

Le cadre institutionnel de l'impôt des non-résidents après la sixième réforme de l'État : observations préalables à l'étude de Hannelore Niesten

par
Marc BOURGEOIS

Professeur ordinaire à l'Université de Liège et rédacteur en chef

Dans la présente livraison de la *Revue*, Madame Hannelore Niesten, docteure en droit fiscal de l'Université d'Hasselt, examine l'impact sur le droit belge, et plus particulièrement sur le régime de l'impôt des non-résidents, de l'arrêt X de la Cour de justice de l'Union européenne (9 février 2017, C-283/15). Cette décision apporte des précisions et des nuances à la jurisprudence dite *Schumacker*, dont les principales conclusions avaient déjà forcé le législateur belge, par le passé, à aménager certaines dispositions du Code des impôts sur les revenus. Force est de constater que l'autorité fédérale devra prendre de nouvelles initiatives législatives, de manière à rectifier le contenu des règles qui, en matière d'impôt des non-résidents, s'avèrent désormais contraires au droit de l'Union européenne en conséquence de l'arrêt X précité.

L'impôt des non-résidents est demeuré dans le giron de l'autorité fédérale. Il n'a pas été « régionalisé » à proprement parler. La question peut donc se poser de savoir en quoi la contribution doctrinale de Madame Niesten revêt un intérêt dans une revue dont l'objet a trait à la fiscalité régionale et locale.

Il convient néanmoins de garder à l'esprit les liens étroits que le droit européen établit entre le régime de l'impôt des personnes physiques, qui est partiellement régionalisé, et celui de l'impôt des non-résidents, qui reste formellement un impôt fédéral. Cette préoccupation aboutit, en fin de compte, à ce que les contribuables qui n'ont pas la qualité d'habitant du Royaume mais qui sont néanmoins assujettis à l'impôt sur les reve-

nus, se voient appliquer, sous certaines conditions, un régime de droit fédéral « coloré par le droit régional ».

1. L'incompatibilité avec le droit européen du régime des compétences fiscales en vigueur avant la sixième réforme de l'État

Préalablement à la sixième réforme de l'État, la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions (ci-après : « LSF ») disposait déjà que les Régions pouvaient prélever des centimes additionnels et accorder des remises sur l'impôt des personnes physiques (ci-après : « IPP ») de leurs propres résidents. La loi spéciale du 13 juillet 2001 (cinquième réforme de l'État), qui a réformé la LSF, a précisé les limites dans lesquelles il était permis aux Régions de prévoir, en opérant ou non une différenciation par tranche d'impôt, des centimes additionnels proportionnels généraux et des réductions d'impôt générales, forfaitaires ou proportionnelles, ou d'instaurer des réductions ou des augmentations générales d'impôt liées à leurs compétences matérielles (emploi, environnement, énergie, etc.). Cette dernière possibilité permettait déjà aux Régions d'utiliser l'IPP comme instrument d'incitation ou de dissuasion, dans le cadre de l'élaboration de leurs politiques autres que fiscales¹.

Les quelques rares cas de mise en œuvre, par les Régions, de leur autonomie fiscale en matière d'IPP ont été stigmatisés par la Commission européenne pour contrariété au droit de l'Union européenne² étant donné l'absence de compétence des Régions vis-

(1) Sur le régime de régionalisation de l'impôt des personnes physiques avant la sixième réforme de l'État, voir M. BOURGEOIS, « La régionalisation de l'impôt des personnes physiques – Première partie – L'autonomie des Régions avant la sixième réforme de l'État », *R.F.R.L.*, 2013/2, pp. 105-119. Voir aussi B. BAYENET, M. BOURGEOIS et D. DARTE, *Les finances et l'autonomie fiscale des entités fédérées après la sixième réforme de l'État*, Bruxelles, Larcier, 2017, spéc. pp. 171-175.

(2) M. BOURGEOIS, *op. cit.*, spéc. pp. 111-112 et 116-117.

à-vis de l'impôt sur les revenus applicables aux non-résidents (INR).

Ainsi, en 2006, la Région flamande a instauré une réduction forfaitaire de l'IPP (*jobkorting*) de 125 EUR pour l'exercice d'imposition 2008, 150 EUR pour l'exercice d'imposition 2009 et 200 EUR pour l'exercice d'imposition 2010³. Dans le cadre de son budget 2010, la Flandre a décidé de réduire à 125 EUR le *jobkorting* qui sera par ailleurs limité aux 600.000 contribuables flamands les moins bien lotis. Cependant, le *jobkorting* n'a pas été maintenu au-delà de l'exercice d'imposition 2011 (revenus de l'année 2010)⁴. La suppression de cette diminution forfaitaire de l'IPP, qui était répercutée dans le précompte professionnel en conséquence d'un accord conclu avec l'autorité fédérale, permettait non seulement d'accroître les recettes de la Communauté flamande, mais elle avait aussi pour conséquence de soustraire ce budget aux critiques de la Commission européenne. Celle-ci menaçait en effet de poursuivre la Flandre, et donc la Belgique, devant la Cour de justice de l'Union européenne. Elle considérait que la mesure revêtait un caractère discriminatoire à l'encontre de ceux qui, travaillant sur le territoire de la Région flamande, résidaient dans un autre État membre de l'Union européenne et ne pouvaient, étant assujettis à l'impôt des non-résidents fédéral, bénéficier de cet avantage fiscal purement flamand. L'argumentation des autorités flamandes, qui s'appuyait sur le fait que leur compétence se limitait à l'impôt des personnes physiques dû par les habitants du Royaume (en l'occurrence, les seuls habitants de la Région flamande) n'était pas de nature à convaincre les instances européennes de la conformité du régime mis en place par rapport aux libertés de circulation (libre circulation des travailleurs et liberté d'établissement) : selon la Commission, « *le fait de réserver la réduction aux seuls habitants de la Région flamande, quelle que soit leur nationalité, constitue une discrimination à l'encontre des non-résidents* ».

La Commission européenne a également épinglé le régime de réduction de l'impôt des personnes physiques relatif au « prêt win-win ». Ce dispositif (aussi qualifié de « Tante Agathe » et dont l'équivalent se dénomme, du côté wallon, « prêt coup de pouce »)

a été mis en place en 2006 par le législateur flamand afin d'encourager les particuliers (autres que des employés, dirigeants, actionnaires ou conjoints proches de l'entreprise) à mettre des fonds à la disposition de jeunes entreprises sous la forme d'un prêt subordonné. La Commission européenne voyait dans cette disposition, qu'elle estimait discriminatoire, une atteinte à la libre circulation des capitaux. Il était notamment reproché aux autorités flamandes de n'accorder l'avantage fiscal que lorsque le prêt *win-win* bénéficiait à une entreprise flamande. Les libertés fondamentales européennes (en particulier, la libre circulation des capitaux, telle qu'interprétée à l'aune de la jurisprudence dite *Geurts & Vogten*⁵) paraissaient faire l'objet d'une violation⁶. Au surplus, le fait que des non-résidents (résidents d'un autre État membre de l'Union européenne) ne puissent pas, lorsqu'ils travaillent en Flandre et y perçoivent le cas échéant l'essentiel de leurs revenus, bénéficier de cet avantage fiscal à l'impôt des non-résidents suscitait des reproches équivalents à ceux caractérisant le dispositif de *jobkorting*⁷.

En 2009, la Région wallonne a décidé de créer la Caisse d'investissement de Wallonie (« CIW ») pour anticiper le risque de raréfaction des crédits bancaires aux PME et restaurer la confiance des épargnants dans le système financier. Pour alimenter la CIW, la Région wallonne a effectué un appel public à l'épargne. Dans ce cadre, les personnes physiques résidant en Wallonie qui souscrivaient à des obligations de la CIW pouvaient bénéficier d'un avantage fiscal sous la forme d'une réduction d'impôt octroyée pendant quatre ans à concurrence de 3,10 % du montant investi avec un plafond de 2.500 EUR, soit une réduction d'impôt maximale de 310 EUR⁸. En novembre 2010, la Commission européenne avait ouvert une procédure d'infraction concernant la Caisse d'investissement de Wallonie en raison de l'incompatibilité éventuelle de certaines dispositions du décret wallon avec les libertés fondamentales découlant du droit européen. Pour la Commission, « *le fait d'exclure du régime les personnes travaillant dans la Région wallonne, qui perçoivent la majorité de leur revenu imposable en Belgique mais qui résident dans un autre État membre n'est pas conforme à l'article 28 de l'accord EEE*⁹ ».

(3) Décret du Parlement flamand du 30 juin 2006 instaurant une réduction forfaitaire de l'impôt des personnes physiques, *M.B.*, 26 septembre 2006.

(4) Décret du Parlement flamand du 23 décembre 2010 portant des dispositions d'accompagnement du budget 2011, *M.B.*, 31 décembre 2010.

(5) C.J.U.E., 25 octobre 2007, C-464/05, *Geurts & Vogten* : en l'absence de justification valable, l'article 43 du Traité CE s'oppose à une réglementation fiscale d'un État membre en matière de droits de succession qui exclut de l'exonération de ces droits prévue pour les entreprises familiales les entreprises qui emploient, durant les trois années précédant la date du décès du *de cuius*, au moins cinq travailleurs dans un autre État membre, alors qu'elle octroie une telle exonération lorsque les travailleurs sont employés dans une région du premier État membre.

(6) La Région flamande s'est efforcée d'apporter une réponse à ces critiques par le biais du décret du 12 juillet 2013 modifiant le décret du 6 février 2004 réglant l'octroi d'une garantie aux petites, moyennes et grandes entreprises, et modifiant le décret du 19 mai 2006 relatif au Prêt Gagnant-Gagnant, *M.B.*, 4 septembre 2013 : la condition que l'entreprise emprunteuse doive avoir son siège d'exploitation principal sur le territoire flamand est remplacée par l'exigence uniquement de disposer « d'un » siège d'exploitation en Région flamande.

(7) Voir aussi les reproches adressés par la Commission européenne à l'encontre du régime flamand de réduction d'impôt lié au dispositif dit « *Arkimedes* » et l'avis motivé de la Commission européenne en date du 27 février 2012. Voir aussi la réaction flamande par le biais du décret flamand du 9 novembre 2012 portant diverses mesures relatives aux finances et au budget, *M.B.*, 26 novembre 2012, art. 18.

(8) Décret de la Région wallonne du 3 avril 2009 portant création de la Caisse d'investissement de Wallonie et instituant une réduction de l'impôt des personnes physiques en cas de souscription d'actions ou obligations de la Caisse, *M.B.*, 4 mai 2009.

(9) Mise en demeure n° 2009/4386 de la Commission sur le décret portant création de la Caisse d'investissement de Wallonie, 24 novembre 2010.

Il apparaissait ainsi clairement que la mise en œuvre de l'autonomie fiscale des Régions, en tant que celles-ci sont habilitées à octroyer des réductions à l'impôt des personnes physiques, c'est-à-dire uniquement pour les personnes domiciliées sur leur territoire respectif, était difficilement compatible avec les dispositions du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne et de l'Accord sur l'Espace économique européen. À tout le moins, force était de réfléchir à un nouveau dispositif institutionnel permettant d'étendre le droit aux avantages fiscaux aux non-résidents qui résident dans un autre État membre de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen et qui se trouvent dans une situation comparable, du point de vue du droit européen, par rapport aux résidents belges. Cette question a donc fait l'objet d'un traitement approfondi dans le cadre de la sixième réforme de l'État.

2. La modification de la loi spéciale de financement en conséquence de la sixième réforme de l'État

Le régime d'autonomie fiscale des Régions vis-à-vis de l'impôt des personnes physiques a été profondément réformé à l'occasion de la sixième réforme de l'État¹⁰. Désormais, une portion substantielle du financement régional repose sur les recettes engrangées par les centimes additionnels à l'impôt des personnes physiques que les Régions déterminent librement, par le biais d'un décret (Régions wallonne et flamande) ou d'une ordonnance (Région de Bruxelles-Capitale). Ces centimes additionnels, qui peuvent être différenciés par tranches d'impôt, se calculent sur la base du montant d'un impôt des personnes physiques réduit (Impôt État réduit) calculé selon les règles fédérales.

L'impôt des personnes physiques concerne uniquement les habitants du Royaume, c'est-à-dire les contribuables résidents belges. Chaque Région est compétente pour les personnes physiques qui sont domiciliées sur son territoire au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition.

Les contribuables qui ne résident pas fiscalement en Belgique sont assujettis à l'impôt des non-résidents (ci-après : « INR ») et taxables sur les revenus de source belge, tels que définis par le Code des impôts sur les revenus. Le régime de l'impôt des non-résidents

demeure une compétence exclusive de l'autorité fédérale.

Pour conjurer les reproches adressés par les instances européennes à l'ancien système, le législateur spécial s'est efforcé de mettre son dispositif de répartition des compétences fiscales en conformité avec le principe de l'Union économique européenne.

Ainsi, en tant qu'elle implique les libertés de circulation des biens, des services, des personnes et des capitaux¹¹, l'Union économique européenne peut trouver à s'appliquer :

- lorsque des dispositions fiscales – quel que soit l'impôt auquel elles se rapportent – traitent de façon moins favorable des personnes résidentes (ou des ressortissants) d'un État de l'Union européenne (ou, par extension, de l'Espace économique européen) autre que la Belgique par rapport aux personnes résidentes en Belgique (ou de nationalité belge) ;
- lorsque des dispositions fiscales – quel que soit l'impôt auquel elles se rapportent – traitent de façon moins favorable les opérations que les résidents réalisent à l'étranger (dans un autre État de l'Union européenne ou, par extension, de l'Espace économique européen) ou avec des personnes établies à l'étranger, par rapport aux opérations que les résidents réalisent dans notre pays ou avec des personnes qui y sont établies.

Désormais, depuis l'entrée en vigueur de la sixième réforme de l'État, l'article 54/2 de la LSF stipule que « le régime fiscal des non-résidents est appliqué de manière à tenir compte des dispositions fiscales régionales, c'est-à-dire les centimes additionnels, les diminutions, réductions et augmentations d'impôts et les crédits d'impôt visés à l'article 5/1, § 1^{er}, afin de respecter le principe de la libre circulation des personnes, biens, services et capitaux dans le cadre de l'Union européenne et de l'Espace économique européen, ainsi que les dispositions de non-discrimination des conventions préventives de la double imposition. Afin de déterminer les dispositions régionales dont il doit être tenu compte, la localisation des non-résidents est fixée par une loi après concertation avec les gouvernements des régions »¹².

(10) Sur le régime de régionalisation de l'impôt des personnes physiques après la sixième réforme de l'État, voir M. BOURGEOIS, « La régionalisation partielle de l'impôt des personnes physiques après la sixième réforme de l'État », *R.F.R.L.*, 2014/4, pp. 247-296. Voir aussi B. BAYENET, M. BOURGEOIS et D. DARTE, *Les finances et l'autonomie fiscale des entités fédérées après la sixième réforme de l'État*, Bruxelles, Larcier, 2017, spéc. pp. 175-285 ; B. PEETERS et N. PLETS, « Fiscale aspecten van de zesde staatshervorming. Nieuwe perspectieven voor de Gewesten eens de gordiaanse bevoegdheidsknoop is ontwaard », *A.F.T.*, 2014/4, pp. 5-44.

(11) En ce qui concerne la libre circulation des capitaux, son étendue est plus large que celle propre aux autres libertés fondamentales de circulation, en ce sens qu'elle couvre aussi les mouvements impliquant des États tiers par rapport à l'Union européenne (ou l'Espace économique européen).

(12) Le Conseil d'État n'a pas estimé que cette délégation était contraire à l'article 177 de la Constitution qui exige qu'une loi à majorité spéciale fixe le système de financement des Régions (*Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, n° 53-2974/2, p. 17) : « On peut en effet admettre qu'il s'agit d'un aspect non essentiel du système de financement pour les régions, dès lors que le mécanisme d'imposition proprement dit est réglé à la majorité spéciale (voir les articles 7 à 14 de la proposition concernant les nouveaux articles 5/1 à 5/8 de la loi spéciale de financement) et que, pour le reste, les régions peuvent définir elles-mêmes leur politique en matière d'impôt des personnes physiques régional. Le système de localisation pour les non-résidents devra au demeurant se conformer au droit de l'Union européenne, notamment à l'obligation d'égalité de traitement résultant des principes de la libre circulation ».

Ainsi donc, si l'autorité fédérale demeure exclusivement compétente pour organiser le régime de l'impôt des non-résidents, force est pour elle d'organiser sa « coloration régionale » dans les situations dans lesquelles le principe européen de non-discrimination prohibe certaines distinctions de traitement entre contribuables résidents et non-résidents. En conséquence de l'article 54/2 de la LSF, plusieurs règles du Code des impôts sur les revenus relatives à l'impôt des non-résidents ont donc été modifiées, par le biais d'une loi fédérale (ordinaire) du 8 mai 2014¹³.

Les normes institutionnelles ont mis en place une asymétrie, du point de vue des compétences, entre l'IPP régionalisé partiellement et l'INR maintenu dans le giron du législateur fédéral. Sans mettre en cause cette différence de niveau de pouvoir compétent, les dispositions introduites dans le Code des impôts sur les revenus ont pour objectif de rétablir, dans les faits, une certaine symétrie, en garantissant une égalité de traitement là où le droit européen ou international le requiert. Pour ce faire, des règles permettent aux contribuables non-résidents qui se trouvent dans une situation comparable aux résidents, et qui sont spécifiquement protégés par le droit européen (ou par le droit international conventionnel), de se voir appliquer (aux frais des Régions, le cas échéant)¹⁴ les dispositions fiscales *régionales* propres aux résidents avec lesquels ils entretiennent ce rapport de comparabilité¹⁵.

3. La modification du Code des impôts sur les revenus à l'occasion de la sixième réforme de l'État

Afin de permettre à l'État de respecter ses obligations européennes (ou conventionnelles, le cas échéant), le système mis en place à l'occasion de la sixième réforme de l'État permet, pour les non-résidents qui acquièrent une part de leurs revenus professionnels de source belge, de calculer l'impôt des non-résidents, en appliquant *mutatis mutandis* les centimes additionnels, diminutions, augmentations et réductions d'impôt et crédits d'impôt régionaux. Les règles d'imposition régionales ne seront pas d'application pour tous les non-résidents, mais seulement pour ceux qui peuvent

invoquer les libertés de circulation des traités de l'Union européenne ou de l'accord sur l'Espace économique européen (ou encore, des dispositions de non-discrimination spécifiques des conventions préventives de la double imposition¹⁶.

Deux questions fondamentales se doivent alors d'être posées.

La première interrogation a trait au test de *comparabilité* : sur la base de quels critères considère-t-on qu'un contribuable non-résident se trouve dans une situation comparable à un résident, de manière telle qu'il faille calculer son impôt (INR) au niveau fédéral en tenant compte, pour ce faire, des règles régionales pertinentes ?

La seconde question concerne l'identification des *règles régionales pertinentes* : dans toutes les situations où la comparabilité entre contribuables non-résidents et résidents est établie, comment faut-il procéder pour identifier et appliquer au niveau fédéral le complexe de normes régionales (centimes additionnels, diminutions, augmentations et réductions d'impôt¹⁷ et crédits d'impôt régionaux) au regard desquelles l'égalité de traitement requise par le droit européen doit être assurée. Autrement dit, quel régime régional (flamand, bruxellois ou wallon) l'administration fiscale fédérale doit-elle intégrer dans le calcul de l'INR, de manière à garantir le respect des libertés européennes de circulation ?

La loi du 5 mai 2014, qui met en œuvre le volet fiscal de la sixième réforme de l'État, apporte une réponse à chacune de ces deux questions.

Pour ce qui a trait au test de *comparabilité* tout d'abord, le Code des impôts sur les revenus prévoit que les règles d'imposition régionales « élargies »¹⁸ sont également appliquées aux contribuables non-résidents qui *résident dans un autre État membre de l'Espace économique européen* et qui ont obtenu ou recueilli des revenus professionnels imposables en Belgique qui s'élèvent au moins à 75 % du total de leurs revenus professionnels (de source belge et étrangère) (art. 244 du C.I.R. 1992)¹⁹.

des personnes et des services, et devra respecter le principe de proportionnalité, ce qui implique qu'il ne devra pas rendre impossible ou exagérément difficile l'exercice des compétences fiscales incombant aux régions ».

(13) Loi du 8 mai 2014 modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 à la suite de l'introduction de la taxe additionnelle régionale sur l'impôt des personnes physiques visée au titre III/1 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, modifiant les règles en matière d'impôt des non-résidents et modifiant la loi du 6 janvier 2014 relative à la sixième réforme de l'État concernant les matières visées à l'article 78 de la Constitution, *M.B.*, 28 mai 2014.

(14) Des modalités sont mises en place de manière à organiser les décomptes respectifs entre l'autorité fédérale et les Régions à ce propos : art. 54/2, §§ 2 à 4, LSF.

(15) Ce régime est entré en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2014, de manière à pouvoir aussi couvrir les réductions régionales déjà introduites sous l'empire de l'ancien régime de régionalisation de l'IPP (*ante sixième réforme de l'État*).

(16) Voir *Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, n° 53-2975/1, p. 70.

(17) Par exemple, la réduction d'impôt pour habitation propre, dont le régime (voire l'existence) varie sensiblement d'une Région à l'autre.

(18) Voir *Doc. parl.*, Chambre, 2013-2014, n° 53-3427/1, p. 8.

(19) Cela vaut aussi pour les non-résidents qui peuvent invoquer une clause de non-discrimination spécifique reprise dans une convention préventive de la double imposition.

Il convient désormais de distinguer trois catégories de contribuables à l'impôt des non-résidents personnes physiques :

- les non-résidents qui sont résidents d'un autre État membre de l'Espace économique européen et qui obtiennent au moins 75 % de leurs revenus professionnels en Belgique (calcul de l'impôt conformément à l'article 244 du C.I.R. 1992, avec notamment mise en œuvre, au niveau fédéral, des règles fiscales régionales pertinentes) ;
- les non-résidents qui ne sont pas résidents d'un autre État membre de l'Espace économique européen mais qui obtiennent au moins 75 % de leurs revenus professionnels en Belgique (calcul de l'impôt conformément à l'article 243/1 du C.I.R. 1992, qui implique notamment l'inapplicabilité au niveau fédéral des règles fiscales régionales pertinentes) ;
- les non-résidents « ordinaires » (calcul de l'impôt conformément à l'article 243 du C.I.R., qui implique l'inapplicabilité de principe des avantages fiscaux liés à la situation personnelle et familiale, en ce compris ceux offerts par les Régions).

En ce qui concerne l'identification des *règles régionales pertinentes* à intégrer dans le calcul de l'INR fédéral ensuite, la loi du 8 mai 2014 a inséré dans le Code des impôts sur les revenus des critères qui permettent de localiser les non-résidents dans une Région, aux fins de déterminer quelles mesures régionales leur sont concrètement transposables (art. 248/1 à 248/3 du C.I.R. 1992). Une personne physique non-résidente ne peut être localisée, pour une période imposable donnée, que dans une seule Région. Lorsqu'une imposition commune est établie, les deux conjoints sont nécessairement localisés dans la même Région. Prioritairement, un contribuable non-résident est localisé dans la Région où il obtenu ou recueilli les revenus professionnels les plus élevés. S'il a obtenu ou recueilli les mêmes revenus professionnels dans deux ou trois Régions, le critère secondaire devient le nombre effectif de jours prestés dans chacune des Régions. Pour les conjoints, le montant des revenus ainsi que, le cas échéant, le nombre de jours prestés, se globalisent à cette fin. En vue de matérialiser la manière dont les revenus sont « obtenus ou recueillis » sur un territoire régional, le Code des impôts sur les revenus énumère une somme de point de rattachement, pour chaque catégorie de revenus professionnels²⁰.

Le système ainsi mis en place est pour le moins complexe. Il traduit techniquement un compromis politique certes pragmatique et contraint par le droit de l'Union européenne. Il n'en demeure pas moins qu'il affecte la nature même de l'impôt des non-résidents : ainsi localise-t-on dans une Région unique des personnes physiques qui, par définition, n'habitent pas en Belgique et sont plus que susceptibles de déployer une activité dans au moins deux voire trois Régions. Au surplus, imposer à l'autorité fédérale de mettre en œuvre des « règles régionales » pour une attribution qui pourtant lui revient fait fi de la logique sous-jacente à un régime de répartition exclusive des compétences, en l'occurrence fiscales.

Au final, il apparaît que la règle dite des « 75 % » est centrale dans le cadre du dispositif de mise en conformité des règles de répartition des compétences en matière d'impôt des personnes physiques. Le principe et le rôle de ce critère sont réaffirmés, et même consolidés²¹.

En 2014 déjà, c'est-à-dire avant l'arrêt X de la Cour de justice, amplement commenté ci-après, la section de législation du Conseil d'État avait déjà exprimé des doutes à propos de l'adéquation, en toutes circonstances, de la règle des 75 % par rapport à l'état de la jurisprudence de la Cour de justice européenne :

« Au regard de la jurisprudence de la Cour de justice, la condition selon laquelle le contribuable doit avoir obtenu ou recueilli en Belgique au moins 75 % de l'ensemble de ses revenus professionnels pour qu'il soit tenu compte des règles d'imposition régionales à l'impôt des non-résidents soulève la question de savoir si l'application de ce seuil garantit que l'imposition est conforme dans tous les cas au principe du droit de l'Union de l'égalité de traitement. En effet, il semble résulter d'un certain nombre d'arrêts de la Cour de justice que l'application du pourcentage avancé par la Commission européenne dans la recommandation de 1993 ne permet pas dans tous les cas d'éviter une discrimination contraire au droit de l'Union dans la mesure où ni l'État de résidence ni l'État d'origine ne prennent en compte la situation personnelle et familiale du contribuable »²².

Le Conseil d'État se référait alors à deux décisions de la Cour de justice : l'arrêt *Wallentin*²³ et l'arrêt *Commission c. République d'Estonie*²⁴.

(20) Trois lignes de force caractérisent les points de rattachement en question : 1/ ils doivent, de manière aussi étroite que possible, correspondre à l'endroit où l'activité professionnelle est effectivement exercée ; 2/ ils doivent, dans la mesure du possible, garantir une certaine stabilité de la localisation à travers les périodes imposables ; 3/ enfin, pour ce qui a trait aux travailleurs salariés, le choix a été fait, lorsque le lieu de travail est stable, de préconiser un seul point de rattachement par employeur (*Doc. parl.*, Chambre, 2013-2014, n° 53-3427/1, p. 12).

(21) Pour le calcul de l'impôt des non-résidents, le législateur fédéral a d'ailleurs renforcé le poids de cette règle des « 75 % », en supprimant, par la biais de la loi du 8 août 2014, l'ancienne catégorie des non-résidents personnes physiques qui « ont maintenu un foyer d'habitation en Belgique pendant toute la période imposable ».

(22) Voir *Doc. parl.*, Chambre, 2013-2014, n° 53-3427/1, p. 144.

(23) C.J.U.E., 1^{er} juillet 2004, C-169/03, *Wallentin*.

(24) C.J.U.E., 10 mai 2012, C-39/10, *Commission européenne c. République d'Estonie*.

En prononçant sa décision dans l'affaire X, la Cour de justice semble avoir franchi un pas supplémentaire dans la clarification et l'affinement des conséquences concrètes de la jurisprudence dite « *Schumacker* » sur

les systèmes fiscaux nationaux. C'est à l'examen de ces effets (et tout particulièrement de la validité, à l'avenir, du critère légal des « 75 % ») que l'étude de Madame Hannelore Niesten est consacrée ci-après.