

Numéro du rôle : 6453
Arrêt n° 48/2018 du 26 avril 2018

## A R R E T

---

*En cause* : la question préjudicielle relative à l'article 230, 3°, a), du Code des impôts sur les revenus 1992, posée par le Tribunal de première instance de Namur, division Namur.

La Cour constitutionnelle,

composée du président J. Spreutels, du président émérite E. De Groot, conformément à l'article 60*bis* de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, et des juges L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût et R. Leysen, assistée du greffier F. Meersschaut, présidée par le président J. Spreutels,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\* \*

### *I. Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par jugement du 1er juin 2016 en cause de Olivier Lauvaux contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 17 juin 2016, le Tribunal de première instance de Namur, division Namur, a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 230, 3°, a), du Code des impôts sur les revenus 1992 viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution quand il énonce que les rémunérations versées par un contribuable établi en Belgique à un contribuable non-résident pour une activité exercée à l'étranger sont exonérées de l'impôt des non-résidents si ces rémunérations sont imputées sur les résultats d'un établissement établi à l'étranger alors qu'elles sont exclues de cette exonération si ces mêmes rémunérations ne sont pas imputées sur les résultats d'un établissement établi à l'étranger ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- Olivier Lauvaux, assisté et représenté par Me A. Bailleux, avocat au barreau de Bruxelles;

- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me D. Léonard, avocat au barreau de Bruxelles.

Olivier Lauvaux a également introduit un mémoire en réponse.

Par ordonnance du 18 octobre 2017, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs F. Daoût et T. Merckx-Van Goey, a décidé :

- que l'affaire était en état;

- d'inviter le Conseil des ministres à répondre, dans un mémoire complémentaire à introduire le 8 novembre 2017 au plus tard et à communiquer à l'autre partie dans le même délai, à la question suivante :

« Le Conseil des ministres peut-il préciser à quelles règles comptables et fiscales il fait référence à la page 13 de son mémoire, en matière d'allocation de coûts et de bénéficiaires entre les différents établissements d'une société, en particulier pour déterminer l'imputabilité des rémunérations des travailleurs sur les résultats de l'un ou l'autre de ces établissements ? »;

- qu'aucune audience ne serait tenue, à moins qu'une partie n'ait demandé, dans le délai de sept jours suivant la réception de la notification de cette ordonnance, à être entendue,

- et qu'en l'absence d'une telle demande, les débats seraient clos le 14 novembre 2017 et l'affaire mise en délibéré.

Le Conseil des ministres a introduit un mémoire complémentaire.

A la suite de la demande d'une partie à être entendue, la Cour, par ordonnance du 14 novembre 2017, a fixé l'audience au 13 décembre 2017.

A l'audience publique du 13 décembre 2017 :

- ont comparu :

. Me A. Bailleux, pour Olivier Lauvaux;

. Me O. Neiryck, avocat au barreau de Bruxelles, *loco* Me D. Léonard, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs F. Daoût et T. Merckx-Van Goey ont fait rapport;

- les avocats précités ont été entendus;

- l'affaire a été mise en continuation à une audience à fixer ultérieurement afin de permettre aux parties de s'exprimer par écrit sur une question posée lors de l'audience.

Par ordonnance du 21 décembre 2017, la Cour

- a demandé aux parties de s'expliquer, par un mémoire complémentaire à introduire le 25 janvier 2018 au plus tard et à échanger dans le même délai, sur les questions suivantes :

« Quel sens y aurait-il eu à ajouter à l'article 230, 3°, du CIR 1992, par l'article 314 de la loi du 22 décembre 1989 précité, la condition d'imputabilité des revenus sur les résultats de l'établissement étranger d'une société mère établie en Belgique si, comme le soutient le Conseil des ministres, l'imputabilité des rémunérations est obligatoire pour la succursale et que la société mère n'a à cet égard aucun choix possible ?

Si les rémunérations doivent toujours (en vertu d'une obligation légale) être imputées sur les résultats de la succursale, une différence de traitement entre travailleurs peut-elle exister, fondée sur le fait qu'à l'égard de certains, cette imputation a été faite sur les résultats de la société mère alors qu'à suivre le Conseil des ministres, l'imputation des rémunérations sur les résultats de la succursale étrangère constitue une obligation légale ? » ;

- a décidé de mettre l'affaire en continuation à l'audience du 7 février 2018.

Le Conseil des ministres a introduit un mémoire complémentaire.

A l'audience publique du 7 février 2018 :

- ont comparu :

. Me R. Alvarez Campa, avocat au barreau de Bruxelles, *loco* Me A. Bailleux, pour Olivier Lauvaux;

. Me O. Neiryck, avocat au barreau de Bruxelles, *loco* Me D. Léonard, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs F. Daoût et T. Merckx-Van Goey ont fait rapport;
- les avocats précités ont été entendus;
- l'affaire a été mise en délibéré.

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

## II. *Les faits et la procédure antérieure*

Le demandeur devant le juge *a quo* est engagé sous contrat de travail à durée indéterminée le 23 novembre 2000 par la SA « SOCAGEST ». Un avenant au contrat de travail est conclu en 2003 le liant à une autre société du groupe, la SA « SOCABELEC ». A partir du 1er janvier 2004, le demandeur devant le juge *a quo* est détaché au Kenya auprès de la succursale de la SA « SOCABELEC » qui se trouve à Nairobi.

Le demandeur devant le juge *a quo* reçoit une notification d'imposition d'office pour les exercices d'imposition 2005, 2006 et 2007 au motif qu'il n'avait pas souscrit de déclaration à l'impôt des non-résidents. Suite à cette procédure d'imposition d'office, l'administration fiscale soumet à l'impôt des non-résidents les rémunérations qu'il a perçues des SA « SOCAGEST » et « SOCABELEC » de 2004 à 2006.

Le demandeur devant le juge *a quo* introduit des réclamations à l'encontre de ces cotisations. Ces réclamations sont déclarées recevables mais non fondées. Un recours est alors introduit devant le juge *a quo*. C'est dans ce cadre que la question préjudicielle est posée.

## III. *En droit*

- A -

A.1.1. Dans son mémoire, le demandeur devant le juge *a quo* précise qu'il ressort des articles 228 et 230 du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992) que les rémunérations payées par une société belge à un non-résident pour une activité exercée à l'étranger sont imposables en Belgique si elles sont à charge de la société belge sans être imputées sur les résultats d'un établissement situé à l'étranger tandis qu'elles sont exonérées si elles sont à charge de la société belge mais qu'elles sont imputées sur les résultats d'un établissement étranger.

A.1.2. Le demandeur devant le juge *a quo* relève que le Kenya n'a pas conclu avec la Belgique de convention préventive de double imposition et que ses rémunérations sont visées à l'article 23, § 1er, 4°, du CIR 1992, en tant que rémunérations de travailleur sous contrat selon l'article 30, 1°, du même Code.

A son estime, les textes légaux précités sont incompatibles avec les articles 10 et 11 de la Constitution dès lors qu'en tant que non-résident percevant une rémunération d'un employeur belge pour une activité exercée au

Kenya, il est traité de manière différente d'un autre travailleur non-résident dans une situation identique, au seul motif que sa rémunération n'est pas imputée sur les résultats de l'établissement kenyan par son employeur.

A.1.3. Le demandeur devant le juge *a quo* relève qu'avant l'adoption de la loi du 22 décembre 1989 portant des dispositions fiscales, les rémunérations payées par un employeur belge à un travailleur non-résident étaient exonérées à condition qu'elles soient afférentes à une activité exercée à l'étranger.

L'article 31 de la loi du 5 janvier 1976 relative aux propositions budgétaires 1975-1976 a ajouté, pour les administrateurs et associés actifs, la condition que leurs rémunérations soient imputées sur les résultats d'établissements situés à l'étranger.

L'article 314 de la loi du 22 décembre 1989 a étendu ce critère aux rémunérations des salariés et a exigé que ces rémunérations ne soient plus exonérées que si elles sont également imputées sur les résultats d'un établissement étranger.

Le législateur n'aurait expliqué nulle part en quoi cette mesure était nécessaire ou utile. La seule volonté d'augmenter les recettes de l'Etat serait insuffisante à justifier la violation des règles constitutionnelles d'égalité et de non-discrimination.

La mesure ne pourrait non plus se justifier par une prétendue cohérence de l'impôt belge des sociétés. La loi prévoit en effet que les rémunérations payées à un travailleur non-résident pour une activité exercée à l'étranger seraient toujours déductibles par l'employeur, qu'elles soient ou non imputées sur les résultats d'un établissement étranger.

Quant au fait d'assurer une cohérence du système de l'impôt des non-résidents, le demandeur devant le juge *a quo* souligne que l'objectif du législateur a toujours été de n'imposer les travailleurs non-résidents en Belgique que si l'employeur y est établi et uniquement s'ils y travaillent. C'est la raison pour laquelle leurs rémunérations sont en principe exonérées s'ils travaillent à l'étranger.

A.1.4. La mesure serait d'autant moins justifiable que l'imputation est totalement étrangère à la volonté du travailleur dès lors que c'est l'employeur qui décide selon ses intérêts si l'imputation doit se faire ou non sur les résultats de l'établissement étranger. Le travailleur non-résident est donc dans l'incapacité de prévoir la charge fiscale entraînée par ses revenus dès lors qu'elle dépend entièrement d'une formalité comptable qui lui est étrangère.

A.2.1. Dans son mémoire, le Conseil des ministres souligne que les contribuables assujettis à l'impôt des non-résidents ne sont pas imposables *ratione personae* puisqu'ils ont leur domicile fiscal à l'étranger. Ils ne peuvent dès lors en principe être imposés en Belgique que sur les revenus produits ou recueillis en Belgique. De tels revenus sont énumérés à l'article 228, § 2, du CIR 1992.

A.2.2. Sont en principe imposables à l'impôt des non-résidents, les revenus de tous les biens immobiliers sis en Belgique. Le facteur de rattachement à la Belgique est donc le lieu de situation de l'immeuble. Quant aux rémunérations versées à des non-résidents, le facteur de rattachement principal est donné à l'article 228, § 2, 6°, du CIR 1992. Il se déduit de cette disposition que pour qu'une rémunération soit à charge d'un débiteur belge, il ne suffit pas que ce débiteur verse cette rémunération aux non-résidents, il faut encore vérifier si cette rémunération est portée en déduction de son résultat.

Un tel critère de rattachement n'est pas propre à l'impôt des non-résidents, il se retrouve en effet également comme critère de rattachement dans les conventions préventives de double imposition conclues par la Belgique au travers de la notion de « supporté par », qui apparaît lorsqu'il s'agit d'appliquer la règle des 183 jours telle qu'elle est prévue à l'article 15, § 2, de la convention modèle OCDE. En vertu de cette règle des 183 jours, le pays de résidence d'un travailleur conserve le pouvoir d'imposer la rémunération versée à ce travailleur pour une activité exercée à l'étranger si les trois conditions sont cumulativement remplies : d'une part, le séjour du bénéficiaire dans l'Etat où l'emploi est exercé n'excède pas 183 jours durant la période de douze mois commençant ou se terminant durant l'année fiscale considérée, d'autre part, l'employeur qui verse la rémunération n'est pas résident de l'Etat où l'activité salariée est exercée et, enfin, la charge de la rémunération

n'est pas supportée par un établissement stable que l'employeur possède dans l'Etat où l'activité salariée est exercée.

Le Conseil des ministres précise que le CIR 1992 prévoit toutefois que certaines rémunérations sont exclues du champ d'application de l'impôt des non-résidents, ces rémunérations n'étant pas considérées comme réalisées ou recueillies en Belgique. Il cite les articles 231, 2<sup>o</sup>, et 230, 3<sup>o</sup>, du CIR 1992. En vertu de cette dernière disposition, les rémunérations des travailleurs et des dirigeants d'entreprise versées à un non-résident ne seraient pas imposables à l'impôt des non-résidents, pour autant qu'il soit satisfait aux conditions prescrites dont l'une d'elles est que les rémunérations doivent être imputées sur les résultats d'un débiteur situé à l'étranger.

A.2.3. Le Conseil des ministres renvoie aux travaux préparatoires de la loi du 22 décembre 1989 qui a étendu cette condition à tous les travailleurs alors qu'elle n'était en principe prévue que pour les administrateurs et pour les associés. Il ressortirait desdits travaux préparatoires que la condition d'imputation est en lien avec la question de savoir qui prend effectivement en charge la rémunération versée par un débiteur belge à un travailleur non-résident et non avec celle de savoir qui effectue le paiement. Cette question serait étroitement liée à l'exigence d'une correcte allocation des bénéfices et des dépenses entre établissements d'une même société mais situés dans différents Etats. Cette correcte allocation serait indispensable tant lorsqu'il s'agit de déterminer le résultat fiscal de l'établissement belge d'une société étrangère que lorsqu'il faut déterminer les bénéfices à rattacher à l'établissement étranger d'une société belge.

A.2.4. Le Conseil des ministres précise que l'article 228, § 2, 3<sup>o</sup>, du CIR 1992 prévoit que sont soumis à l'impôt des non-résidents, les revenus produits ou recueillis en Belgique à l'intervention d'un établissement belge visé à l'article 229 du même Code d'une société étrangère. Pour déterminer les bénéfices imputables (et donc imposables) à l'établissement, il y aurait lieu de considérer l'établissement belge comme constituant une entité fiscale indépendante de sa maison mère étrangère.

Une même approche prévaudrait quand il s'agit de déterminer le bénéfice imposable ou la perte de chaque établissement d'une société belge opérant à l'étranger. Cette approche serait non seulement celle qui est suivie par les autorités fiscales belges mais aussi celle qui est recommandée par l'OCDE.

Il serait, dans ce contexte, justifié que l'article 230, 3<sup>o</sup>, du CIR 1992 exige que pour qu'elles soient exonérées, les rémunérations soient mises à charge de l'établissement étranger au profit duquel les activités sont exercées. Il en va en effet de la cohérence et des fondements de l'impôt des non-résidents qui sont applicables à tous les contribuables non-résidents.

A.2.5. Quant au fait que l'employé serait soumis au bon vouloir de son employeur qui déciderait en fonction de ses propres intérêts de l'imputation ou non de la rémunération de son employé sur les résultats de son établissement étranger, à la différence d'un administrateur ou d'un associé qui a un pouvoir de décision dans l'entreprise, le Conseil des ministres indique qu'en ce qui concerne l'allocation de coût ou de bénéfice entre ces différents établissements, une société ne peut s'affranchir des règles comptables et fiscales qui s'appliquent, notamment en fonction des desiderata d'un de ses administrateurs. La société doit en effet présenter ses comptes permettant de déterminer les résultats de chacun de ses établissements en fonction des bénéfices et des coûts générés en raison de l'activité qui y est réellement exercée.

A.3.1. Dans son mémoire en réponse, le demandeur devant le juge *a quo* soutient que la question n'est pas de savoir si le traitement par la législation belge des établissements stables de sociétés non-résidentes est ou non conforme aux recommandations de l'OCDE. L'enjeu de la question préjudicielle n'est pas non plus « la taxation d'une société non-résidente sur son établissement belge ni [...] la situation inverse, à savoir la taxation d'une société belge ayant un établissement stable à l'étranger ». La question de l'allocation des coûts et des bénéfices entre les différents établissements d'une société belge ne serait pas davantage en cause ici.

A.3.2. Le demandeur devant le juge *a quo* répète qu'il n'aperçoit pas en quoi il serait justifié que l'imposition des travailleurs non-résidents pour une activité exercée dans leur pays de résidence soit fonction des principes qui guident l'allocation comptable des revenus d'une société belge entre ces différents établissements.

Il n'aperçoit pas davantage en quoi la non-allocation de ces rémunérations à un établissement stable étranger doit entraîner la taxation en Belgique avec pour effet une différence de traitement par rapport à d'autres travailleurs non-résidents dans une situation identique.

A.3.3. La comparaison faite avec l'argumentation applicable au niveau de l'OCDE ne serait pas pertinente. En effet, l'article 15 vise le cas des travailleurs qui exercent leur activité en dehors de leur pays de résidence alors qu'ici le travailleur en cause exerce son activité dans le pays de résidence. Les conventions de l'OCDE visent un partage d'imposition négocié entre les Etats partenaires, ce qui ne serait pas le cas ici.

A.3.4. Le demandeur devant le juge *a quo* répète encore que ni la loi ni les travaux préparatoires n'expliquent le but visé par le législateur si ce n'est combler certaines lacunes au niveau des revenus. Le but correspondrait donc au fait de limiter l'exonération existante à l'époque en étendant le champ d'application de l'impôt belge aux rémunérations dès lors qu'elles sont déduites de la base imposable de la société belge et qu'elles ne sont pas imputées dans les comptes de l'établissement stable. Or, les rémunérations imputées sur les résultats d'un établissement stable sont elles-mêmes tout autant déduites de l'assiette imposable en Belgique. Lorsqu'il n'y a pas de convention de double imposition, l'existence d'un établissement stable est sans aucune influence sur l'imposition en Belgique puisque l'ensemble des bénéfices réalisés par cet établissement stable demeure imposable en Belgique. Le critère ne serait pas pertinent pour justifier la différence de traitement des rémunérations des travailleurs.

A.4.1. Par ordonnance du 18 octobre 2017, la Cour a demandé au Conseil des ministres de préciser à quelles règles comptables et fiscales il faisait référence dans son mémoire en matière d'allocation de coûts et de bénéfices entre les différents établissements d'une société, en particulier pour déterminer l'imputabilité des rémunérations des travailleurs sur les résultats de l'un ou l'autre de ces établissements.

A.4.2. Le Conseil des ministres indique dans un mémoire complémentaire qu'en droit fiscal belge, les sociétés résidentes belges sont en principe imposables sur leurs revenus mondiaux en ce compris les résultats de leurs établissements situés à l'étranger en application de l'article 185 du CIR 1992. Le bénéfice imposable doit dès lors être calculé en premier lieu sur une base consolidée. Il ressort de l'article 207 du CIR 1992 et de l'article 75 de l'arrêté royal d'exécution du même Code que les revenus mondiaux doivent être ventilés suivant leur provenance et qu'il existe un ordre d'imputation des pertes de la période imposable également suivant leur provenance.

A.4.3. En ce qui concerne la détermination du bénéfice ou de la perte de chacun des établissements situés à l'étranger d'une société belge, celle-ci se fait au départ sur la base du résultat comptable de chacun de ses sièges d'exploitation étrangers en vertu du principe de la prééminence du bilan comptable en matière fiscale. En application de l'article 4 de l'arrêté royal du 12 septembre 1983 portant exécution de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises, en vigueur pour les exercices d'imposition litigieux devant le juge *a quo*, les soldes des comptes des succursales à l'étranger sont intégrés au moins semestriellement dans la comptabilité centrale de l'entreprise.

En ce qui concerne les règles fiscales applicables en la matière, le Conseil des ministres renvoie à l'article 183 du CIR 1992 ainsi qu'à l'article 23 du même Code. Il en déduit qu'en matière de frais professionnels, une correcte allocation des dépenses entre établissements d'une même entreprise impose que soient imputées sur les bénéfices réalisés à l'intervention d'un établissement étranger, les dépenses exposées en raison de l'activité exercée au sein de cet établissement. Parmi ces dépenses figurent les rémunérations et charges sociales versées en faveur du travailleur en raison de l'activité qu'il a exercée pour cet établissement à l'étranger.

Le Conseil des ministres souligne qu'il existe une même approche quand il s'agit de déterminer le bénéfice imposable ou la perte de l'établissement belge d'une société étrangère opérant en Belgique en application des articles 237 et 240 du CIR 1992.

A.4.4. Le Conseil des ministres précise encore que dans l'article 7 des conventions préventives de double imposition conclues par la Belgique suivant le modèle OCDE, prévaut également l'idée que les dépenses déductibles des bénéfices d'un établissement stable sont celles exposées aux fins poursuivies par celui-ci,

sachant qu'en droit conventionnel, la détermination des bénéfices d'un établissement est basée sur le principe d'une entité fiscale indépendante qui traite avec sa maison mère sur la base des conditions du marché prévalant entre entreprises indépendantes.

A.5.1. En réponse à une nouvelle question posée par la Cour, par ordonnance du 20 décembre 2017, le Conseil des ministres introduit un mémoire complémentaire dans lequel il souligne à titre préliminaire que si dans son premier mémoire, il a fait état des règles légales en matière d'allocation de coûts et de bénéfices entre les différents établissements d'une société pour déterminer l'imputabilité des rémunérations des travailleurs sur le résultat de l'un ou l'autre de ses établissements, c'est pour répondre au grief soulevé par le contribuable devant le juge *a quo* selon lequel cette condition d'imputation sur les résultats d'un établissement étranger ne serait pas proportionnée aux objectifs poursuivis dans la mesure où l'employé serait soumis au bon vouloir de son employeur.

A.5.2. Le Conseil des ministres indique que l'article 230, 3°, du CIR 1992 suppose qu'une société établie en Belgique dispose effectivement d'un établissement dans un pays étranger, c'est-à-dire une installation fixe par l'intermédiaire de laquelle l'entreprise belge exerce tout ou partie de son activité professionnelle dans ce pays. A défaut de disposer de cet établissement, le critère général de rattachement à la Belgique prévu à l'article 228, § 2, 6°, du CIR 1992 s'appliquera, à savoir que les rémunérations qui ont été recueillies par un non-résident seront imposables à l'impôt des non-résidents/personnes physiques lorsqu'elles sont à charge d'une société résidente belge. Si la société résidente belge dispose effectivement d'un établissement à l'étranger, les dépenses exposées en raison de l'activité exercée au sein de cet établissement devront être imputées sur les bénéfices réalisés à l'intervention de cet établissement étranger, même si ces dépenses étaient payées par le siège belge de la société.

A.5.3. Le Conseil des ministres souligne toutefois qu'il se peut qu'un employé, tout en travaillant à temps plein à l'étranger, consacre tout ou partie de son temps de travail non à l'activité déployée au sein de l'établissement étranger mais, par exemple, à une activité au bénéfice du siège belge de la société. Dans une telle hypothèse, une allocation adéquate des coûts justifie que tout ou partie des rémunérations soient mises à charge du siège belge de la société et donc portées en diminution des revenus de ce siège à titre de coût salarial. C'est dans cette mesure qu'il appartient à la société de déterminer au profit de quelle entité de la société l'activité du salarié a été exercée pour pouvoir déterminer si les rémunérations doivent ou non toujours être imputées sur le résultat de la succursale.

## - B -

B.1. La question préjudicielle porte sur la compatibilité avec les articles 10 et 11 de la Constitution, de « l'article 230, 3°, a), [lire 230, 3°,] » du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992), tel qu'il est applicable aux exercices d'imposition 2005 à 2007.

B.2.1. L'article 230 précité s'inscrit dans le chapitre II du titre V du CIR 92 consacré à l'assiette de l'impôt des non-résidents.

La section première de ce chapitre énumère les revenus imposables.

B.2.2. Tel qu'il est applicable aux faits du litige devant le juge *a quo*, l'article 228 du CIR 1992 dispose :

« § 1er. L'impôt est perçu exclusivement sur les revenus produits ou recueillis en Belgique et qui sont imposables.

§ 2. Sont compris dans ces revenus :

[...]

6° les rémunérations, pensions, rentes et allocations visées à l'article 23, § 1er, 4° et 5°, à charge :

a) d'un habitant du Royaume;

b) d'une société résidente, d'une association, d'un établissement ou d'un organisme quelconque ayant en Belgique son siège social, son principal établissement ou son siège d'administration ou de direction;

c) de l'Etat, des Communautés, Régions, provinces, agglomérations, fédérations de communes et communes belges;

d) d'un établissement dont dispose en Belgique un non-résident visé à l'article 227;

[...] ».

B.2.3. L'article 230 en cause énumère quant à lui les revenus exonérés d'impôts. Il disposait, dans sa version applicable aux exercices d'imposition 2005 à 2007, soit avant d'être remplacé par l'article 2 de la loi du 7 décembre 2006 (*Moniteur belge*, 22 décembre 2006) :

« Sont exonérés :

[...]

3° les rémunérations visées à l'article 23, § 1er, 4°, dont le débiteur, autre que l'Etat belge, les Communautés, les Régions, les provinces, les agglomérations, les fédérations de communes et les communes, est assujetti en Belgique à l'impôt des personnes physiques, à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des personnes morales, dans la mesure où elles rémunèrent une activité exercée à l'étranger par le bénéficiaire et sont imputées sur les résultats d'un établissement situé à l'étranger;

[...] ».

L'article 23, § 1er, auquel il est renvoyé, dispose :

« § 1er. Les revenus professionnels sont les revenus qui proviennent, directement ou indirectement, d'activités de toute nature, à savoir :

[...]

4° les rémunérations;

[...] ».

B.3. Le juge *a quo* interroge la Cour sur la différence de traitement qui serait créée par l'article 230, 3°, précité entre les contribuables non-résidents qui exercent une activité à l'étranger, selon que les rémunérations à charge d'une société belge sont imputées ou non sur les résultats de l'établissement étranger de cette société belge. En effet, dans le premier cas, les rémunérations versées au contribuable non-résident sont exonérées d'impôts belges tandis qu'elles ne peuvent l'être dans le second.

B.4. Il ressort des faits du litige porté devant le juge *a quo* que celui-ci concerne l'employé d'une société belge qui réside au Kenya, pays avec lequel la Belgique n'a pas conclu de convention préventive de double imposition, et qui y exerce une activité professionnelle auprès d'une succursale de la société belge.

La Cour limite dès lors son examen à cette hypothèse.

B.5. Comme il ressort de l'article 228 du CIR 1992 précité, les rémunérations recueillies par des non-résidents sont soumises à l'impôt des non-résidents si ces rémunérations sont à charge d'une société qui a son siège social en Belgique.

B.6. D'après le demandeur devant le juge *a quo*, le critère de l'imputabilité des rémunérations sur les résultats d'un établissement étranger dont dépend la perception de l'impôt belge sur la rémunération du travailleur ne serait pas raisonnablement justifié.

B.7.1. A l'origine, le Code des impôts sur les revenus 1964 (ci-après : CIR 1964) prévoyait en son article 141, 2°, une exonération d'impôts pour les rémunérations prévues à l'article 20, 2°, dudit Code « dont le débiteur est un habitant du Royaume ou une société, association, établissement ou organisme quelconque ayant en Belgique son siège social, son principal établissement ou son siège de direction ou d'administration, en raison d'une activité exercée à l'étranger par les bénéficiaires ».

Le fait que le contribuable exerçait une activité à l'étranger constituait ainsi la seule condition d'exonération des rémunérations perçues en raison de cette activité.

B.7.2. L'article 31 de la loi du 5 janvier 1976 relative aux propositions budgétaires 1975-1976 a remplacé l'article 141, 2°, du CIR 1964 comme suit :

« Les rémunérations visées à l'article 20, 2°, a, dont le débiteur est un habitant du Royaume ou une société, association, établissement ou organisme quelconque ayant en Belgique son siège social, son principal établissement ou son siège de direction ou d'administration dans la mesure où elles rémunèrent une activité exercée à l'étranger par les bénéficiaires, ainsi que les rémunérations visées à l'article 20, 2°, b et c, dans la mesure où elles sont imputées sur les résultats d'établissements situés à l'étranger, en raison de l'activité exercée par les bénéficiaires au profit de ces établissements ».

Les rémunérations visées à l'article 20, 2°, a, du CIR 1964 concernaient celles des travailleurs régis par la législation relative aux contrats de louage de travail ou par un statut légal ou réglementaire analogue tandis que les rémunérations visées par les points b et c concernaient respectivement les rémunérations diverses :

« b) des administrateurs, commissaires, liquidateurs ou autres personnes exerçant des mandats ou fonctions analogues soit près des sociétés par actions belges ou étrangères, soit près de toutes autres personnes morales de droit belge ou étranger qui sont assimilées à des sociétés par actions pour l'application de l'impôt des sociétés ou qui y seraient assimilées si elles avaient en Belgique leur siège social, leur principal établissement ou leur siège de direction ou d'administration;

c) des associés actifs soit dans des sociétés commerciales belges, autres que des sociétés par action, soit dans des sociétés ou autres personnes morales de droit étranger dont la forme juridique peut être assimilée à celle des sociétés commerciales belges ».

B.7.3. L'article 314 de la loi du 22 décembre 1989 a ensuite modifié ledit article 141 du CIR 1964 dans le sens désormais prescrit par la disposition en cause. Ainsi la condition d'imputabilité des rémunérations sur les résultats des établissements situés à l'étranger pour pouvoir bénéficier d'une exonération d'impôts belges a-t-elle été étendue aux rémunérations versées à l'ensemble des travailleurs.

La modification introduite par la loi du 22 décembre 1989 a été justifiée comme suit dans les travaux préparatoires :

« Le remaniement du régime de l'impôt des non-résidents contenu dans la présente section vise essentiellement à prévenir la fraude fiscale, à supprimer certaines dispositions discriminatoires, à améliorer la perception de l'impôt et à modifier sa structure. Il a dès lors pour objet d'améliorer le régime de l'impôt des non-résidents dans son ensemble, c'est-à-dire à la fois en ce qui concerne les contribuables, l'assiette de l'impôt et le calcul de celui-ci.

[...]

## 2. - Revenus imposables

Le projet a pour but de combler certaines lacunes au niveau des revenus imposables.

[...]

c) La non-imposition des rémunérations afférentes à une activité exercée à l'étranger par un travailleur non-résident pour un contribuable belge est soumise à la condition que ces rémunérations soient imputées sur les résultats d'un établissement dont le contribuable belge dispose à l'étranger (article 142, § 1er, 3°, CIR) » (*Doc. parl.*, Sénat, 1989-1990, n° 806-1, pp. 82 à 84).

Le rapport de la commission compétente du Sénat précise :

« Les revenus afférents à des prestations effectuées à l'étranger ne sont exonérés que si ces rémunérations sont effectivement prises en charge aussi à l'étranger » (*Doc. parl.*, Sénat, 1989-1990, n° 806-3, p. 107).

Le nouvel article 142 du CIR 1992 a été commenté comme suit :

« Cet article regroupe les exonérations existantes, actuellement réparties entre les articles 141 et 143, du CIR.

§ 1er, 3°. Une seule modification a été apportée aux exonérations existantes : l'exonération des rémunérations afférentes à une activité exercée à l'étranger par un travailleur non-résident pour un contribuable belge est soumise à la condition que ces rémunérations soient imputées sur les résultats d'un établissement étranger. Cette condition qui s'appliquait déjà aux administrateurs et associés est ainsi étendue à tous les travailleurs » (*ibid.*, p. 113).

B.8. Il ressort des travaux préparatoires à l'origine de la disposition en cause que le législateur entendait lier l'exonération des rémunérations perçues pour une activité à l'étranger à la question de la prise en charge effective de ces rémunérations par un débiteur belge.

Le Conseil des ministres soutient dans son mémoire que cette question est étroitement liée à celle de l'exigence d'une correcte allocation des bénéfices et des dépenses entre établissements d'une même société mais situés dans différents Etats, cette société ne pouvant s'affranchir des règles comptables et fiscales qui s'appliquent en la matière.

B.9.1. En ce qui concerne les règles comptables, l'article 4 de l'arrêté royal du 12 septembre 1983 portant exécution de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises dispose :

« Les opérations d'une succursale ou d'un siège d'activités établis à l'étranger d'une entreprise de droit belge, qui font l'objet dans ce pays d'une inscription dans un système distinct de journaux et de comptes peuvent ne pas être comprises dans l'écriture récapitulative prévue à l'article 4 de la loi du 17 juillet 1975 précitée, lorsque la comptabilité de cette succursale ou de ce siège d'activités est tenue conformément aux règles ou usages en vigueur dans ce pays étranger, adaptée le cas échéant en vue de l'application de l'alinéa 2.

Les soldes des comptes de cette succursale ou de ce siège d'activités sont intégrés au moins semestriellement dans la comptabilité centrale de l'entreprise ».

L'article 4 de la loi du 17 juillet 1975 précitée auquel renvoie l'article 4 de l'arrêté royal du 12 septembre 1983 disposait, avant son abrogation par la loi du 17 juillet 2013 « portant insertion du livre III ' Liberté d'établissement, de prestation de service et obligations générales des entreprises ', dans le Code de droit économique et portant insertion des définitions propres au livre III et des dispositions d'application de la loi propres au livre III, dans les livres Ier et XV du Code de droit économique » :

« Toute comptabilité est tenue selon un système de livres et de comptes et conformément aux règles usuelles de la comptabilité en partie double.

Les opérations sont inscrites sans retard, de manière fidèle et complète et par ordre de dates, soit dans un livre journal unique soit dans un journal auxiliaire unique ou subdivisé en journaux spécialisés. Elles sont méthodiquement inscrites ou transposées dans les comptes qu'elles concernent.

Les mouvements totaux enregistrés au cours de la période dans le journal auxiliaire unique ou dans les journaux spécialisés font, mensuellement au moins, l'objet d'une écriture récapitulative dans un livre central.

Cette écriture est trimestrielle au moins, pour les entreprises visées à l'article 5 qui tiennent leur comptabilité selon les prescriptions des articles 3 et 4.

Cette écriture récapitulative comporte soit le montant total des mouvements enregistrés dans l'ensemble de ces journaux auxiliaires, ventilés selon les comptes généraux ou les rubriques de synthèse prévus au plan comptable de l'entreprise que ces mouvements ont concernés soit, lorsque la technique comptable adoptée par l'entreprise comporte l'inscription simultanée des données dans les journaux auxiliaires et dans les comptes concernés, le total des mouvements enregistrés dans chacun de ces journaux auxiliaires.

Les comptes ouverts sont définis dans un plan comptable approprié à l'activité de l'entreprise. Ce plan comptable est tenu en permanence tant au siège de l'entreprise qu'aux sièges des services comptables importants de l'entreprise, à la disposition de ceux qui sont concernés par lui.

Le Roi détermine la teneur et la présentation d'un plan comptable minimum normalisé. Il définit le contenu et le mode de fonctionnement des comptes repris au plan normalisé ».

B.9.2. Il ressort de ces dispositions que, si la succursale d'une société belge peut tenir une comptabilité distincte de ladite société belge, les soldes des comptes de cette succursale doivent être intégrés au moins semestriellement dans la comptabilité centrale de la société belge.

B.10.1. En ce qui concerne les règles fiscales applicables, l'article 183 du CIR 1992 dispose :

« Sous réserve des dérogations prévues au présent titre, les revenus soumis à l'impôt des sociétés ou exonérés dudit impôt sont, quant à leur nature, les mêmes que ceux qui sont envisagés en matière d'impôt des personnes physiques; leur montant est déterminé d'après les règles applicables aux bénéficiaires ».

B.10.2. L'article 23, § 1er, du même Code indique que comptent parmi les revenus professionnels les bénéficiaires. Le paragraphe 2 de la même disposition précise que le montant net des revenus professionnels s'entend du montant total des revenus, à l'exception des revenus exonérés et après exécution des opérations suivantes :

« le montant brut des revenus de chacune des activités professionnelles est diminué des frais professionnels qui grèvent ces revenus;

[...] ».

Le paragraphe 3 habilite le Roi à déterminer les modalités et l'ordre selon lesquels s'opèrent les exonérations et les déductions.

L'article 7, § 3, de l'AR/CIR 1992, pris en exécution de l'article 23, § 3, du même Code, dispose :

« Lorsqu'une même activité professionnelle procure au contribuable des revenus provenant de différents pays, les frais professionnels réels qui s'y rapportent sont déduits, par pays, des revenus auxquels ils correspondent ».

B.11. D'après le Conseil des ministres, il ressort des dispositions précitées qu'en matière de frais professionnels, une correcte allocation des dépenses entre établissements d'une même entreprise imposerait que soient imputées sur les bénéfices réalisés à l'intervention d'un établissement étranger, les dépenses exposées en raison de l'activité exercée au sein de cet établissement, dépenses parmi lesquelles figurent notamment les rémunérations et charges sociales versées au profit des travailleurs. Le Conseil des ministres entend ainsi contester le grief soulevé par le demandeur devant le juge *a quo* selon lequel la condition d'imputation des rémunérations du travailleur sur les résultats de l'établissement étranger ne serait pas

proportionnée aux objectifs poursuivis au motif que l'employé serait soumis au bon vouloir de son employeur décidant en fonction de ses intérêts propres et sans concertation pour bénéficier, ou non, de l'exonération fiscale des rémunérations qu'il a perçues.

B.12. Dans l'interprétation de l'article 230, 3°, du CIR 1992 selon laquelle l'imputation des rémunérations d'un travailleur non-résident qui exerce son activité professionnelle au sein d'un établissement étranger dont dispose une société belge, devrait obligatoirement être opérée sur les résultats de cet établissement étranger, la différence de traitement dénoncée par le juge *a quo* est inexistante. En effet, tout contribuable qui exerce une telle activité à l'étranger est exonéré d'impôts belges dès lors que la condition de l'imputation de ses rémunérations sur les résultats de l'établissement étranger est automatiquement remplie.

B.13. La Cour constate que le Conseil des ministres semble lui-même contredire cette interprétation lorsqu'il souligne dans son mémoire, à propos des faits du litige soumis au juge *a quo*, que la non-imputation des rémunérations sur les résultats de l'établissement étranger avait été justifiée par le fait que durant les exercices d'imposition litigieux, la succursale étrangère était en perte, de sorte que la société mère « n'avait pas voulu la charger davantage en incluant parmi les dépenses les rémunérations litigieuses ».

Le texte même de la disposition en cause semble également contredire l'interprétation suggérée par le Conseil des ministres. En effet, les différentes modifications législatives intervenues qui sont décrites en B.7 ne pourraient trouver aucune explication si l'imputation des rémunérations sur les résultats d'un établissement situé à l'étranger avait un caractère automatique et obligatoire.

Du reste, comme il est dit en B.8, le législateur entendait lier l'exonération des rémunérations perçues pour une activité à l'étranger à la question de la prise en charge effective de ces rémunérations par un débiteur belge. Une telle intention tend également à confirmer que la disposition en cause ne peut être interprétée comme impliquant une obligation d'imputation des rémunérations sur les résultats de l'établissement étranger.

B.14. La Cour doit dès lors se prononcer sur la compatibilité de l'article 230, 3°, du CIR 1992 dans l'interprétation que lui confère le juge *a quo* selon laquelle la condition d'imputation des rémunérations sur les résultats de l'établissement étranger dépend d'une décision prise par la société mère à laquelle l'établissement étranger est attaché.

B.15. Compte tenu de ce qu'une succursale ne dispose pas d'une personnalité juridique distincte de celle de la société belge à laquelle elle est liée, les bénéfices engendrés par une succursale établie dans un pays avec lequel la Belgique n'a pas conclu de convention de double imposition sont soumis à l'impôt des sociétés en Belgique, conjointement aux bénéfices réalisés par la société mère. L'impôt étranger payé par l'établissement étranger au nom de la société belge peut toutefois être pris en compte à titre de frais professionnels, de sorte qu'il pourra être déduit de la base imposable de la société résidente (*Doc. parl., Chambre, 2001-2002, DOC 50-1918/001, p. 54*).

Comme le prévoit en effet l'article 75 de l'arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du CIR 1992, le montant total du résultat obtenu par la société résidente est éventuellement ventilé, suivant sa provenance, en :

1° résultat réalisé en Belgique;

2° résultat réalisé à l'étranger pour lequel l'impôt est réduit;

3° résultat réalisé à l'étranger et exonéré d'impôt en vertu de conventions préventives de la double imposition.

B.16.1. Compte tenu des règles qui régissent la comptabilité et l'impôt des sociétés, lorsque les rémunérations des travailleurs sont imputées à la succursale d'une société résidente belge, établie à l'étranger, cette imputabilité aura pour effet de réduire le montant des revenus de ladite succursale à l'étranger et, partant, le montant de la base imposable prise

en compte pour le prélèvement de l'impôt par l'Etat étranger. En l'absence de convention préventive de double imposition, les revenus de la succursale seront joints à ceux de la société résidente pour être soumis à l'impôt des sociétés en Belgique tandis que les impôts prélevés à l'étranger pourront compter parmi les charges déductibles.

En revanche, l'imputabilité des rémunérations sur les résultats de la société belge aura pour effet de réduire les revenus, et partant, la base imposable de cette dernière pour le calcul de l'impôt dû en Belgique, revenus auxquels viendront s'ajouter ceux qui ont été obtenus par la succursale établie à l'étranger, et desquels pourront ici encore être déduits les impôts perçus par l'Etat étranger.

B.16.2. Il apparaît que le montant de l'impôt des sociétés qui est perçu en Belgique varie selon que l'on se trouve dans l'une ou l'autre hypothèse, ce qui peut être de nature à influencer la décision d'imputer les rémunérations des travailleurs sur les résultats de l'établissement étranger ou celui de la société belge.

B.16.3. Cette décision a une incidence directe sur la situation fiscale des travailleurs concernés. En effet, en ce qui concerne l'impôt dû par les travailleurs non-résidents, comme il ressort de l'article 228, § 2, 6°, du CIR 1992, l'assiette de l'impôt belge est constituée par les revenus qui sont produits ou recueillis en Belgique, ce qui suppose que les rémunérations perçues par ces travailleurs soient effectivement supportées par un débiteur belge. Une telle prise en charge implique qu'une société commerciale, lorsqu'elle est débitrice de celles-ci, déduise de ses résultats les rémunérations ainsi versées aux travailleurs.

B.17.1. Le législateur a pu légitimement considérer que lorsqu'un établissement stable établi à l'étranger, qui dispose de sa propre comptabilité et est soumis aux règles fiscales de l'Etat dans lequel il est situé, prend en charge les rémunérations perçues par ses travailleurs pour les activités qu'ils exercent à l'étranger, lesdites rémunérations ne présentent pas un lien de rattachement suffisant avec la Belgique pour être considérées comme des revenus d'origine belge pouvant être soumis à l'impôt sur les revenus en Belgique.

Dès lors que ces rémunérations, bien que versées par un débiteur belge, sont effectivement à charge d'un établissement étranger du débiteur belge et qu'elles sont soumises à l'impôt de l'Etat dans lequel cet établissement est situé, il est raisonnablement justifié de prévoir qu'en l'absence de convention préventive de double imposition avec l'Etat concerné, et pour prévenir cette double imposition, de telles rémunérations, qui ne sont ni produites ni recueillies en Belgique, soient exonérées de l'impôt belge, comme le prévoit l'article 230, 3°, du CIR 1992.

B.17.2. Comme le relève le demandeur devant le juge *a quo*, une telle exonération n'est pas autorisée lorsque les rémunérations perçues par le travailleur ne sont pas imputées sur les résultats de l'établissement étranger. En pareil cas, en effet, ces rémunérations, qui sont à charge de la société belge, sont considérées comme un revenu d'origine belge soumis à l'impôt en Belgique.

Le travailleur qui réside dans l'Etat étranger dans lequel il exerce son activité professionnelle pourra dès lors être soumis à une double imposition sur ses revenus lorsque l'Etat dans lequel il réside et exerce son activité professionnelle n'a pas conclu de convention préventive de cette double imposition.

B.17.3. La situation financière du travailleur concerné peut être ainsi considérablement affectée par la réalisation ou non de la condition d'imputabilité prescrite par la disposition en cause alors que, comme il est dit en B.16.2, la décision d'imputer les rémunérations sur les résultats de l'établissement étranger dépend d'un choix financier opéré par la société belge débitrice de ces rémunérations. Une telle mesure n'est pas raisonnablement justifiée au regard de l'objectif poursuivi par le législateur.

B.18. Dans l'interprétation de l'article 230, 3°, du CIR 1992 mentionnée en B.14, la question préjudicielle appelle une réponse affirmative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

Dans l'interprétation selon laquelle l'imputation sur les résultats d'un établissement étranger dont dispose une société belge des rémunérations d'un travailleur non-résident qui exerce son activité professionnelle au sein de cet établissement étranger résulte du choix de la société belge, l'article 230, 3°, du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il est applicable aux exercices d'imposition 2005 à 2007, viole les articles 10 et 11 de la Constitution.

Ainsi rendu en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 26 avril 2018.

Le greffier,

Le président,

F. Meersschaut

J. Spreutels