



Date de réception : 07/04/2025

Version anonymisée

-1322992-

C-150/25 - 1

Affaire C-150/25 [Marhaux] ⁱ

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt:

20 février 2025

Juridiction de renvoi:

Tribunal de première instance du Luxembourg (Belgique)

Date de la décision de renvoi:

19 février 2025

Partie demanderesse:

BX

Partie défenderesse:

ÉTAT BELGE

Tribunal de Première Instance du Luxembourg

Division Marche-en-Famenne

Tribunal civil

JUGEMENT du 19 février 2025

Rôle n° 23/23/A

Rép. n° 25/255

Le tribunal de première instance du Luxembourg, division MARCHE-EN-FAMENNE 12^{ème} CHAMBRE FISCALE à juge unique, a rendu le jugement suivant :

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

En cause de :

Monsieur **BX** [OMISSIS] domicilié à [OMISSIS] (Belgique),

demandeur, représenté à l’audience de plaidoiries par Maître Océane MAGOTTEAUX, avocat loco de Maître Typhanie AFSCHRIFT, avocat au barreau de Bruxelles, à 1050 Bruxelles, avenue Louise, 208, (avocats@afschrift.com),

Contre :

L’**ÉTAT BELGE**, représenté par Monsieur le Ministre des Finances, dont le cabinet est établi rue de la Loi, 12 à 1000 BRUXELLES, poursuites et diligences du Conseiller Général - Directeur du Centre P Namur 531, dont les bureaux sont établis à 6700 ARLON, place des Fusillés, 10,

défendeur, représenté à l’audience de plaidoiries par Monsieur Jean-Pierre CONTER, Attaché, (pme.namur.expertisel@minfin.fed.be),

* * * * *

Le tribunal a pris connaissance des pièces régulièrement produites de la procédure, notamment :

- la requête introductive d’instance déposée au greffe le 16 janvier 2023 ;
- la fixation de l’affaire à l’audience d’introduction du 22 février 2023 sur pied des articles 569, 32° et 1385undecies du Code judiciaire ;
- les pièces relatives à la mise en état de la cause sur pied de l’article 747, § 2, du Code judiciaire, régulièrement notifiées aux parties ;
- le jugement en réouverture des débats rendu par la présente chambre le 26 juin 2024 ;
- les dernières conclusions et dossier de pièces des parties.

Il a entendu les parties à l’audience du 08 janvier 2025 à laquelle les débats ont été clos et la cause prise en délibéré.

I. Faits et antécédents de la cause

BX est résident de la Belgique au sens de l’article 3 du C.I.R. 1992,

Il a déposé sa déclaration à l’impôt des personnes physiques pour l’exercice d’imposition 2020 le 20 novembre 2020. Il déclare, en partie 1 de la déclaration, au code 1250, des rémunérations pour un montant total de 90.224,35 EUR et notamment, des revenus pour lesquels il a droit à une réduction d’impôt pour

revenus d'origine étrangère, en l'occurrence de source luxembourgeoise, à concurrence de 64.910,27 EUR, outre des rémunérations de source belge. Il déclare également des rentes alimentaires payées à concurrence de 49.560,00 EUR. Il déclare en partie 2 de la déclaration des rémunérations de dirigeant d'entreprise à concurrence de 97.750,92 EUR ainsi que des recettes à concurrence de 2.810,79 EUR.

Le 18 décembre 2020, le Centre P Namur a adressé à Monsieur BX une demande de renseignements concernant la déclaration déposée pour l'exercice d'imposition 2020 concernant les rentes alimentaires déclarées,

Monsieur BX a répondu et transmis les pièces justificatives réclamées le 15 janvier 2021.

Le 12 février 2021, l'administration a enrôlé dans le chef de BX, sur base de la déclaration, la cotisation primitive n° 612.034.948 du rôle de l'exercice d'imposition 2020. Le montant trop perçu par la voie du précompte professionnel à lui restituer s'élève à 13.675,41 EUR. L'avertissement-extrait de rôle a été adressé le 15 février 2021.

Le 16 mars 2021, la comptable de BX a contacté le Centre P Namur afin d'obtenir une rectification de la taxation, celle-ci ayant constaté des erreurs dans la déclaration déposée et, par voie de conséquence, dans l'impôt enrôlé sur base de la déclaration. En réalité le montant de 64.910,27 EUR déclaré comme rémunérations déclarée de source luxembourgeoise est un traitement de fonctionnaire français (professeur agrégé à Paris 1) et le code 1400 doit être de 102.750,92 EUR dont 24.000,00 EUR en provenance du Luxembourg et non de 78.750,92 EUR dont 19.000,00 EUR en provenance du Luxembourg.

Le 1^{er} juin 2021, le fonctionnaire du Centre P Namur ayant traité la réclamation de BX a adressé à ce dernier une déclaration d'accord conforme à la demande de rectification de son comptable.

BX a signé pour accord le 2 juin 2021.

Une cotisation rectificative a ensuite été enrôlée le 21 juin 2021 sous l'article n° 616.280.750 du rôle de l'exercice d'imposition 2020. Le montant d'impôt à payer s'élève à 10.895,84 EUR. L'avertissement-extrait de rôle a été adressé le 22 juin 2021.

Le 16 juillet 2021, le conseil de BX a introduit une réclamation contre la cotisation primitive enrôlée le 12 février 2021 sous l'article n° 612.034.948 du rôle de l'exercice d'imposition 2020. Il conteste le calcul de l'impôt et, plus précisément, la répartition proportionnelle des pensions alimentaires déductibles entre les revenus de source belge et les revenus de source étrangère exonérés, laquelle aboutirait à créer une discrimination à l'égard du contribuable.

Au dossier du demandeur figure une seconde réclamation datée du 3 août 2021 et qui viserait la cotisation rectificative enrôlée sous l'article 616.280.750 du rôle de l'exercice d'imposition 2020.

Le 8 novembre 2021, BX a déposé sa déclaration à l'impôt des personnes physiques pour l'exercice d'imposition 2021. Il déclare des rémunérations à concurrence de 83.436,88 EUR au code 1250 dont 76.125,88 EUR de source française pour lesquels il a droit à une réduction d'impôt pour revenus d'origine étrangère sous réserve de progressivité. Il déclare avoir payé des rentes alimentaires à concurrence de 41.680,00 EUR. En partie 2 de la déclaration, il déclare des rémunérations de dirigeant d'entreprise à concurrence de 114.313,09 EUR dont 33.600,00 EUR de source luxembourgeoise pour lesquels il a droit à une réduction d'impôt sous réserve de progressivité. Il déclare, enfin, des profits à concurrence de 6.056,23 EUR.

Le 5 mai 2022, l'administration a enrôlé, conformément à la déclaration déposée, la cotisation à l'impôt des personnes physiques n° 217.133.604 du rôle de l'exercice d'imposition 2021. L'impôt à payer s'élève à 401,58 EUR. L'avertissement-extrait de rôle a été adressé le 9 mai 2022.

Le 30 juin 2022, le conseil de BX a introduit une réclamation contre la cotisation primitive enrôlée le 5 mai 2022 sous l'article n° 217,133.604 du rôle de l'exercice d'imposition 2021. Il conteste le calcul de l'impôt et, plus précisément, la répartition proportionnelle des pensions alimentaires déductibles entre les revenus belges et les revenus de source étrangère exonérés, laquelle aboutirait à créer une discrimination à l'égard du contribuable.

Dans son jugement du 26 juin 2024, le tribunal après avoir constaté qu'aucune décision n'avait été prononcée sur la réclamation par le Conseiller général sur pied de l'article 375 du C.I.R. 1992 a relevé que les parties ne déposaient pas l'accusé de réception par les services du Centre P Namur de la réclamation, ce qui ne permettait pas de déterminer si le recours était recevable sur pied de l'article 1385undecies du Code judiciaire, le tribunal a donc ordonné la réouverture des débats.

II. Prétentions des parties

Dans ses dernières conclusions après réouverture des débats, BX sollicite du tribunal :

- De dire la demande recevable et fondée ;
- De dire les réclamations des 16 juillet 2021, 3 août 2021 et 30 juin 2022 fondées ;

En conséquence,

- D'annuler ou à tout le moins, dégrever les cotisations établies à l'impôt des personnes physiques, sous les articles n° 612.034.948, 616.280.750 du rôle de l'exercice d'imposition 2020 ainsi que la cotisation établie sous l'article n° 217.133.604 pour l'exercice d'imposition 2021;
- Dégrever/annuler les intérêts de retard relatifs à la cotisation litigieuse ;
- De condamner l'ÉTAT BELGE à la restitution de toutes sommes indûment perçues par voie de retenue ou autrement, majorées des intérêts légaux ;
- De condamner l'ÉTAT BELGE aux entiers frais et dépens de l'instance, en ce compris l'indemnité de procédure, liquidés à 3.000,00 EUR.

Dans ses conclusions après réouverture des débats, l'ÉTAT BELGE sollicite du tribunal de dire la demande recevable.

Pour le surplus, dans ses dernières conclusions avant réouverture des débats, l'ÉTAT BELGE sollicitait du tribunal :

- De dire la demande non fondée en ce qui concerne la déduction de la rente alimentaire sur la partie des revenus français résultant de la méthode d'exemption avec réserve de progressivité et l'imputation des abattements personnels au prorata conformément à la CPDI Belgique-France.
- De compenser les dépens.

III. Discussion

A) Recevabilité

Dans le cadre de la réouverture des débats, l'ÉTAT BELGE explique qu'il y a lieu de dire la demande recevable, celle-ci ayant, en l'absence de décision administrative été introduite dans le respect du délai de l'article 1385undecies du Code judiciaire,

Il explique également que l'introduction du recours devant le tribunal a bien été précédé de l'exercice d'un recours administratif préalable introduit respectivement le 16 juillet 2021 contre la cotisation n°612.034.948 du rôle de l'exercice d'imposition 2020, le 3 août 2021 contre la cotisation rectificative n° 616.280,750 du rôle de l'exercice d'imposition 2020 et le 30 juin 2021 contre la cotisation n° 217.133.604 du rôle de l'exercice d'imposition 2021.

Partant, la demande est recevable,

B) Fondement

L'objet du litige porte sur la contestation par BX de l'imputation proportionnelle des pensions alimentaires qu'il verse à son ex-épouse et à sa fille, d'une part sur les revenus imposables de source belge, et d'autre part sur les revenus de source luxembourgeoise et française, exonérés par convention. Ce mode de répartition aboutissant selon lui à priver les personnes bénéficiant de revenus professionnels exonérés par convention, d'une partie de la déductibilité des pensions alimentaires.

Dès lors que dans le calcul de l'impôt, la déduction des rentes alimentaires s'est opérée avant d'isoler la partie des rémunérations exonérées par les susdites conventions et, par conséquent, que la déduction des susdites rentes alimentaires a été proportionnellement répartie sur l'ensemble de ses rémunérations, BX a considéré qu'il perdait ainsi une partie du bénéfice effectif de la déduction de ses rentes.

1. **Libre circulation des travailleurs**

1.1. *Position de BX*

Le demandeur rappelle qu'aux termes de l'article 104, 1° du C.I.R. 1992, les rentes alimentaires sont déductibles à concurrence de 80 % de leur montant de l'ensemble des revenus nets de celui qui les paie. Autrement dit, cette déduction a pour effet de diminuer le revenu net imposable du débirentier qui bénéficiera donc d'une économie d'impôt.

Cet article doit être lu en combinaison avec l'article 56 de l'A.R./C.I.R. 1992 qui prévoit que:

« les dépenses déductibles de l'ensemble des revenus nets en vertu de l'article 104 du Code des impôts sur les revenus 1992 sont imputées suivant la règle proportionnelle sur les différentes catégories de revenus ».

Le demandeur explique que la Belgique prend en considération les revenus exonérés par convention pour déterminer le taux d'imposition sur les revenus imposables. Il s'agit de l'exonération sous réserve de progressivité qui signifie que l'impôt est calculé sur l'ensemble des revenus du contribuable, y compris les revenus d'origine étrangère exonérés. Ensuite, la partie de l'impôt se rapportant proportionnellement aux revenus étrangers exonérés par rapport à l'ensemble des revenus est déduite de l'impôt calculé sur l'ensemble des revenus. C'est précisément dans le cadre de cette deuxième étape que les abattements liés à la situation personnelle et familiale sont imputés proportionnellement sur les revenus étrangers exonérés par convention.

Ce mode de calcul aboutit à la conclusion qu'une partie de la déduction des rentes alimentaires est perdue, si cela n'est pas corrigé dans les autres États. Or, le calcul de l'exonération sous réserve de progressivité applicable aux revenus étrangers

exonérés par convention ne peut pas avoir pour effet qu'un résident belge se trouve privé d'une partie des avantages fiscaux liés à sa situation personnelle et familiale (C.J.U.E., *Jacob-Lennertz c. ÉTAT BELGE*, C-179/18).

Le demandeur voit une violation du principe de libre circulation des travailleurs et estime que la situation qu'il critique présente des similitudes avec l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt *de Groot* du 12 décembre 2002 de la Cour de justice de l'Union européenne dans laquelle l'État néerlandais limitait les avantages fiscaux liés à la situation personnelle du contribuable en proportion de la fraction du revenu mondial de ce dernier qui, sur base des CPDI, demeurerait imposable aux Pays-Bas (C.J.U.E., *de Groot*, 12 décembre 2002, C-385/00).

Ainsi l'intéressé avait perdu le bénéfice d'une partie des abattements fiscaux prévus dans la législation néerlandaise en raison du fait qu'il avait exercé son droit à la libre circulation, ce qui a été jugé comme contraire à l'article 39 du Traité instituant la Communauté européenne (actuel article 45 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, ci-après le « TFUE ») selon lequel : « *la libre circulation des travailleurs est assurée à l'intérieur de la Communauté. Elle implique l'abolition de toute discrimination, fondée sur la nationalité, entre les travailleurs des États membres, en ce qui concerne l'emploi, la rémunération et les autres conditions de travail* ».

Tout ressortissant européen qui exerce une activité professionnelle en dehors de son État de résidence relève du champ d'application de l'actuel article 45 du TFUE (C.J.U.E., *Scholz*, 23 février 1994, C-419/92, pt. 9).

Monsieur BX explique que l'ensemble des dispositions présentes dans le TFUE vise à permettre à un ressortissant européen l'exercice de toute activité professionnelle sur l'ensemble du territoire de l'Union européenne et s'oppose à toute réglementation nationale qui désavantagerait tout ressortissant souhaitant étendre son activité économique en dehors du territoire de son État de résidence (C.J.U.E., *Singh*, 7 juillet 1992, C-370/90; C.J., arrêt *Terhoeve*, 26 janvier 1999, C-18/95, pt. 37; C.J., arrêt *Grof*, 27 janvier 2000, C-190/98, pt. 21, C.J., arrêt *Sehrer*, 15 juin 2000, C-302/98, pt. 32, Cl, arrêt *Stanton*, 7 juillet 1988, n°143/84).

Constitue ainsi une entrave à la libre circulation des travailleurs, toute disposition qui empêche ou dissuade un ressortissant d'un État membre de quitter son État de résidence pour exercer cette liberté (*Masgio*, 7 mars 1991, C-10/90, pts 18-19, arrêt *Terhoeve*, précité, pt. 39).

Il ressort de l'arrêt *de Groot* que « *même si, selon leur libellé, les dispositions relatives à la libre circulation des travailleurs visent notamment à assurer le bénéfice du traitement national dans l'État d'accueil, elles s'opposent également à ce que l'État d'origine entrave la libre acceptation et l'exercice d'un emploi par l'un de ses ressortissants dans un autre État membre* ».

En d'autres termes, la libre circulation des travailleurs peut être invoquée tant à l'encontre de l'État d'entrée (l'État membre qui reçoit le travailleur) qu'envers

l'État de sortie (l'État membre qui voit partir un de ses travailleurs vers un autre État membre).

En l'espèce, le demandeur s'estime donc autorisé à invoquer les règles relatives à la libre circulation des travailleurs à l'encontre de l'État membre dont il est le ressortissant dès lors qu'il a exercé une activité professionnelle dans un autre État membre.

Par conséquent, l'article 45 du TFUE s'oppose à une législation telle que celle appliquée par le Royaume de Belgique en vertu de laquelle le contribuable perd, pour le calcul de ses impôts sur le revenu dans son État de résidence, une partie du bénéfice de la quotité du revenu exonéré par convention et de ses avantages fiscaux personnels pour la seule raison qu'il a aussi perçu des rémunérations dans un autre État membre.

La Cour de justice de l'Union européenne a précisé qu'il revient en principe à l'État de résidence d'accorder au contribuable la totalité des avantages fiscaux liés à sa situation personnelle et familiale, étant donné que cet État est le plus à même de tenir compte de la capacité contributive personnelle du contribuable dans la mesure où c'est précisément dans cet État qu'il a le centre de ses intérêts personnels et patrimoniaux (*Schumacker*, 14 février 1995, C-279/93, pt. 32).

Le demandeur explique qu'assez logiquement, les revenus perçus par un travailleur sur le territoire de l'État de l'emploi ne constituent le plus souvent qu'une petite partie de son revenu global, centralisé au lieu de sa résidence. L'obligation pour l'État membre d'emploi de prendre en compte la situation personnelle et familiale n'intervient que lorsque le contribuable tire la totalité ou la quasi-totalité de ses ressources imposables d'une activité exercée dans cet État et qu'il ne reçoit pas de revenu significatif dans l'État membre de résidence, ce dernier n'étant pas en mesure de lui accorder les avantages qui résultent de la prise en compte de sa situation personnelle et familiale (C.J.U.E., *Bechtel*, 22 juin 2017, pt. 56),

Il en est ainsi lorsque le contribuable n'a perçu sur le territoire de l'État membre de résidence aucun revenu ou des revenus à ce point modiques que cet État n'est pas en mesure de lui accorder les avantages résultant de la prise en compte de l'ensemble de ses revenus et de sa situation personnelle et familiale.

En l'espèce, indépendamment du montant des revenus perçus par le demandeur dans l'État membre de résidence et de leur proportion dans ses revenus totaux, les revenus qu'il a perçus sont suffisants pour que la Belgique soit en mesure de prendre en compte sa situation personnelle et familiale,

Dans certains cas, 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.

Le défendeur relève que l'article 25, §2 de la CPDI conclue entre la Belgique et la France, ci-après la CPDI-F, dispose que *«nonobstant les dispositions du paragraphe 1er, les personnes physiques qui sont des résidents d'un État contractant et qui exercent un emploi salarié dans l'autre État contractant ne sont soumises dans cet autre État, 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 État 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 État 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 État par rapport au total des revenus professionnels, d'où qu'ils proviennent, dont ces personnes sont les bénéficiaires ».*

Le demandeur répond toutefois que l'article 25, § 2 de la CPDI-F n'est pas une clause qui modalise l'obligation de prise en compte de l'ensemble de la situation personnelle et familiale du contribuable entre l'État de résidence et l'État d'emploi. Cela apparaît clairement du libellé de la clause, qui ne délie pas en tant que tel l'obligation de l'État de résidence (la Belgique) de prendre en considération l'intégralité de la situation personnelle et familiale du contribuable résident dans cet état et qui travaille partiellement dans l'autre état (la France). En effet, il s'agit d'une clause de non-discrimination qui ne peut être assimilée à une clause de répartition conventionnelle de l'octroi des avantages fiscaux liés à la situation personnelle et familiale du contribuable. Cette clause de non-discrimination ne se préoccupe pas du sort des avantages fiscaux dans l'État de résidence, ce qui implique qu'on ne peut pas la considérer comme étant une disposition qui modalise les obligations entre les États contractants.

En pratique, la France ne tient nullement compte de la situation personnelle et familiale du demandeur. En effet, l'article 197 A, point b, du Code général des impôts (ci- après, « CGI ») tel qu'applicable depuis le 1^{er} janvier 2018 prévoit que *« par dérogation à l'article 164 A, pour le calcul du taux de l'impôt français sur l'ensemble des revenus mondiaux prévu au a du présent article, les pensions alimentaires prévues au 2° du II de l'article 156 sont admises en déduction sous les mêmes conditions et limites, lorsque ces pensions sont imposables entre les mains de leur bénéficiaire en France et que leur prise en compte n'est pas de nature à minorer l'impôt dû par le contribuable dans son État de résidence ».*

L'article 164 A du CGI prévoit, quant à lui, que *« les revenus de source française des personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal en France sont déterminés selon les règles applicables aux revenus de même nature perçus par les personnes qui ont leur domicile fiscal en France. Toutefois, aucune des charges déductibles du revenu global en application des dispositions du présent code ne peut être déduite ».*

En d'autres termes, les règles fiscales françaises prévoient que la déduction des pensions alimentaires pour un non-résident est admise seulement en cas d'application du taux moyen, sous réserve que les pensions soient imposables en France entre les mains du bénéficiaire et que leur prise en compte n'est pas de nature à minorer l'impôt dû par le contribuable dans son État de résidence.

Or, les bénéficiaires des rentes alimentaires sont Madame [OMISSIS] et Madame [OMISSIS], toutes deux résidentes belges au moment des faits. Ces pensions ne sont dès lors pas imposables dans le chef des bénéficiaires en France.

Dès lors que les conditions pour bénéficier de la déduction des pensions alimentaires ne sont pas remplies, la France ne tient pas compte de la situation personnelle et familiale du demandeur.

En ce qui concerne les revenus de source luxembourgeoise, la Convention préventive de la double imposition conclue entre la Belgique et le Luxembourg, ci-après CPDI-GDL prévoit en son article 24, §4 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 qui y sont 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* ».

En l'espèce, le demandeur n'étant pas imposable au Luxembourg du chef de plus de 50 % de ses revenus professionnels, ce pays n'est, dès lors, lui non plus pas en mesure de tenir compte de sa situation personnelle et familiale.

En conséquence, le contribuable n'a pas bénéficié au Luxembourg des avantages fiscaux liés à sa situation personnelle et familiale.

L'ÉTAT BELGE ne conteste plus ce point dans ses conclusions additionnelles et de synthèse. Ceci se justifie notamment par le libellé de ses prétendons qui indique que la requête est non fondée en ce qui concerne seulement le volet avec la France.

L'administration fiscale belge doit dès lors accorder un avantage fiscal supplémentaire au demandeur à concurrence des revenus de source luxembourgeoise, qui sont de 24 000,00 EUR pour l'exercice d'imposition 2020 et de 33 600,00 EUR pour l'exercice d'imposition 2021.

Il résulte de ce qui précède que ni la France ni le Luxembourg n'accordent au demandeur, résident belge, les déductions personnelles ou familiales liées au paiement des rentes alimentaires similaires à celles accordées aux résidents de l'État d'activité.

La Cour de justice de l'Union européenne précise également que les « *mécanismes utilisés en vue d'éliminer la double imposition ou les systèmes fiscaux nationaux qui ont pour effet de l'éliminer ou de l'atténuer doivent cependant assurer 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 États membres concernés ont réparti cette obligation entre eux, sous peine de créer une inégalité de traitement incompatible avec les dispositions du traité sur la libre circulation des travailleurs qui ne résulterait nullement des disparités existant entre les législations fiscales nationales* ». (*de Groot* précité)

Monsieur BX explique que sa situation personnelle et familiale n'est prise en compte, ni dans l'État d'emploi, ni dans l'État de résidence et se considère doublement désavantagé.

Il soutient que l'ÉTAT BELGE ne serait pas délié par son obligation de tenir compte de sa situation personnelle et familiale, et comme il n'a pas effectivement bénéficié d'avantages personnels en France et au Luxembourg, il incomberait à la Belgique, en tant qu'État de résidence, de lui accorder la totalité des avantages liés à sa situation personnelle et familiale, ce pays étant le mieux placé pour le faire.

Il explique qu'à la suite de l'arrêt *de Groot*, la Belgique a été invitée par la Commission européenne à modifier sa réglementation, ce qu'elle a fait en adoptant la circulaire du 12 mars 2008 (n° Ci.RH.331/575.420 (AFER 8/2008) qui vise à octroyer une réduction d'impôt supplémentaire pour revenus exonérés en vertu d'une convention internationale. Cette circulaire a, en principe, pour objet de corriger la situation d'un travailleur résident belge qui a perçu des revenus exonérés à l'étranger, et qui n'a pas bénéficié de l'ensemble de ses avantages fiscaux liés à sa situation familiale et personnelle, comme c'est le cas du demandeur. En d'autres termes, la circulaire vise à compenser l'avantage perdu suite à la non prise en considération de la situation familiale et personnelle à l'étranger. Une réduction supplémentaire doit être accordée lorsque le montant total de l'impôt dû en Belgique et à l'étranger est supérieur au montant d'impôt qui serait dû si le contribuable avait perçu tous ses revenus professionnels en Belgique.

Toutefois, en pratique, il n'est pas possible d'avoir recours à l'application de cette circulaire puisque le demandeur ne répond pas aux conditions qui y sont mentionnées, notamment le fait que les avantages fiscaux liés à la situation personnelle ou familiale n'aient pas été accordés parce qu'il n'est pas satisfait aux conditions requises dans l'État d'emploi. En conséquence, aucune réduction supplémentaire d'impôt n'est accordée au demandeur.

Enfin, l'imputation proportionnelle des pensions alimentaires au prorata des revenus exonérés n'est pas nécessaire à la cohérence de la méthode d'exemption avec réserve de progressivité. En effet, dans le passé, la Cour de justice de l'Union européenne a jugé que la nécessité de garantir la cohérence du régime fiscal peut justifier qu'une réglementation restreigne les libertés fondamentales (*Bachmann*,

28 janvier 1992, C- 204/90, pt. 28 et Cl, arrêt *Commission c. Belgique*, C-300/90, Pt. 21). Tel n'est toutefois pas le cas en l'espèce dès lors qu'il n'existe aucun lien direct entre la méthode d'exemption avec réserve de progressivité et l'imputation des abattements personnels au prorata.

Il résulte de ce qui précède que le demandeur se voit contraint de bénéficier de ses déductions personnelles et familiales dans une moindre mesure que s'il avait uniquement perçu des revenus exclusivement de source belge.

En conclusion, sa situation personnelle et familiale n'a pas été prise en considération intégralement dans le monde. Il n'a pas reçu d'avantages en France, ni au Luxembourg. Il revient dès lors à la Belgique de lui accorder un avantage fiscal complémentaire à concurrence des revenus de source française et luxembourgeoise pour que sa situation personnelle et familiale soit dûment prise en compte.

1.2. Position de l'ÉTAT BELGE

Le défendeur répond que le cas d'espèce présente des similitudes avec celui ayant donné lieu à l'arrêt *de Groot* dans lequel la Cour de justice de l'Union européenne a jugé que les Pays-Bas entravaient la libre circulation des travailleurs en limitant les abattements personnels et familiaux dans le chef d'un résident néerlandais percevant des rémunérations d'origine étrangère exonérées, proportionnellement à son revenu imposable néerlandais.

Il observe cependant que dans l'arrêt, il est précisé que les conventions préventives de la double imposition conclues par les Pays-Bas avec les pays où l'intéressé jouissait de revenus professionnels (l'Allemagne, la France et le Royaume-Uni), n'obligeaient pas ces États où l'emploi était exercé, à tenir compte proportionnellement de la situation familiale et personnelle de l'individu.

Il convient de relever que dans cet arrêt, si la Cour de justice de l'Union européenne pose comme règle qu'il incombe en principe à l'État de résidence d'accorder la totalité des avantages liés à la situation personnelle et familiale d'un contribuable (point 90 de l'arrêt), elle estime également que les États membres peuvent modaliser ce principe 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 (point 99 de l'arrêt) :

« Il est (...) loisible aux États membres, en l'absence de mesures d'unification ou d'harmonisation communautaire, de modifier cette corrélation entre la prise en compte par l'État de résidence, d'une part, de l'ensemble des revenus de ses résidents et, d'autre part, de leur situation personnelle et familiale globale par le biais de conventions, bilatérales ou multilatérales, de prévention de la double imposition. L'État de résidence peut donc 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, ».

Or, il y a lieu de relever en l'espèce la particularité de la clause de non-discrimination de la convention préventive de la double imposition conclue par la Belgique avec la France. En effet, dans la toute grande majorité des conventions conclues par la Belgique, la clause de non-discrimination se trouve à l'article 24 et correspond au Modèle de Convention fiscale de l'O.C.D.E.

L'article 24, §1^{er} du Modèle de convention fiscale de l'O.C.D.E. prévoit ce qui suit:

« Les nationaux d'un État contractant ne sont soumis dans l'autre État contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celles auxquelles sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet autre État qui se trouvent dans la même situation, notamment au regard de la résidence. La présente disposition s'applique aussi, nonobstant les dispositions de l'article 1, aux personnes qui ne sont pas des résidents d'un État contractant ou des deux États contractants. »

Le principe général posé ici est que sont interdites les discriminations basées sur la nationalité mais il est important de relever qu'un résident et un non-résident ne sont pas « dans la même situation » (voir point 7 des Commentaires de l'article 24 du Modèle de convention fiscale de l'O.C.D.E.) et que le traitement fiscal d'un résident peut être différent de celui d'un non-résident sans que l'article 24, § 1^{er} ne soit violé.

La convention conclue avec la France contient la même clause générale mais contient aussi une clause particulière qui interdit les discriminations entre un résident et un non-résident dans certaines circonstances.

L'article 25, 2 de la convention préventive de la double imposition du 10 mars 1964 conclue avec la France prévoit en effet que:

« Nonobstant les dispositions du paragraphe 1^{er}, les personnes physiques qui sont des résidents d'un État contractant et qui exercent un emploi salarié dans l'autre État contractant ne sont soumises dans cet autre État, 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 État 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 État 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 État par rapport au total des revenus professionnels, d'où qu'ils proviennent, dont ces personnes sont les bénéficiaires ».

L'ÉTAT BELGE en déduit que quand un résident belge exerce une activité salariée en France (ce qui est le cas en l'espèce) cette disposition permet donc à ce résident belge d'obtenir en France l'avantage fiscal de ce pays lié au paiement de rentes alimentaires en proportion de ses revenus d'origine française similaire à celui accordé aux résidents de la France par la législation fiscale française.

Ladite disposition accorde donc aux personnes physiques résidentes d'un État contractant les mêmes réductions d'impôts que celles accordées aux résidents de l'autre État contractant en raison de leur situation familiale ou des charges de famille.

Globalement, le système mis en place conventionnellement aux termes desdites clauses de non-discriminations « élargies » permet d'assurer au contribuable que sa situation personnelle et familiale sera prise en compte au niveau fiscal par l'État d'activité de la même manière que cet État le fait pour ses propres résidents. Ce faisant, il apparaît que ces dispositions conventionnelles assurent le respect de l'article 45 TFUE (« *Tout citoyen de l'Union a le droit de circuler et de séjourner librement sur le territoire des États membres,* »).

Le défendeur souligne que tant la Cour constitutionnelle que la Cour de cassation ont déjà eu aussi l'occasion d'examiner la compatibilité avec le droit européen de ce type de clauses. Ainsi, à propos justement de l'article 25, 2 de la convention préventive de la double imposition du 10 mars 1964 conclue avec la France, la Cour constitutionnelle a jugé dans son arrêt n° 92/2019 du 6 juin 2019 que:

« B.20.3. Les États membres restent libres, « en l'absence de mesures d'unification ou d'harmonisation communautaire, de modifier cette corrélation entre la prise en compte par l'État de résidence, d'une part, de l'ensemble des revenus de ses résidents et, d'autre part, de leur situation personnelle et familiale globale par le biais de conventions, bilatérales ou multilatérales, de prévention de la double imposition », de 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 » (CJCE, 12 décembre 2002, C-385/00, de Groot, point 99).

8.20.4. Une règle telle que celle visée à l'article 25 de la Convention préventive de double imposition conclue entre la France et la Belgique ne porte pas atteinte à la libre circulation des personnes. Au contraire, la disposition en question tend à assurer la non-discrimination en garantissant — au-delà de ce que prévoit l'article 24 du modèle OCDE — aux non-résidents relevant de l'application de cette convention bilatérale qu'ils bénéficient, dans l'État d'emploi, des déductions personnelles, abattements et réductions d'impôt en fonction de la situation personnelle ou familiale, mais seulement « au prorata des rémunérations provenant de cet autre État par rapport au total des revenus professionnels, d'où qu'ils proviennent, dont ces personnes sont les bénéficiaires.

8.20.5. *La jurisprudence de la Cour de justice n'impose pas non plus d'accorder aux non-résidents, dans la situation visée en B.10.2, des avantages fiscaux liés à la situation personnelle et familiale sans tenir compte de la proportion des revenus perçus dans l'État d'activité dans le total des revenus du contribuable. Ainsi, 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 États membres concernés ont réparti cette obligation » (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). Même dans les hypothèses où la Cour de justice considère que des non-résidents sont dans une situation comparable à celle des résidents d'un État, alors qu'ils ne perçoivent pas l'essentiel ou la totalité de leurs revenus dans cet État, 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 liés à la situation personnelle et familiale que de manière proportionnelle : en pareil cas, le non-résident doit bénéficier de ces avantages «à due proportion » ou « au prorata » de la part de ses revenus perçus sur le territoire de chacun des États membres d'activité (CJUE, 9 février 2017, C-283/15, X, points 48 à 49) ».*

Sur cette base, la Cour constitutionnelle avait conclu que:

« 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. »

A propos de l'article 26, § 2 de la convention préventive de la double imposition belgo-néerlandaise qui contient également une clause de non-discrimination particulière, la Cour de cassation a estimé dans un arrêt du 16 février 2012 :

« Quant à la deuxième branche:

3. L'article 26, alinéa 2, de la Convention du 5 juin 2001 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 dispose que : « Les personnes physiques qui sont des résidents de l'un des États contractants et qui tirent de l'autre État contractant des gains ou des revenus dont

le pouvoir d'imposition est dévolu à cet autre État en vertu des dispositions du chapitre III de la présente convention ont droit lors de l'imposition dans ce dernier État, dans la mesure où ces gains et revenus sont compris dans leur revenu mondial, aux mêmes déductions personnelles, abattements et réductions en raison de leur état civil ou de leurs charges de famille que les résidents de cet autre État, pour autant qu'ils se trouvent par ailleurs dans la même situation que les résidents de cet État. ».

4. S'agissant des revenus imposés dans l'État où l'activité salariée est exercée en vertu d'une convention de double imposition auxquels s'appliquent les déductions personnelles, abattements et réductions en raison de l'état civil ou de la composition de famille conformes à la législation de cet État, l'État de résidence ne doit pas accorder les déductions personnelles, abattements et réductions en raison de l'état civil ou de la composition de famille prévus par la loi fiscale de l'État de résidence.

Le moyen, qui, en cette branche, est fondé sur un soutènement juridique différent, manque en droit.

Quant à la troisième branche:

5. Si une convention préventive de double imposition exempte en tout ou en partie l'État de résidence de son obligation d'accorder les déductions personnelles, abattements et réductions en raison de l'état civil ou de la composition de famille prévus par la loi fiscale nationale et impose à l'État où l'activité salariée est exercée l'obligation d'accorder la déduction, l'abattement et la réduction lors de l'établissement de l'impôt, cette exemption vaut au profit de l'État de résidence indépendamment du fait que l'État où l'activité salariée est exercée accorde les mêmes déductions, abattements ou réductions que l'État de résidence.

6. Le moyen, qui, en cette branche, est fondé sur un soutènement juridique différent, manque en droit. (—).»

Compte tenu de ce qui précède, l'ÉTAT BELGE estime qu'il n'y a en l'espèce nulle discrimination, du moins en ce qui en ce qui concerne les revenus de source française.

L'ÉTAT BELGE observe qu'aux termes de ses conclusions additionnelles et de synthèse, Monsieur BX affirme pourtant (tout en ne commentant pas les arrêts de la Cour constitutionnelle et de la Cour de cassation) et ce, pour la première fois, que la clause de non-discrimination contenue à l'article 25 § 2 de la CPDI-F ne pourrait être assimilée à une clause de répartition conventionnelle de l'octroi des avantages fiscaux liés à la situation personnelle et familiale d'un contribuable.

Ce faisant, le demandeur semble avoir modifié la position qu'il avait lui-même adopté sur ce point dans ses premières conclusions datées du 20 novembre 2023 (page 9) puisqu'après avoir rappelé qu'aux termes de l'arrêt *de Groot* « dans certains cas, 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», celui-ci convenait que « la partie défenderesse relève, à juste titre, l'article 25 § 2 de la CPDI conclue entre la Belgique et la France qui dispose que « [...] Les déductions personnelles abattements et réductions d'impôt en fonction de la situation ou des charges de famille que cet autre État accorde à ses propres résidents sont accordés aux personnes visées à la phrase précédente (les personnes physiques qui sont résidentes d'un État contractant et qui exercent un emploi salarié dans l'autre État contractant) » pour « toutefois (,) relever qu'en pratique, la France ne tient nullement compte de la situation personnelle et familiale de Monsieur BX ».

Par ailleurs, à suivre la thèse du demandeur, la Belgique, en tant qu'État de résidence, devrait assumer l'intégralité de la prise en considération de la situation personnelle et familiale d'un contribuable quand bien même elle aurait convenu dans une CDPI avec un autre État que ce dernier en assume une partie.

Or sur base de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne (voir notamment les arrêts de la Cour de Justice du 12 décembre 2013, C-303-12, Imfeld et Garcet, point 70 et 79 et du 9 février 2017, C-283/15, X, point 47), ce qui importe est non le cumul d'avantages mais que l'ensemble de la situation personnelle et familiale soit dûment prise en compte, quelle que soit la manière dont les États membres concernés ont réparti cette obligation.

Dans ses conclusions, Monsieur BX fait état, en réalité, de la situation embarrassante dans laquelle il se trouve étant donné qu'en pratique, la France ne tiendrait pas compte de sa situation personnelle et familiale et cite les articles 164 A et 197A, b) du Code général des impôts français qui n'accordent pas la possibilité pour un non-résident français de déduire en France la rente alimentaire à partir du moment où cette rente n'a pas été imposée en France.

L'article 156 du Code général des impôts français énonce que:

« L'impôt sur le revenu est établi d'après le montant total du revenu net annuel dont dispose chaque foyer fiscal. Ce revenu net est déterminé eu égard aux propriétés et aux capitaux que possèdent les membres du foyer fiscal désignés aux 1 et 3 de l'article 6, aux professions qu'ils exercent, aux traitements, salaires, pensions et rentes viagères dont ils jouissent ainsi qu'aux bénéfices de toutes opérations lucratives auxquelles ils se livrent, sous déduction :

II. — Des charges ci-après lorsqu'elles n'entrent pas en compte pour l'évaluation des revenus des différentes catégories :

2° Arrérages de rentes payés par lui à titre obligatoire et gratuit constituées avant le 2 novembre 1959 ; pensions alimentaires répondant aux conditions fixées par les articles 205 à 211, 367 et 767 du code civil à l'exception de celles versées aux ascendants quand il est fait application des dispositions prévues aux 1 et 2 de l'article 199 sexdecies ; versements de sommes d'argent mentionnés à l'article

275 du code civil lorsqu'ils sont effectués sur une période supérieure à douze mois à compter de la date à laquelle la convention de divorce par consentement mutuel mentionnée à l'article 229-1 du même code a acquis force exécutoire ou le jugement de divorce, que celui-ci résulte ou non d'une demande conjointe, est passé en force de chose jugée et les rentes versées en application des articles 276, 278 ou 279-1 du même code en cas de séparation de corps ou de divorce, ou en cas d'instance en séparation de corps ou en divorce et lorsque le conjoint fait l'objet d'une imposition séparée, les pensions alimentaires versées en vertu d'une convention de divorce mentionnée à l'article 229-1 du même code ou d'une décision de justice et en cas de révision amiable de ces pensions, le montant effectivement versé dans les conditions fixées par les articles 208 et 371-2 du code civil, contribution aux charges du mariage définie à l'article 214 du code civil, à condition que les époux fassent l'objet d'une imposition séparée ; dans la limite de 2 700 € et, dans les conditions fixées par un décret en Conseil d'État, les versements destinés à constituer le capital de la rente prévue à l'article 373-2-3 du code civil.

Le contribuable ne peut opérer aucune déduction pour ses descendants mineurs lorsqu'ils sont pris en compte pour la détermination de son quotient familial.

La déduction est limitée, par enfant majeur, au montant fixe pour l'abattement prévu par l'article 196 B.

Lorsque l'enfant est marié, cette limite est doublée au profit du parent qui justifie qu'il participe seul à l'entretien du ménage.

Un contribuable ne peut, au titre d'une même année et pour un même enfant, bénéficier à la fois de la déduction d'une pension alimentaire et du rattachement. L'année où l'enfant atteint sa majorité, le contribuable ne peut à la fois déduire une pension pour cet enfant et le considérer à charge pour le calcul de l'impôt; ».

Pour les résidents de la France, l'article 156 du CGI pose le principe de la déduction des pensions alimentaires. Cette déduction n'est pas conditionnée au fait que le ou les bénéficiaires soient des résidents de la France aussi.

L'article 197 A, b) du même CGI prévoit, quant à lui, ce qui suit pour la déduction des pensions alimentaires par les contribuables non-résidents de la France : « *Par dérogation à l'article 164 A, pour le calcul du taux de l'impôt français sur l'ensemble des revenus mondiaux prévu au a du présent article, les pensions alimentaires prévues au 2a du II de l'article 156 sont admises en déduction sous les mêmes conditions et limites, lorsque ces pensions sont imposables entre les mains de leur bénéficiaire en France et que leur prise en compte n'est pas de nature à minorer l'impôt dû par le contribuable dans son État de résidence, ».*

Ainsi, contrairement à un résident de la France, un non-résident ne pourrait déduire les pensions alimentaires qu'il paie que si le bénéficiaire est imposable en France sur lesdites pensions.

Toutefois, l'ÉTAT BELGE souligne que la France, tout comme la Belgique, est liée par l'article 25, §2 de la CPDI-F et cette disposition de droit international a la primauté par rapport à la législation interne française. En outre, cette disposition a un effet direct.

Dans la situation inverse, la Belgique tient d'ailleurs compte de cette disposition en matière de déduction des rentes alimentaires, le point C 9. de la circulaire du 26 octobre 2000 (circulaire aaf/intern.isr/96.0470 du 26 octobre 2000 commentant l'Avenant, signé à Bruxelles le 8 février 1999, 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) précisant à cet égard que:

« Les rentes alimentaires qu'un résident de la France paye à un non-résident de la Belgique sont déductibles au prorata des revenus visés à l'Avenant par rapport au total des revenus professionnels dont bénéficie ce résident de la France. Pour ce faire, les adaptations nécessaires sont apportées à la rubrique VIII de la déclaration. »

A propos de l'effet direct des Conventions, l'introduction de notre Commentaire des conventions précise ce qui suit:

« 24 Une disposition d'un traité international peut conférer des droits et des obligations sans qu'une mesure interne d'exécution ne soit nécessaire. Les personnes privées (personnes physiques et sociétés) et les autorités publiques peuvent, des lors, sans que la règle internationale ne doive être confirmée par une mesure de droit interne, se prévaloir des droits et subir les obligations devant les cours et tribunaux et les autorités administratives des États contractants. Dans ce cas, la disposition du traité international est dite "directement applicable".

25 Une disposition conventionnelle est directement applicable lorsque cette disposition reflète clairement l'intention des États contractants qu'une règle s'applique non seulement aux États mais aussi aux personnes physiques et morales sans que des mesures complémentaires soient nécessaires; et que cette disposition est rédigée de manière suffisamment claire, précise et complète pour pouvoir être appliquée en tant que telle sans que des mesures complémentaires soient nécessaires.

La plupart des dispositions des CPDI peuvent avoir un effet direct,

Exemples :

Est directement applicable, une disposition qui limite le pouvoir d'imposition que le droit interne confère à un État contractant sur les revenus qui sont produits ou recueillis dans cet État par un résident de l'autre État contractant.

Est directement applicable, une disposition qui énonce la prohibition d'une action déterminée envers les personnes. Par exemple, l'interdiction pour un État

contractant de soumettre les nationaux d'un autre État contractant à une imposition différente de l'imposition à laquelle sont soumis ses propres nationaux qui se trouvent dans la même situation (principe de non-discrimination). »

Ce dernier exemple confirme, si besoin est, que l'article 25 (y compris l'article 25, §2) de la CPDI conclue entre la France et la Belgique, par sa rédaction (« ... les personnes physiques ... ne sont soumises dans cet autre État ... à aucune imposition... qui est plus lourde ») a un effet direct qui implique que les législations belge et française doivent s'écarter en cas de conflit avec la norme de droit international. Tel est le cas de l'article 197 A, b) du CGI français qui ne peut empêcher l'article 25, §2 de sortir ses effets.

Or, cette dernière disposition empêche la France d'imposer plus lourdement les non-résidents en refusant les déductions personnelles, abattements et réductions d'impôt en fonction de la situation ou des charges de famille à un salarié résident de la Belgique à partir du moment où de telles déductions sont accordées à un résident de la France (ce qui est le cas avec l'article 156 CGI).

En conséquence, au vu de la particularité de l'article 25, 2 présent dans la CPDI-F, l'administration ne peut dès lors se rallier à la position du demandeur quant au caractère discriminatoire de la déduction de la rente alimentaire sur la partie des revenus français résultant de la méthode d'exemption avec réserve de progressivité et l'imputation des abattements personnels au prorata conformément à la CPDI Belgique-France. Pour l'administration il appartient à chacun des États de respecter ses engagements pris dans les conventions bilatérales.

1.3. Analyse du tribunal

1.3.1. CPDI-GDL et revenus de source luxembourgeoise

En ce qui concerne les revenus de source luxembourgeoise, la CPDI-GDL prévoit en son article 24, §4 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 qui y sont 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 y a lieu de rappeler que, en l'absence de mesures d'unification ou d'harmonisation au niveau de l'Union européenne, il est loisible aux États membres de modifier la corrélation entre la prise en compte par l'État membre de résidence, d'une part, de l'ensemble des revenus de ses résidents et, d'autre part, de leur situation personnelle et familiale globale au moyen de conventions, bilatérales ou multilatérales, de prévention de la double imposition. L'État membre de résidence peut donc 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 dans un autre État membre (arrêt du 12 décembre 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, point 99).

Cependant, les mécanismes utilisés en vue d'éliminer la double imposition ou les systèmes fiscaux nationaux qui ont pour effet de l'éliminer ou de l'atténuer doivent 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 ont réparti ladite obligation entre eux, sous peine de créer une inégalité de traitement incompatible avec les dispositions du traité sur la libre circulation des travailleurs, qui ne résulterait nullement des disparités existant entre les législations fiscales nationales (arrêts du 12 décembre 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, point 101, ainsi que du 12 décembre 2013, Imfeld et Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, point 70).

Or, en l'occurrence, il convient de relever qu'il ne ressort pas des dispositions de la convention fiscale belgo-luxembourgeoise que, en vertu de cette dernière, le Royaume de Belgique soit 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 au Luxembourg (C.J.U.E., 15 juillet 2021, BJ, C-241/20, point 47).

En effet, l'article 24, paragraphe 4, sous a), de cette convention prévoit une prise en compte de la situation personnelle et familiale du contribuable concerné aux seules fins de la détermination du taux moyen d'imposition de ses revenus imposables au Luxembourg, sans dispenser le Royaume de Belgique de cette obligation (C.J.U.E., 15 juillet 2021, BJ, C-241/20, point 48).

L'ÉTAT BELGE ne conteste, par ailleurs, pas dans ses conclusions qu'en l'espèce, le demandeur n'étant pas imposable au Luxembourg du chef de plus de 50 % de ses revenus professionnels, il n'a pas bénéficié au Luxembourg des avantages fiscaux liés à sa situation personnelle et familiale, en l'occurrence la prise en compte des rentes alimentaires versées à son ex-épouse et à sa fille.

C'est dès lors à bon droit que le demandeur considère que l'administration fiscale belge doit dès lors lui accorder un avantage fiscal supplémentaire, dans le calcul de l'impôt, à concurrence des revenus de source luxembourgeoise, qui sont de 24.000,00 EUR pour l'exercice d'imposition 2020 et de 33.600,00 EUR pour l'exercice d'imposition 2021.

1.3.2. CPDI-F et revenus de source française

L'article 25.2 de la CPDI-F, modifiée par les avenants du 15 février 1971, du 8 février 1999, du 12 décembre 2008 et du 7 juillet 2009 est rédigé comme suit :

« 2. Nonobstant les dispositions du paragraphe 1, les personnes physiques qui sont des résidents d'un État contractant et qui exercent un emploi salarié dans

l'autre État contractant ne sont soumises dans cet autre État, 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 État et qui y exercent un emploi salarié. Toutefois, les déductions personnelles, abattements et réductions d'impôt en fonction de la situation ou des charges de famille que cet autre État accorde à ses propres résidents sont réduits au prorata des rémunérations provenant de cet autre État par rapport au total des revenus professionnels, d'où qu'ils proviennent, dont ce résident est le bénéficiaire. ».

La situation de BX est particulière puisqu'il perçoit des revenus à la fois dans son État de résidence, où ils sont imposables, et dans deux États, en l'occurrence le Grand-Duché de Luxembourg et la France, où ils sont imposables tandis qu'ils sont exonérés en Belgique sous réserve de progressivité conformément aux dispositions des CPDI-GDL et CPDI-F.

Ainsi que le tribunal l'a observé au point suivant, en ce qui concerne la prise en compte par la Belgique des revenus de source luxembourgeoise, compte tenu de la jurisprudence récente de la C.J.U.E., il incombe incontestablement à la Belgique de prendre en compte la situation personnelle et familiale de BX, en l'occurrence de la déduction des rentes alimentaires dans le calcul de l'impôt belge sans pouvoir porter préjudice à celui-ci.

La situation est encore davantage particulière lorsque l'on observe que pour l'exercice d'imposition 2020, BX a perçu 104.875,00 EUR de source Belge et 64.910,27 EUR de source française tandis qu'il a perçu 88.713,09 EUR de source belge et 76.125,88 EUR de source française au cours de l'exercice d'imposition 2021, de sorte qu'il perçoit des revenus significatifs dans les deux États, pour ne pas dire des revenus quasiment équivalents.

BX dénonce la situation « embarrassante » dans laquelle il se trouve du fait que sa situation personnelle et familiale n'est prise en compte, ni dans l'État d'emploi, ni dans l'État de résidence et, notamment, parce qu'en France, il est privé de toute déduction de ses revenus imposables, des rentes alimentaires qu'il verse à son ex-épouse et à sa fille, parce que ces dernières sont également résidentes de la Belgique et non de la France où elles ne déclarent pas le bénéfice des rentes.

A première vue, 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 (C.J.U.E., 14 mars 2019, Jacob et Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, point 26 ainsi que jurisprudence citée ; C.J.U.E., 15 juillet 2021, BJ, C-241/20, point 25).

C'est ce que tente de démontrer le demandeur, à savoir que c'est au Royaume de Belgique, en tant qu'État membre de résidence, qu'il incombe d'accorder à ce dernier la totalité des avantages fiscaux liés à sa situation personnelle et familiale (C.J.U.E., 15 juillet 2021, BJ, C-241/20, point 26).

La réglementation belge relative au calcul de l'impôt en présence de revenus de source étrangère exonérés sous réserve de progressivité, serait susceptible de faire perdre à un contribuable tel que le requérant au principal une partie du bénéfice des avantages fiscaux qui lui aurait été pleinement octroyé si l'ensemble de ses revenus avaient été d'origine belge et si les réductions d'impôt avaient ainsi uniquement été imputées sur ces revenus (arrêt du 14 mars 2019, Jacob et Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, point 31 ; C.J.U.E., 15 juillet 2021, BJ, C-241/20, point 29).

Il pourrait, en être conclu que, par conséquent, le demandeur a subi un désavantage dans la mesure où il n'a pas pleinement bénéficié des avantages fiscaux auxquels il aurait eu droit s'il avait perçu l'intégralité de ses revenus en Belgique (voir, par analogie, arrêt du 14 mars 2019, Jacob et Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, point 42 ; C.J.U.E., 15 juillet 2021, BJ, C-241/20, point 30).

La réglementation qui établit ainsi une différence de traitement fiscal entre les 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 ceux-ci, des libertés garanties par le traité, notamment, de la libre circulation des travailleurs garantie par l'article 45 TFUE (voir, en ce sens, arrêt du 14 mars 2019, Jacob et Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, point 43 ainsi que jurisprudence citée ; C.J.U.E., 15 juillet 2021, BJ, C-241/20, point 31).

Dans son arrêt du 15 juillet 2021, BJ, s'agissant du calcul de l'impôt en Belgique dans le chef d'un résident belge percevant des revenus de source luxembourgeoise et qui ne percevait pas de revenus significatifs en Belgique, pays dont il était résident, la Cour de Justice de l'Union européenne a été invitée par le tribunal de céans à examiner si la circonstance que le contribuable concerné ne perçoit pas de revenu significatif dans l'État membre de résidence, mais que ce dernier est néanmoins en mesure de lui accorder les avantages fiscaux en cause a une incidence sur la réponse apportée à la première question.

La C.J.U.E. rappelle que selon une jurisprudence constante, l'obligation de prendre en compte la situation personnelle et familiale ne peut peser sur l'État membre d'emploi que lorsque le contribuable tire la totalité ou la quasi-totalité de ses ressources imposables d'une activité exercée dans ce dernier et qu'il ne perçoit pas de revenu significatif dans l'État membre de résidence, de telle sorte que celui-ci n'est pas en mesure de lui accorder les avantages résultant de la prise en compte de sa situation personnelle et familiale (arrêt du 22 juin 2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, point 56 et jurisprudence citée; C.J.U.E., 15 juillet 2021, BJ, C-241/20, point 37).

La Cour de Justice de l'Union européenne a précisé qu'il en est ainsi lorsqu'il s'avère que le contribuable concerné n'a perçu, sur le territoire de l'État membre de résidence, aucun revenu ou des revenus à ce point modiques que cet État membre ne soit pas en mesure de lui accorder les avantages résultant de la prise en compte de l'ensemble de ses revenus et de sa situation personnelle et familiale (arrêt du 9 février 2017, X, C-283/15, EU:C:2017:102, point 39; ; C.J.U.E., 15 juillet 2021, BJ, C-241/20, point 38).

En effet, le critère déterminant demeure 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 (arrêt du 9 février 2017, X, C-283/15, EU:C:2017:102, point 42; C.J.U.E., 15 juillet 2021, BJ, C-241/20, point 39).

La circonstance que le contribuable ne perçoit pas de revenu significatif dans l'État membre de résidence est sans incidence sur la réponse apportée à la première question, dès lors que cet État membre est en mesure de lui accorder les avantages fiscaux en cause parce qu'il perçoit suffisamment de revenus en Belgique, État de résidence, pour que sa situation personnelle et familiale puisse être prise en compte dans ce dernier État en vue de lui accorder des avantages fiscaux (C.J.U.E., 15 juillet 2021, BJ, C-241/20, point 42).

Enfin, faut-il le rappeler, en l'absence de mesures d'unification ou d'harmonisation au niveau de l'Union, il est loisible aux États membres de modifier la corrélation entre la prise en compte par l'État membre de résidence, d'une part, de l'ensemble des revenus de ses résidents et, d'autre part, de leur situation personnelle et familiale globale au moyen de conventions, bilatérales ou multilatérales, de prévention de la double imposition. L'État membre de résidence peut donc 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 dans un autre État membre (C.J.U.E., 12 décembre 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, point 99).

Par ailleurs, l'État membre 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 membres 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 membres mais y perçoivent des revenus taxables (arrêt du 12 décembre 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, point 100 ; C.J.U.E., 15 juillet 2021, BJ, C-241/20, point 45).

Cependant, les mécanismes utilisés en vue d'éliminer la double imposition ou les systèmes fiscaux nationaux qui ont pour effet de l'éliminer ou de l'atténuer doivent 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 ont réparti ladite obligation entre eux, sous peine de créer une inégalité de traitement incompatible avec les dispositions du traité sur la libre circulation des travailleurs, qui ne résulterait nullement des disparités existant entre les législations fiscales nationales (arrêts du 12 décembre 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, point 101, ainsi que du 12 décembre 2013, Imfeld et Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, point 70; CJ.U.E., 15 juillet 2021, BJ, C-241/20, point 46).

Dans l'arrêt BJ du 15 juillet 2021, la Cour de justice de l'Union européenne a observé, d'une part, qu'il ne ressort pas des dispositions de la convention fiscale belgo-luxembourgeoise que, en vertu de cette dernière, le Royaume de Belgique soit 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 au Luxembourg (CJ.U.E., 15 juillet 2021, BJ, C-241/20, point 47).

En effet, l'article 24, paragraphe 4, sous a), de cette convention prévoit une prise en compte de la situation personnelle et familiale du contribuable concerné aux seules fins de la détermination du taux moyen d'imposition de ses revenus imposables au Luxembourg, sans dispenser le Royaume de Belgique de cette obligation (CJ.U.E., 15 juillet 2021, BJ, C-241/20, point 48).

La Cour de justice relève, d'autre part, que la réglementation fiscale belge n'établit aucune corrélation entre les avantages fiscaux qu'elle octroie aux contribuables résidents de l'État membre concerné et ceux dont ils peuvent bénéficier dans le cadre de leur imposition dans un autre État membre (arrêt du 12 décembre 2013, Imfeld et Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, point 73), puisque la perte partielle des premiers avantages résulte non pas du bénéfice d'avantages fiscaux équivalents au Luxembourg, mais présente un caractère automatique en cas de perception de revenus exonérés en vertu de conventions internationales préventives de la double imposition (CJ.U.E., 15 juillet 2021, BJ, C-241/20, point 49).

La Cour de justice constate que ni les mécanismes utilisés dans la convention fiscale belgo-luxembourgeoise en vue d'éliminer la double imposition ni le système fiscal national en cause au principal ne permettent d'assurer aux résidents fiscaux belges que, au total, l'ensemble de leur situation personnelle et familiale est dûment prise en compte dans l'État membre d'emploi (CJ.U.E., 15 juillet 2021, BJ, C-241/20, point 51).

Dans la situation du demandeur, la situation conventionnelle est différente de celle existant entre la Belgique et le Luxembourg.

En effet, l'article 25.2 de la CPDI-F, modifiée par les avenants du 15 février 1971, du 8 février 1999, du 12 décembre 2008 et du 7 juillet 2009 est rédigé comme suit :

« 2. Nonobstant les dispositions du paragraphe 1, les personnes physiques qui sont des résidents d'un État contractant et qui exercent un emploi salarié dans l'autre État contractant ne sont soumises dans cet autre État, 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 État et qui y exercent un emploi salarié. Toutefois, les déductions personnelles, abattements et réductions d'impôt en fonction de la situation ou des charges de famille que cet autre État accorde à ses propres résidents sont réduits au prorata des rémunérations provenant de cet autre État par rapport au total des revenus professionnels, d'où qu'ils proviennent, dont ce résident est le bénéficiaire. ».

Cette disposition prévoit ainsi, 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 provenant de cet autre État par rapport au total des revenus professionnels, d'où qu'ils proviennent, dont ces personnes sont les bénéficiaires » (règle du « prorata ») (Cour const., 6 juin 2019, n°92/2019, B.13.2, www.const-court.be).

L'Avenant du 8 février 1999 a remplacé l'article 25 de la Convention préventive de double imposition conclue entre la France et la Belgique (Cour const., 6 juin 2019, n°92/2019, B.13.2, www.const-court.be, **B.19.1**)

Les travaux préparatoires de la loi du 9 juin 1999 exposent que l'Avenant du 8 février 1999, qui a remplacé l'article 25 dans la Convention préventive de double imposition conclue entre la France et la Belgique « a été mis à profit pour adapter les dispositions relatives à la non-discrimination de façon à ce que les résidents d'un État - autres que les travailleurs frontaliers - qui exercent leur activité dans l'autre État puissent bénéficier des déductions personnelles, abattements et réductions d'impôt en fonction de la situation ou des charges de famille que cet autre État accorde à ses propres résidents. Ces allègements doivent toutefois être réduits au prorata des revenus professionnels provenant de cet autre État par rapport au total des revenus professionnels, d'où qu'ils proviennent, dont ces résidents sont les bénéficiaires » (Doc. parl., Sénat, 1998-1999, n° 1-1378/2, p. 2; voy. aussi Doc. parl., Sénat, 1998- 1999, n° 1-1378/1, p. 4) (Cour const., 6 juin 2019, n° 92/2019, B.19.2, www.const-court.be).

Il résulte de ce qui précède que l'Avenant du 8 février 1999 tendait à préciser la clause de non-discrimination prévue par l'article 25 de la Convention préventive de double imposition conclue entre la France et la Belgique, en accordant aux non-résidents, selon la règle du « prorata », le bénéfice des déductions personnelles, abattements et réductions d'impôt en fonction de la situation ou des charges de famille. Cette mesure est conforme et adéquate à l'objectif visant à garantir la non-discrimination entre les travailleurs concernés, dans le cadre d'une

convention répartissant la compétence d'imposition et tendant à éviter les doubles impositions (Cour const., 6 juin 2019, n° 92/2019, B.19.3, www.const-court.be).

Le législateur fiscal belge pouvait dès lors, en portant assentiment à l'Avenant du 8 février 1999, décider d'accorder aux non-résidents relevant de l'application de la Convention préventive de double imposition conclue entre la France et la Belgique les déductions personnelles, abattements et réductions d'impôt liées à la situation personnelle et familiale du contribuable, mais uniquement selon la règle du « prorata », cette règle étant appelée à s'appliquer de manière réciproque (Cour const., 6 juin 2019, n° 92/2019, B.19.5, www.const-court.be).

C'est ainsi que l'article 242 du C.I.R. 1992 prévoit, sous certaines conditions, la déductibilité des pensions alimentaires payées par un contribuable non résident de la Belgique.

Concernant les conditions initialement fixées, la Commission européenne a initié un recours en manquement contre la Belgique qui a donné lieu à un arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne du 10 mars 2022 (C-60/21).

Les règles fiscales nationales doivent respecter le droit de l'Union, en particulier les libertés garanties par les traités, au nombre desquelles figure la liberté de circulation des travailleurs telle que consacrée à l'article 45 TFUE (C.J.U.E., 10 mai 2012, Commission/Estonie, C-39/10, point 47).

Aux termes de l'article 45, paragraphe 2, TFUE, la liberté de circulation des travailleurs implique l'abolition de toute discrimination fondée sur la nationalité entre les travailleurs des États membres, en ce qui concerne l'emploi, la rémunération et les autres conditions de travail. En particulier, la Cour de justice de l'Union européenne a jugé que le principe d'égalité de traitement en matière de rémunération serait privé d'effet s'il pouvait y être porté atteinte par des dispositions nationales discriminatoires en matière d'impôt sur le revenu (C.J.U.E., 24 février 2015, Sopora, C-512/13, point 22).

Selon une jurisprudence constante de la Cour de justice de l'Union européenne, une discrimination ne peut ressortir que de l'application de règles différentes à des situations comparables, ou de l'application de la même règle à des situations différentes (C.J.U.E., 10 mai 2012, Commission/Estonie, C-39/10, point 48 ; C.J.U.E., 9 février 2017, X, C-283/15, point 29).

En matière d'impôt direct les résidents et les non-résidents ne sont, en règle générale, pas dans des situations comparables, dans la mesure où le revenu perçu sur le territoire d'un État membre par un non-résident ne constitue, le plus souvent, qu'une partie de son revenu global, centralisé au lieu de sa résidence, et où la capacité contributive personnelle du non-résident, résultant de la prise en compte de l'ensemble de ses revenus et de sa situation personnelle et familiale, peut s'apprécier le plus aisément à l'endroit où il a le centre de ses intérêts personnels et patrimoniaux, ce qui correspond en général à sa résidence habituelle

(C.J.U.E., 10 mai 2012, Commission/Estonie, C-39/10, point 49 ; C.J.U.E., 9 février 2017, X, C-283/15, point 30).

Ainsi, le fait pour un État membre de priver un non-résident de certains avantages fiscaux qu'il accorde aux résidents n'est, en règle générale, pas discriminatoire, compte tenu des différences objectives entre la situation des résidents et celle des non-résidents, tant au regard de la source des revenus que de la capacité contributive personnelle ou de la situation personnelle et familiale (C.J.U.E., 10 mai 2012, Commission/Estonie, C-39/10, point 50 ; C.J.U.E., 9 février 2017, X, C-283/15, point 31).

Il ne pourrait y avoir de discrimination au sens du traité FUE entre résidents et non-résidents que si, nonobstant leur résidence dans des États membres différents, il était établi que, au regard de l'objet et du contenu des dispositions nationales en cause, les deux catégories de contribuables se trouvent dans une situation comparable (C.J.U.E., 10 mai 2012, Commission/Estonie, C-39/10, point 51 ; C.J.U.E., 9 février 2017, X, C-283/15, point 32).

Tel est notamment le cas lorsqu'un contribuable non-résident ne perçoit pas de revenu significatif sur le territoire de l'État membre où il réside et tire l'essentiel de ses ressources imposables d'une activité exercée dans un autre État membre, de telle sorte que l'État membre de résidence n'est pas en mesure de lui accorder les avantages résultant de la prise en compte de sa situation personnelle et familiale (C.J.U.E., 9 février 2017, X, C-283/15, point 33).

Dans un tel cas, la discrimination consiste dans le fait que la situation personnelle et familiale d'un non-résident qui perçoit dans un État membre autre que celui de sa résidence l'essentiel de ses revenus et la quasi-totalité de ses revenus familiaux n'est prise en compte ni dans l'État membre de résidence ni dans l'État membre d'emploi (C.J.U.E., 9 février 2017, X, C-283/15, point 34).

C'est ainsi que la Belgique a été condamnée par la Cour de justice de l'Union européenne sur un recours en manquement initié par la Commission européenne au titre de l'article 258 du traité FUE parce que sur base de l'article 242 du C.I.R. 1992, elle refusait la déduction des rentes alimentaires ou des capitaux tenant lieu de telles rentes et des rentes complémentaires du revenu imposable aux débirentiers non-résidents de la Belgique et y percevant moins de 75% de leurs revenus professionnels qui ne peuvent pas bénéficier de la même déduction dans leur État membre de résidence en raison du faible montant de leurs revenus imposables dans cet État, ceci constituant un manquement aux obligations incombant à la Belgique en vertu de l'article 45 du traité FUE (C.J.U.E., 10 mars 2022, Commission/Belgique, C-60/21).

La déduction des rentes alimentaires était, en vertu de l'article 242, paragraphe 1, du C.I.R. 1992, pour les contribuables non-résidents, subordonnée à une condition supplémentaire qui ne s'appliquait pas aux contribuables résidents.

Cette règle semblait se fonder sur la présomption que, dans tous les cas où ce seuil n'est pas atteint, l'État membre de résidence du contribuable n'était pas à même de prendre en compte l'ensemble de sa situation personnelle et familiale.

Toutefois, dans les cas où le contribuable n'a perçu, sur le territoire de l'État membre de sa résidence aucun revenu ou des revenus modiques, cet État peut ne pas être à même de prendre en compte l'ensemble de la situation personnelle et familiale du contribuable (C.J.U.E., 9 février 2017, X, C-283/15, point 39).

Dans de telles circonstances, le refus par l'État membre où sont perçus les revenus en cause d'octroyer un avantage fiscal lié à la situation personnelle et familiale du contribuable concerné conduit, au détriment dudit contribuable, à une discrimination (C.J.U.E., 9 février 2017, X, C-283/15, point 41).

Dès lors que la condition, qui est applicable seulement aux contribuables non-résidents, revêt un caractère général et ne permet pas de tenir compte de la situation personnelle et familiale des contribuables concernés, la déduction des rentes alimentaires étant, en tout état de cause, refusée aux contribuables non-résidents qui perçoivent moins de 75% de leurs revenus professionnels en Belgique, y compris dans l'hypothèse où ils ne peuvent pas bénéficier de cette déduction dans leur État membre de résidence en raison du faible montant de leurs revenus imposables dans ce dernier État, cette condition s'avère incompatible avec les exigences de l'article 45 traité FUE (C.J.U.E., 10 mars 2022, Commission/Belgique, C-60/21, point 32).

Tout comme le droit belge, le droit français contient des dispositions destinées à permettre aux non-résidents percevant des revenus imposables en France de déduire des pensions alimentaires.

Ainsi, aux termes de l'article 164 A du code général des impôts :

« Les revenus de source française des personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal en France sont déterminés selon les règles applicables aux revenus de même nature perçus par les personnes qui ont leur domicile fiscal en France. Toutefois, aucune des charges déductibles du revenu global en application des dispositions du présent code ne peut être déduite ».

Le b du 3° du I de l'article 13 de la loi du 28 décembre 2018 de finances pour 2019 a rétabli à l'article 197 A du code général des impôts un b ainsi rédigé :

« Par dérogation à l'article 164 A, pour le calcul du taux de l'impôt français sur l'ensemble des revenus mondiaux prévu au a du présent article, les pensions alimentaires prévues au 2° du II de l'article 156 sont admises en déduction sous les mêmes conditions et limites, lorsque ces pensions sont imposables entre les mains de leur bénéficiaire en France et que leur prise en compte n'est pas de nature à minorer l'impôt dû par le contribuable dans son État de résidence ».

BX, ainsi que l’observent les parties, ne peut bénéficier de la prise en compte par la France des pensions qu’il verse à son ex-épouse et à sa fille, qui ne sont, ce qui ne fait l’objet d’aucune contestation, pas imposables en France sur ces pensions.

La question se pose de savoir si la condition posée par l’article 197 A du CGI que les pensions alimentaires soient imposables entre les mains de leur bénéficiaire en France pour permettre la prise en compte dans le chef du non-résident qui les verse, est conforme au droit de l’Union puisque l’on traite différemment un contribuable non résident selon que les bénéficiaires résident en France ou, par exemple, dans un autre État de l’Union européenne.

Différentes questions de conformité au droit de l’Union se posent à ce stade.

En effet, les États membres restent libres, « en l’absence de mesures d’unification ou d’harmonisation communautaire, de modifier cette corrélation entre la prise en compte par l’État de résidence, d’une part, de l’ensemble des revenus de ses résidents et, d’autre part, de leur situation personnelle et familiale globale par le biais de conventions, bilatérales ou multilatérales, de prévention de la double imposition », de 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* » (CJCE, 12 décembre 2002, C- 385/00, de Groot, point 99).

A première vue, c’est ce que font les États belge et français en adoptant l’article 25.2 de la CPDI-F, d’une part, et les articles 242 du C.I.R. 1992 et 197 A du CGI.

Une règle telle que celle visée à l’article 25 de la Convention préventive de double imposition conclue entre la France et la Belgique ne porte pas atteinte à la libre circulation des personnes. Au contraire, la disposition en question tend à assurer la non-discrimination en garantissant – au-delà de ce que prévoit l’article 24 du modèle OCDE – aux non-résidents relevant de l’application de cette convention bilatérale qu’ils bénéficient, dans l’État d’emploi, des déductions personnelles, abattements et réductions d’impôt en fonction de la situation personnelle ou familiale, mais seulement « au prorata des rémunérations provenant de cet autre État par rapport au total des revenus professionnels, d’où qu’ils proviennent, dont ces personnes sont les bénéficiaires » (Cour const., 6 juin 2019, n° 92/2019, B.20.4., www.const-court.be).

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 États membres concernés ont réparti cette obligation » (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; Cour const., 6 juin 2019, n° 92/2019, B.20.5, www.const-court.be).

En effet, il apparaît qu'une règle conventionnelle de non-discrimination permet aux deux États contractants d'assurer la déduction des pensions alimentaires « au prorata » des revenus imposables dans leur juridiction.

Il apparaît toutefois que dans leur législation, les deux États soumettent la déduction des pensions alimentaires à des conditions spécifiques et que s'agissant du demandeur, ces conditions - en l'occurrence que les pensions sont imposables entre les mains de leur bénéficiaire en France - aboutissent à ce que les pensions ne soient pas prises en déduction de ses revenus imposables en France en tant que non-résident dès lors que les pensions ne sont pas imposables entre les mains de leurs bénéficiaires en France.

Or, pour rappel, les mécanismes utilisés en vue d'éliminer la double imposition ou les systèmes fiscaux nationaux qui ont pour effet de l'éliminer ou de l'atténuer doivent 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 ont réparti ladite obligation entre eux, sous peine de créer une inégalité de traitement incompatible avec les dispositions du traité sur la libre circulation des travailleurs, qui ne résulterait nullement des disparités existant entre les législations fiscales nationales (arrêts du 12 décembre 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, point 101, ainsi que du 12 décembre 2013, Imfeld et Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, point 70).

D'autre part, la réglementation fiscale en cause, à savoir que dans le calcul de l'impôt, la déduction des rentes alimentaires s'est opérée avant d'isoler la partie des rémunérations exonérées par convention et, par conséquent, que la déduction des rentes alimentaires a été proportionnellement répartie sur l'ensemble de ses rémunérations, le demandeur perdant ainsi une partie du bénéfice effectif de la déduction de ses rentes.

L'ÉTAT BELGE objecte toutefois qu'en vertu des articles 25.2. de la CPDI-F et 197 A du CGI français, la France doit, en théorie, prendre en compte, la déduction des pensions alimentaires, dans le calcul de l'impôt dû sur les revenus de source française imposables en France en vertu de la CPDI-F.

Dans son arrêt BJ, la Cour de justice e l'Union européenne a toutefois considéré qu'« *il ne saurait être induit de la circonstance que, au Luxembourg, le requérant au principal a obtenu une réduction d'impôt d'un montant au moins équivalent à celui des avantages fiscaux qu'il a perdus en Belgique que sa situation personnelle et familiale a été intégralement prise en compte* » (C.J.U.E., 15 juillet 2021, BJ, C-241/20, point 58).

Il y a lieu de rappeler que selon une jurisprudence constante 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 dans la mesure où ce dernier y dispose du centre de ses intérêts personnels et patrimoniaux (voir, notamment, C.J.U.E., 14 février 1995, Schumacker, C-279/93, Rec. p. 1-225, point 32; du 16 mai 2000, Zurstrassen, C-87/99, Rec. p. 1-3337, point 21, et Beker, précité, point 43) et que l'obligation de prendre en compte la situation personnelle et familiale ne peut peser sur l'État membre d'emploi que lorsque le contribuable tire la totalité ou la quasi-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, de sorte que celui-ci n'est pas en mesure de lui accorder les avantages résultant de la prise en compte de sa situation personnelle et familiale (C.J.U.E., Schumacker, point 36; Gschwind, point 27; Zurstrassen, points 21 à 23, et de Groot, point 89).

Aussi, la question se pose de savoir si, afin de respecter l'article 45 du traité FUE, la Belgique doit tenir compte dans le calcul de l'impôt des personnes physiques d'un résident, du fait que, nonobstant une clause de non-discrimination conventionnelle, telle que l'article 25.2. de la CPDI-F, prévoyant l'octroi des déductions personnelles, abattements et réductions d'impôt en fonction de la situation ou des charges de famille au prorata aux non-résidents, d'une part, en raison de conditions spécifiques imposées par la législation nationale de l'État membre d'emploi, en l'occurrence l'article 197 A du CGI français, à savoir que pour le calcul de l'impôt français, les pensions alimentaires ne sont admises en déduction que si ces pensions sont imposables entre les mains de leur bénéficiaire en France et que leur prise en compte n'est pas de nature à minorer l'impôt dû par le contribuable dans son État de résidence, d'autre part, ce qui a pour conséquence que ce résident de la Belgique ne bénéficie d'une prise en charge fiscale des pensions alimentaires au prorata des revenus imposables en France ni en France, ni en Belgique.

En vertu de l'article 267, a) du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, la Cour de justice de l'Union européenne est compétente pour statuer, à titre préjudiciel sur l'interprétation des traités,

Le tribunal posera, partant, la question suivante à la Cour de justice de l'Union européenne :

« L'article 45 du TFUE doit-il être interprété en ce sens qu'un État membre (la Belgique) doit tenir compte dans le calcul de l'impôt des personnes physiques d'un de ses résidents, du fait que, nonobstant une clause de non-discrimination conventionnelle, telle que l'article 25.2. de la Convention préventive de la double imposition entre la Belgique et la France du 8 mars 1964, prévoyant l'octroi des déductions personnelles, abattements et réductions d'impôt en fonction de la situation ou des charges de famille au prorata aux non-résidents, d'une part, en raison de conditions spécifiques imposées par la législation nationale de l'État

membre d'emploi (la France), en l'occurrence l'article 197 A du Code général des impôts français, à savoir que pour le calcul de l'impôt français, les pensions alimentaires que ce non-résident de cet État d'emploi ne sont admises en déduction pour le calcul du taux de l'impôt français que si ces pensions alimentaires sont imposables entre les mains de leur bénéficiaire en France et que leur prise en compte n'est pas de nature à minorer l'impôt dû par le contribuable dans son État de résidence, d'autre part, ce qui a pour conséquence que ce résident de la Belgique ne bénéficie d'une prise en charge fiscale des pensions alimentaires au prorata des revenus imposables dans l'État d'emploi (la France) n'intervient ni dans cet État, ni dans l'État de résidence (la Belgique) et ce alors que cet État de résidence, est en mesure de calculer l'impôt en imputant les pensions alimentaires déductibles sur les revenus indigènes après avoir isolé la partie des rémunérations exonérées par convention afin de ne pas diluer le bénéfice de la déduction en imputant les pensions sur des revenus exonérés par convention sous réserve de progressivité au titre desquels il n'a pas profité, effectivement, dans l'État d'emploi, d'une prise en charge proportionnelle desdites pensions alimentaires ? ».

IV. Dépens

Les dépens sont réservés.

PAR CES MOTIFS,

LE TRIBUNAL,

Statuant contradictoirement et en premier ressort ;

Vu les dispositions de la loi du 15 juin 1935 dont il a été fait application ;

DIT la demande de BX recevable :

Avant dire droit, sur le fondement de celle-ci,

DIT qu'il y a lieu d'adresser la demande de décision préjudicielle suivante à la Cour de justice de l'Union européenne.

« L'article 45 du TFUE doit-il être interprété en ce sens qu'un État membre (la Belgique) doit tenir compte dans le calcul de l'impôt des personnes physiques d'un de ses résidents, du fait que, nonobstant une clause de non-discrimination conventionnelle, telle que l'article 25.2. de la Convention préventive de la double imposition entre la Belgique et la France du 8 mars 1964, prévoyant l'octroi des déductions personnelles, abattements et réductions d'impôt en fonction de la situation ou des charges de famille au prorata aux non-résidents, d'une part, en raison de conditions spécifiques imposées par la législation nationale de l'État membre d'emploi (la France), en l'occurrence l'article 197 A du Code général des impôts français, à savoir que pour le calcul de l'impôt français, les pensions

alimentaires que ce non-résident de cet État d'emploi ne sont admises en déduction pour le calcul du taux de l'impôt français que si ces pensions alimentaires sont imposables entre les mains de leur bénéficiaire en France et que leur prise en compte n'est pas de nature à minorer l'impôt dû par le contribuable dans son État de résidence, d'autre part, ce qui a pour conséquence que ce résident de la Belgique ne bénéficie d'une prise en charge fiscale des pensions alimentaires au prorata des revenus imposables dans l'État d'emploi (la France) n'intervient ni dans cet État, ni dans l'État de résidence (la Belgique) et ce alors que cet État de résidence, est en mesure de calculer l'impôt en imputant les pensions alimentaires déductibles sur les revenus indigènes après avoir isolé la partie des rémunérations exonérées par convention afin de ne pas diluer le bénéfice de la déduction en imputant les pensions sur des revenus exonérés par convention sous réserve de progressivité au titre desquels il n'a pas profité, effectivement, dans l'État d'emploi, d'une prise en charge proportionnelle desdites pensions alimentaires ? ».

RÉSERVE à statuer pour le surplus ;

RENVOIE la cause au rôle.

Ainsi prononcé en langue française, en audience publique, par la chambre fiscale à juge unique du tribunal de première instance du Luxembourg, division Marche-en-Famenne, le **DIX-NEUF FÉVRIER DEUX MILLE VINGT-CINQ**.

Où étaient présents :

Monsieur Éric VAN BRUSTEM, juge fiscal

Madame Marie LEOKA, greffier.