeur, [OMISSIS]

FR

[OMISSIS]

[OMISSIS] [Éléments de procédure nationale]

I. Faits et antécédents de la cause

BJ, résident fiscal belge, exerçait au cours des exercices d'imposition 2006, 2007, 2008, 2009 et 2010 son activité professionnelle au Grand-**[Or. 2]** Duché de Luxembourg, où il possède un appartement, lequel est donné en location à une personne physique qui n'exerce aucune activité professionnelle dans le bien loué, mais l'utilise exclusivement au titre de résidence principale.

Par ailleurs, BJ est propriétaire de deux immeubles en Belgique, à savoir son habitation propre et un appartement donné en location à une personne physique qui l'utilise exclusivement au titre de résidence principale.

BJ s'est vu appliquer, concernant ses revenus professionnels, pour les exercices d'imposition en litige, la Convention préventive de la double imposition entre la Belgique et le Grand-Duché de Luxembourg (ci-après CPDI-GDL), plus précisément l'article 15.1 qui dispose que « sous réserve des dispositions des articles 16, 18, 19 et 20, les salaires, traitements et autres rémunérations similaires qu'un résident d'un État contractant reçoit au titre d'un emploi salarié ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'emploi ne soit exercé dans l'autre État contractant. Si l'emploi y est exercé, les rémunérations reçues à ce titre sont imposables dans cet autre État ».

Il n'est pas contesté que BJ remplit les conditions pour être imposé sur ses revenus professionnels de source luxembourgeoise, au Grand-Duché de Luxembourg.

Par ailleurs, BJ s'est vu appliquer, au cours des exercices d'imposition litigieux, à ses revenus locatifs de source luxembourgeoise, l'article 6.1. CPDI-GDL qui dispose que : « *les revenus provenant de biens immobiliers sont imposables dans l'État contractant où ces biens sont situés.* ».

Conformément à l'article 23.2 CPDI-GDL, « *en ce qui concerne les résidents de la Belgique, la double imposition est évitée de la manière suivante : 1° les revenus provenant du Luxembourg – à l'exclusion des revenus visés au 2° et 3° – et les éléments de fortune situés au Luxembourg, qui sont imposables dans cet État en vertu des articles précédents, sont exemptés d'impôts en Belgique. Cette exemption ne limite pas le droit de la Belgique de tenir compte, lors de la détermination du taux de ses impôts, des revenus et des éléments de fortune ainsi exemptés.* ».

Selon l'article 155 du Code belge des impôts sur les revenus 1992 (ci-après C.I. R. 1992), les revenus exonérés en vertu de conventions internationales préventives de la double imposition sont pris en considération pour la détermination de l'impôt, mais celui-ci est réduit proportionnellement à la partie des revenus exonérés dans le total des revenus.

Pour les exercices litigieux, le montant de la réduction d'impôt pour revenus étrangers exemptés en vertu de la CPDI-GDL, à laquelle BJ peut prétendre au titre de l'application de la réserve de progressivité prévue à l'article 155 du C.I. R. 1992, a été calculé par l'ÉTAT BELGE, après amenuisement de l'impôt fixé conformément à l'article 130 du C.I. R. 1992 par :

- La réduction d'impôt sur les quotités (de revenu imposable à l'impôt des personnes physiques) exemptées (article 131 du C.I. R. 1992) ;
- Une réduction d'impôt pour épargne à long terme (primes versées en exécution d'un contrat individuel d'assurance-vie) (article 145/1 du C.I. R. 1992) ; **[Or. 3]**
- Une réduction d'impôt pour dépenses faites en vue d'économiser l'énergie (article 145/24 du C.I. R. 1992).

Les montants de ces réductions fiscales ne sont pas contestés, pas plus que la réunion, dans le chef de BJ, des conditions légales pour leur obtention.

Ce n'est que dans un second temps que l'administration fiscale accorde la réduction d'impôt pour revenus étrangers exonérés proportionnellement à la partie des revenus étrangers exonérés dans le total des revenus imposables en vertu de l'article 155 du C.I. R. 1992.

C'est donc l'ordre d'imputation de ces catégories de réductions que BJ dénonce dès lors que la méthode de calcul adoptée par l'administration entraîne la perte d'une partie des réductions basées sur la situation personnelle et familiale, par rapport à la méthode en vertu de laquelle ces réductions seraient appliquées après la réduction pour revenus étrangers exonérés visée à l'article 155 du C.I. R. 1992.

Au lieu de bénéficier de la totalité des réductions sur l'impôt dû en Belgique, ces réductions sont perdues au prorata des revenus d'origine étrangère exonérés.

Selon BJ, la méthode de calcul de la dette d'impôt utilisée par l'administration ne lui permet pas, en l'espèce, de bénéficier pleinement de tous les avantages fiscaux auxquels il a droit en vertu du droit fiscal belge.

Ceci résulterait d'ailleurs expressément de la circulaire RH.331/575.420 (AFER n° 8/2008) : « *Dans le système fiscal belge, les avantages fiscaux liés à la situation personnelle ou familiale du contribuable (déduction des rentes alimentaires, imputation des suppléments de quotité exemptée pour enfants à charge, etc.) sont appliqués tant sur les revenus d'origine belge que sur les*

revenus d'origine étrangère. Si la situation personnelle ou familiale en question n'a pas été prise en compte à l'étranger, une partie de ces avantages est perdue. ».

En l'espèce, c'est la majeure partie de ces avantages fiscaux qui a été perdue, puisque ces réductions n'ont que très peu diminué l'impôt sur les revenus de source belge.

Suite au rejet de ses réclamations par l'autorité administrative, BJ a saisi le Tribunal en déposant des requêtes.

Celles-ci ont été déclarées recevables par le Tribunal qui [OMISSIS] a joint les causes [OMISSIS].

II. Prétentions des parties

BJ sollicite du Tribunal :

- A titre principal,

- o De dire la demande recevable et fondée ;
- o En conséquence, **[Or. 4]**
 - D'annuler et/ou dégrever à due concurrence les cotisations enrôlées dans son chef [OMISSIS].
 - D'ordonner un nouveau calcul de ces cotisations qui soit strictement conforme au prescrit de la CPDI-GDL [et] au droit de l'Union, [OMISSIS] ;
 - De condamner l'ETAT BELGE à lui restituer toute somme indûment perçue du chef des cotisations annulées ou dégrevées, majorée des intérêts moratoires ;
 - De condamner l'ETAT BELGE aux dépens [OMISSIS].

- A titre subsidiaire,

- o De poser les questions préjudicielles suivantes à la Cour de justice de l'Union européenne :

[OMISSIS] **[Or. 5]** [OMISSIS] [Questions identiques à celles du dispositif]

L'ETAT BELGE sollicite du Tribunal :

- A titre principal,

- o [OMISSIS] ;

- A titre subsidiaire,

- o De constater qu'il n'y a lieu à poser les questions préjudicielles à la Cour de justice de l'Union européenne suggérées par BJ ;
- o De dire la demande très partiellement fondée concernant l'évaluation des revenus immobiliers de source luxembourgeoise et non fondée pour le surplus ;
- o De condamner BJ aux dépens.

III. Discussion

1. Objet du litige

[OMISSIS] **[Or. 6]** [OMISSIS] [Délimitation des exercices sur lesquels le juge estime devoir statuer]

2. Violation de l'article 45 TFUE

Dans son jugement du 2 mai 2019, le Tribunal, après avoir pris connaissance dans le cadre de son délibéré de l'arrêt de la Cour de justice du 14 mars 2019 en cause de *Jacob et Lennertz* (C-174/18), avait ordonné la réouverture des débats afin de permettre aux parties de débattre contradictoirement de l'incidence de cet arrêt sur la situation de BJ

Dans le cadre de l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt *Jacob et Lennertz*, la juridiction de renvoi demandait, en substance, si l'article 45 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à l'application d'une réglementation fiscale d'un État membre, telle que celle en cause dans l'affaire soumise au Tribunal par BJ, à savoir la Convention préventive de la double imposition conclue entre la Belgique et le Grand-Duché de Luxembourg et les articles 131 du Code des impôts sur le revenu de 1992, 145/1, 145/21, 145/24, 145/31 et 145/33 et 155 du même code, ayant pour effet de priver un couple résidant dans cet État, dont l'un des membres perçoit une pension dans un autre État membre qui est exonérée d'imposition dans le premier État membre en vertu d'une convention bilatérale tendant à éviter les doubles impositions, d'une partie du bénéfice des avantages fiscaux octroyés par celui-ci.

La Cour de justice rappelle que, selon une jurisprudence de la Cour, c'est, en principe, à l'État membre de résidence qu'il incombe d'accorder au contribuable la totalité des avantages fiscaux liés à sa situation personnelle et familiale, cet État membre étant, sauf exception, le mieux à même d'apprécier la capacité contributive personnelle dudit contribuable, résultant de la prise en compte de l'ensemble de ses revenus et de sa situation personnelle et familiale, dans la

mesure où ce dernier y dispose du centre de ses intérêts personnels et patrimoniaux (point 26).

La Cour rappelle ensuite que l'État membre de résidence ne peut pas faire perdre à un contribuable une partie du bénéfice de la quotité du revenu exonérée d'impôt et de ses avantages fiscaux personnels, en raison du fait qu'il a également perçu, pendant l'année considérée, des rémunérations dans un autre État membre qui y ont été imposées sans que soit prise en compte sa situation personnelle et familiale (point 27).

La Cour de justice observe qu'en imputant les réductions d'impôt sur une base incluant à la fois les revenus d'origine belge non exonérés et les revenus d'origine étrangère exonérés et en ne déduisant qu'ultérieurement de l'impôt la part représentée par ces derniers dans le montant total des revenus formant la base imposable, la réglementation fiscale belge est susceptible, ainsi que le gouvernement belge l'a lui-même reconnu dans ses observations écrites, de faire perdre à des contribuables tels que les époux *Jacob et Lennertz* une partie du bénéfice des avantages fiscaux qui leur aurait été pleinement octroyé si l'ensemble de leurs revenus avaient été d'origine belge **[Or. 7]** et si les réductions d'impôt avaient ainsi uniquement été imputées sur ces revenus ou si la circulaire de 2008 avait trouvé à s'appliquer aux avantages en cause (point 31).

La Cour de justice a considéré que c'est bien au Royaume de Belgique, en tant qu'État membre de résidence des époux *Jacob et Lennertz*, d'accorder à ces derniers la totalité des avantages fiscaux liés à leur situation personnelle et familiale et que les réductions d'impôt au titre de la quotité exemptée sont reconnues par la jurisprudence de la Cour comme des avantages liés à la situation personnelle et familiale du contribuable (points 32 et 33 de l'arrêt). Quant à la question de savoir, en second lieu, si les autres réductions d'impôt en cause au principal, à savoir les réductions d'impôt au titre de l'épargne à long terme, des prestations payées avec des titres-services, des dépenses faites en vue d'économiser l'énergie dans une habitation, des dépenses de sécurisation des habitations contre le vol ou l'incendie et des libéralités, peuvent être considérées comme étant liées à la situation personnelle et familiale, la Cour de justice explique qu'il découle de l'arrêt du 18 juillet 2007, *Lakebrink et Peters-Lakebrink* (C-182/06, EU:C:2007:452), que l'État membre de résidence doit apprécier, aux fins d'accorder d'éventuels avantages fiscaux, la capacité contributive personnelle du contribuable dans sa globalité. À cet égard, elle a considéré que des réductions d'impôt telles que celles en cause au principal, à savoir des réductions au titre de l'épargne à long terme, des prestations payées avec des titres-services, des dépenses faites en vue d'économiser l'énergie dans une habitation, des dépenses de sécurisation des habitations contre le vol ou l'incendie ainsi que des libéralités, ont vocation, pour l'essentiel, à inciter le contribuable à effectuer des dépenses et des investissements qui ont nécessairement un impact sur sa capacité contributive. Par conséquent, de telles réductions d'impôt peuvent être considérées comme étant liées à la « situation personnelle et familiale » des époux *Jacob et Lennertz*, au même titre que les réductions d'impôt au titre de la quotité exemptée. Il

s'ensuit que les époux Jacob et Lennertz ont, en tant que couple, subi un désavantage dans la mesure où ils n'ont pas pleinement bénéficié des avantages fiscaux auxquels ils auraient eu droit s'ils avaient perçu tous deux l'intégralité de leurs revenus en Belgique (points 40 à 42 de l'arrêt).

La Cour de justice en conclut que la réglementation en cause au principal établit ainsi une différence de traitement fiscal entre les couples de citoyens de l'Union résidant sur le territoire du Royaume de Belgique en fonction de l'origine de leurs revenus, différence qui est susceptible de produire un effet dissuasif sur l'exercice par ces derniers des libertés garanties par le traité et, notamment, de la libre circulation des travailleurs garantie par l'article 45 TFUE.

➤ *Position de BJ*

BJ considère que l'arrêt *Jacob et Lennertz* légitime sa thèse et confirme l'illégalité de la méthode de calcul utilisée par l'ÉTAT BELGE puisque toutes les réductions d'impôt considérées dans l'arrêt sont applicables aussi bien lorsqu'il s'agit de revenus professionnels que lorsqu'il est question de revenus de remplacement.

BJ rappelle que son principal grief est qu'on ne lui a pas accordé l'intégralité des réductions auxquelles il prétend avoir droit, au contraire des autres contribuables résidents aux revenus exclusivement indigènes. **[Or. 8]**

Il ne reproche pas qu'on les lui ait refusées totalement, puisque l'administration fiscale belge, d'initiative, les lui a toutes accordées suivant le prescrit du C.I. R. 1992 sans considérer ses revenus indigènes « inconsistants » ou « non significatifs ».

Il constate que l'ÉTAT BELGE ne conteste pas que l'arrêt de la C.J.U. E. en cause des époux *Jacob et Lennertz* du 14 mars 2019 lui impose effectivement de calculer l'impôt comme le demande BJ, mais pas dans son cas propre car ses revenus de source belge seraient trop faibles.

Il observe que l'ÉTAT BELGE se fonde sur l'arrêt *Schumacker* du 14 février 1995 (C-279/93, EU:C:1995:31), tout en reconnaissant que Monsieur *Schumacker* ne percevait aucun revenu dans son État de résidence. Il explique que dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt *Lakebrink et Peters-Lakebrink* du 18 juillet 2007 (C-182/06, EU:C:2007:452) il en allait de même puisqu'il était question de revenus immobiliers négatifs.

BJ soutient, en l'espèce, qu'il perçoit et déclare un revenu de source belge suffisamment significatif pour que la loi belge lui soit appliquée comme à tout autre résident.

Les arrêts *Schumacker* et *Lakebrink et Peters-Lakebrink* concernent des cas dans lesquels l'État membre de résidence n'était pas en mesure d'accorder les avantages prévus par la loi fiscale, alors que dans le cas de BJ, les avantages pourraient mathématiquement être accordés mais ne le sont pas.

Enfin, BJ explique que la jurisprudence relative au caractère significatif des revenus dans l'État de résidence concernerait des procédures dirigées par les travailleurs contre les États d'emploi, et il prétend que la Cour de justice aurait récemment confirmé qu'il n'a jamais été question de permettre à l'État de résidence de s'exonérer de ses obligations lorsqu'il était « mathématiquement » en mesure de les respecter. « Le critère déterminant demeure, en effet, celui de l'impossibilité pour un État membre de prendre fiscalement en compte la situation personnelle et familiale d'un contribuable faute de revenus imposables suffisants, alors qu'une telle prise en compte est possible ailleurs en raison de revenus suffisants. » (C.J.U.E., X. c. *Staatssecretaris van Financien*, 9 février 2017, C-283/15, ECLI:EU:C:2017:102).

➤ *Position de l'ETAT BELGE*

L'ETAT BELGE soutient que les spécificités du litige qui l'oppose à BJ ne permettent pas de transposer tel quel les enseignements de l'arrêt *Jacob et Lennertz*.

Selon lui, en effet, dans l'affaire *Jacob et Lennertz*, Monsieur Jacob, même s'il était résident belge et percevait des revenus de source luxembourgeoise, était loin de tirer la quasi-totalité de ses revenus du Grand-Duché de Luxembourg. En effet, dans la déclaration d'impôt commune au titre de l'exercice d'imposition concerné, Monsieur Jacob avait mentionné l'existence de deux pensions, à savoir une pension d'origine belge d'un montant de 15.699,57 EUR et l'autre d'origine luxembourgeoise d'un montant de 14.330,75 EUR. Ces deux pensions étaient complétées par des revenus de biens [Or. 9] immobiliers déclarés par Monsieur Jacob à hauteur de 1.181,60 EUR, portant ainsi la totalité des revenus de ce dernier à un montant de 31.211,92 EUR.

Selon l'ETAT BELGE, il n'est donc pas surprenant que dans un tel cas d'espèce, et compte tenu de sa jurisprudence antérieure à laquelle elle se réfère (C.J.U.E., 12 décembre 2002, *de Groot*, C-385/00 ; C.J.U.E., 12 décembre 2013, *Imfeld et Garcet*, C-303/12 et C.J.U.E., 22 juin 2017, *Bechtel*, C-20/16), la Cour de justice ait estimé que c'était à la Belgique, pays de résidence du couple *Jacob-Lennertz*, d'accorder au contribuable les avantages fiscaux liés à sa situation personnelle et familiale.

Selon l'ETAT BELGE, il en irait autrement lorsque, comme en l'espèce, le résident belge a tiré la quasi-totalité de ses revenus du Grand-Duché de Luxembourg.

Si l'ETAT BELGE ne conteste pas qu'il incombe, en principe, à l'État de résidence d'accorder la totalité des avantages liés à la situation personnelle, cette obligation pourrait néanmoins peser sur l'État d'emploi lorsque le contribuable tire la quasi-totalité ou la totalité de ses ressources imposables d'une activité exercée dans ce dernier et qu'il ne perçoit pas de revenu significatif dans son État

de résidence (C.J.U.E., 14 février 1995, *Finanzamt Koln - Altstadt/Schumacker*, C-279/93), ce qui serait le cas dans l'affaire l'opposant à BJ.

Il observe que si, certes, Monsieur Schumacker ne percevait aucun revenu dans son État de résidence, alors que BJ perçoit un revenu, qu'il qualifie de très réduit, dans son État de résidence¹, toutefois, selon l'ÉTAT BELGE, la jurisprudence *Schumacker* vaudrait aussi lorsque la personne perçoit des revenus imposables dans son État de résidence, mais que ceux-ci ne sont pas significatifs (« la quasi-totalité », arrêt *Schumacker*, § 36). Or, en l'espèce, les revenus belges de BJ n'étaient pas significatifs.

L'ÉTAT BELGE explique trouver la confirmation de sa thèse dans l'arrêt de la Cour de Justice du 18 juillet 2007, *Lakebrink et Peters-Lakebrink* (C-182/06) qui concerne des résidents allemands travaillant exclusivement au Grand-Duché de Luxembourg et n'ayant comme revenus de source allemande que des revenus (qui étaient négatifs) ayant trait à des biens immobiliers.

L'ÉTAT BELGE explique encore que les États membres peuvent modaliser l'obligation qui pèse en principe sur l'État de résidence dans des conventions préventives de double imposition de telle sorte que l'État de résidence peut se voir conventionnellement délié de son obligation d'assumer l'intégralité de la prise en considération de la situation personnelle et familiale des contribuables résidant sur son territoire et exerçant partiellement leur activité économique à l'étranger (C.J.U.E., 12 décembre 2012, *de Groot*, C-385/00, point 99). **[Or. 10]**

L'État de résidence peut également se dispenser de l'exécution de cette obligation dans la mesure où il constate que, en dehors même de toute convention, un ou plusieurs États d'emploi accordent, sur les revenus qu'ils taxent, des avantages liés à la prise en compte de la situation personnelle et familiale des contribuables qui ne résident pas sur le territoire de ces États mais y perçoivent des revenus taxables (arrêt *de Groot*, point 100).

L'ÉTAT BELGE explique que dans son arrêt de *Groot*, la Cour de justice a répondu à la question préjudicielle que l'article 48 du traité CE (devenu, après modification, article 39 CE) s'oppose à une réglementation telle que celle en cause au principal, reprise ou non dans une convention tendant à éviter les doubles impositions, en vertu de laquelle un contribuable perd, pour le calcul de ses impôts sur le revenu dans l'État de résidence, une partie du bénéfice de la quotité dudit revenu exonérée d'impôt et de ses avantages fiscaux personnels, en raison du fait qu'il a également perçu, pendant l'année considérée, des rémunérations dans un autre État membre qui y ont été imposées sans que soit prise en compte sa situation personnelle et familiale.

¹ L'ÉTAT BELGE prend l'exemple de l'exercice d'imposition 2006 pour lequel BJ déclare un montant total de 66,396,78 EUR, dont des revenus professionnels de source luxembourgeoise de 58.235,78 EUR et des revenus immobiliers de source luxembourgeoise de 6.600,00 EUR à exonérer, pour un montant de 1.561 EUR imposable au taux plein en Belgique.

Or, l'ÉTAT BELGE soutient qu'en l'espèce, le Grand-Duché de Luxembourg a pris en compte la situation personnelle de BJ pour calculer l'impôt luxembourgeois pour les exercices d'imposition 2006 à 2009 sachant que la Convention préventive de la double imposition contient précisément une disposition spécifique relative à la prise en compte dans l'État d'emploi de la situation personnelle et familiale du contribuable résident de l'autre État.

L'article 24, § 4, de la CPDI prévoit, en effet, expressément qu'« une personne physique, résidente de la Belgique, qui, conformément aux articles 7 et 14 à 19, est imposable au Luxembourg du chef de plus de 50 p.c. de ses revenus professionnels est, sur sa demande, imposée au Luxembourg, en ce qui concerne ses revenus y imposables conformément aux articles 6, 7 et 13 à 19 de la Convention, au taux moyen d'impôt qui, compte tenu de sa situation et de ses charges de famille et du total de ses revenus généralement quelconques, lui serait applicable si elle était un résident du Luxembourg ». Il ressort des bulletins d'impôt sur le revenu luxembourgeois pour les années concernées que l'imposition a été établie suivant l'article 24, § 4 de la CPDI.

Le Grand-Duché de Luxembourg a, par conséquent, effectivement rempli les obligations qui lui étaient imposées par la Convention préventive de la double imposition.

Selon l'ÉTAT BELGE, cela distingue la présente affaire de celles qui ont donné lieu aux arrêts *Imfeld et Garcet* et *Bechtel* en ce sens que les conventions préventives de double imposition en cause n'imposaient à l'État membre d'emploi aucune obligation relative à la prise en compte de la situation personnelle et familiale des contribuables résidant dans l'autre État membre partie à la convention.

L'ÉTAT BELGE considère que BJ voudrait bénéficier de la totalité des avantages fiscaux liés à sa situation personnelle et familiale à la fois au Luxembourg et en Belgique. **[Or. 11]**

Or, la jurisprudence de la Cour de justice n'exige pas cette double prise en compte. L'important est la nécessité d'assurer aux contribuables des États membres concernés que, au total, l'ensemble de leur situation personnelle et familiale sera dûment prise en compte, quelle que soit la manière dont les États membres concernés se sont répartis cette obligation.

Ce sont ces considérations qui ont conduit la Cour d'appel de Liège à considérer dans son arrêt du 28 février 2017, concernant les exercices d'imposition 2004, 2005 et 2006, qu'il ne ressort pas des articles 18, 45 et 49 du Traité sur le Fonctionnement de l'Union européenne que, si les revenus d'un contribuable sont en partie imposés sur la base d'une convention de double imposition dans l'État dont il est résident et en partie dans l'État où l'activité salariée est exercée, le contribuable peut toujours prétendre à l'imputation intégrale sur l'impôt de l'État de la résidence des déductions d'impôt pour la garde d'enfants et les titres-

services auxquelles il aurait pu prétendre si les impôts avaient été intégralement imposés dans l'État de résidence.

L'ÉTAT BELGE prend, enfin, argument du fait que dans l'arrêt *X. contre Pays-Bas* du 9 février 2017 (C-283/15, § 48), la Cour de justice a considéré que dans le cas où un travailleur indépendant perçoit ses revenus imposables sur le territoire de plusieurs États membres, autres que celui de sa résidence, cette conciliation ne peut être atteinte qu'en lui permettant de faire valoir son droit à déduction des « revenus négatifs » auprès de chacun des États membres d'activité octroyant ce type d'avantage fiscal, à due proportion de la part de ses revenus perçus sur le territoire de chaque État membre, et à charge pour lui de fournir aux administrations nationales compétentes toute information sur ses revenus mondiaux leur permettant de déterminer ce prorata.

L'ÉTAT BELGE en déduit que la Cour de justice admet donc implicitement qu'il suffit que la situation personnelle et familiale d'une personne soit, en principe, prise en compte intégralement, même si, en raison des disparités entre les systèmes fiscaux des États membres, cette personne n'a pas pu obtenir précisément l'ensemble des avantages fiscaux qu'elle aurait pu obtenir si elle avait obtenu tous ses revenus dans un seul État.

➤ *Analyse du Tribunal*

Le Tribunal est saisi de plusieurs affaires par lesquelles BJ conteste la mise en œuvre par l'administration fiscale belge de l'article 155 du C.I. R. 1992 – l'exonération avec réserve de progressivité – en ce qui concerne le calcul des réductions d'impôt pour épargne à long terme et pour dépenses en vue d'économiser l'énergie et de la quotité exemptée d'impôt.

Sont en cause les impositions établies dans le chef de BJ en Belgique, État dont il est résident pour les exercices d'imposition 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 et 2011.

Le Tribunal constate que le pourcentage dans les revenus mondiaux déclarés par BJ en Belgique a évolué au cours des années en litige dans la mesure suivante :

[Or. 12]

Exercice d'imposition	Revenus imposables globalement	Revenus d'origine belge (nets)	Revenus d'origine luxembourgeoise (net)	Pourcentage des revenus belges dans le total
2007	63.633,37 EUR	4.093,60 EUR	59.539,77 EUR	6,44 %
2008	66.413,40 EUR	5.296,20 EUR	61.117,20 EUR	8,00 %
2009	65.281,88 EUR	4.548,24 EUR	60.733,64 EUR	7,00 %
2010	75.893,89 EUR	4.957,95 EUR	70.935,94 EUR	6,5 %
2011	80.599,20 EUR	5.604,43 EUR	74.994,77 EUR	7 %

Indéniablement, la part de revenus de source belge, État de résidence, de BJ dans ses revenus mondiaux, est limitée quoique différente d'un exercice à l'autre.

Dans son arrêt *Jacob et Lennertz* du 14 mars 2019, la Cour de justice a répondu au juge a quo que l'article 45 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à l'application de la réglementation, fiscale belge, identique à celle faisant l'objet du présent litige, ayant pour effet de priver un couple résidant dans cet État, dont l'un des membres perçoit une pension dans un autre État membre qui est exonérée d'imposition dans le premier État membre en vertu d'une convention bilatérale tendant à éviter les doubles impositions, d'une partie du bénéfice des avantages fiscaux octroyés par celui-ci.

L'ÉTAT BELGE et BJ s'opposent sur la question de savoir si la question de la répartition de ses revenus d'origine luxembourgeoise et de ses revenus belges, en l'occurrence la circonstance que ses revenus de source belge ne sont pas significatifs quantitativement ou proportionnellement, a ou non une incidence sur les obligations qui pèsent sur la Belgique en tant qu'État de résidence.

Il demeure dès lors une difficulté d'interprétation de l'article 45 TFUE qui justifie que le Tribunal pose des questions préjudicielles à la Cour de justice, conformément à l'article 267 TFUE.

Il y a lieu de poser à la Cour de justice de l'Union les questions préjudicielles suivantes :

[OMISSIS] **[Or. 13]** [OMISSIS] [Questions identiques à celles du dispositif]

IV. Dépens

[OMISSIS]

PAR CES MOTIFS,

LE TRIBUNAL,

[OMISSIS]

Avant dire droit, dit y avoir lieu de poser les questions préjudicielles suivantes à la Cour de justice de l'Union européenne :

« 1. L'article 45 du TFUE s'oppose-t-il à une réglementation telle que celle en cause au principal, reprise ou non dans une convention tendant à éviter les doubles impositions, en vertu de laquelle un contribuable perd, pour le calcul de ses impôts sur le revenu dans l'État de résidence, une partie du bénéfice de la quotité dudit revenu exonérée d'impôt et de ses autres avantages fiscaux personnels (tels qu'une réduction d'impôt pour épargne à long terme, à savoir des primes versées en exécution d'un contrat individuel d'assurance-vie et une réduction d'impôt pour dépenses faites en vue d'économiser l'énergie), en raison

du fait qu'il a également perçu, pendant l'année considérée, des rémunérations dans un autre État membre qui y ont été imposées ? **[Or. 14]**

2. Si la réponse à la première question est affirmative, la réponse reste-t-elle affirmative si le contribuable ne perçoit pas de revenu significatif – quantitativement ou proportionnellement – dans son État de résidence, mais que celui-ci est néanmoins en mesure de lui accorder ces avantages fiscaux ?

3. Si la réponse à la seconde question est affirmative, la réponse reste-t-elle affirmative si, en vertu d'une convention préventive de la double imposition entre l'État de résidence et l'autre État, le contribuable a bénéficié dans cet autre État, sur les revenus imposables dans cet autre État, des avantages fiscaux personnels prévus par la législation fiscale de cet autre État mais que ces avantages fiscaux n'incluent pas certains des avantages fiscaux auxquels le contribuable a en principe droit dans l'État de résidence ?

4. Si la réponse à la troisième question est affirmative, la réponse reste-t-elle affirmative si, en dépit de cette dernière différence, le contribuable obtient ainsi dans cet autre État un montant de réduction d'impôt au moins équivalent à celle qu'il a perdue dans son État de résidence ?

5. Les réponses aux questions sont-elles identiques au regard des articles 63, § 1^{er} et 65, § 1^{er}, a, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne par rapport à une réglementation telle que celle en cause au principal, reprise ou non dans une convention tendant à éviter les doubles impositions, en vertu de laquelle un contribuable perd, pour le calcul de ses impôts sur le revenu dans l'État de résidence, une partie du bénéfice de la quotité dudit revenu exonérée d'impôt et ses autres avantages fiscaux personnels (tels qu'une réduction d'impôt pour épargne à long terme, à savoir des primes versées en exécution d'un contrat individuel d'assurance-vie et une réduction d'impôt pour dépenses faites en vue d'économiser l'énergie), en raison du fait qu'il a également perçu, pendant l'année considérée, des revenus locatifs d'un immeuble dont il est propriétaire dans un autre État membre qui y ont été imposés ? ».

[OMISSIS]