

Numéro du rôle : 7439
Arrêt n° 188/2021 du 23 décembre 2021

A R R Ê T

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 155 du Code des impôts sur les revenus 1992, posée par le Tribunal de première instance de Namur, division de Namur.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents P. Nihoul et L. Lavrysen, et des juges T. Giet, J. Moerman, M. Pâques, D. Pieters et S. de Bethune, assistée du greffier F. Meersschaut, présidée par le président P. Nihoul,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* * *

I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par jugement du 24 septembre 2020, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 29 septembre 2020, le Tribunal de première instance de Namur, division de Namur, a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 155 du Code des impôts sur les revenus 1992 viole-t-il les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, éventuellement lus en combinaison avec les articles 2, 3 et 6 du Traité sur l'Union européenne et l'article 45 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, interprété en ce sens que, du seul fait de leur provenance d'un pays autre que la Belgique, les revenus d'un contribuable exonérés en vertu de conventions internationales préventives de la double imposition sont pris en compte pour la détermination de l'impôt de ce contribuable alors que ces revenus auraient fait l'objet d'une taxation à un taux distinct s'ils n'avaient pas été exonérés et n'auraient, de ce fait, eu aucun impact sur le taux progressif appliqué aux autres revenus de ce contribuable ? ».

Aucun mémoire n'a été introduit.

Par ordonnance du 10 novembre 2021, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs T. Giet et S. de Bethune, a décidé que l'affaire était en état, qu'aucune audience ne serait tenue, et que les débats étaient clos et l'affaire 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 litige devant le juge *a quo* porte sur la prise en compte d'arriérés d'origine française dans le calcul de l'impôt des personnes physiques pour l'exercice d'imposition 2015. Les demandeurs devant le juge *a quo* sollicitent la non-prise en compte des indemnités de licenciement qui leur ont été versées en novembre 2014 pour un travail effectué en France et en Belgique jusqu'en 2009 dans le calcul du taux de taxation applicable aux autres revenus soumis à l'impôt des personnes physiques, dès lors que ces indemnités seraient imposables distinctement (au taux moyen du dernier exercice au cours duquel une activité normale a été exercée) et non globalisées, s'il s'agissait de revenus d'origine belge.

Ils estiment que l'article 155 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : le CIR 1992) fait naître une discrimination entre, d'une part, les contribuables belges qui perçoivent, outre des revenus imposables au taux progressif, des indemnités d'origine belge imposables au taux distinct en vertu de l'article 171, 5°, a), du CIR 1992 et, d'autre part, les contribuables belges qui perçoivent, outre des revenus imposables au taux progressif, des indemnités d'origine française exonérées d'imposition en Belgique en vertu de la Convention préventive de double imposition franco-belge, mais néanmoins prises en compte pour la détermination de l'impôt, en vertu de l'article 155 du CIR 1992, lequel met en œuvre la « réserve de progressivité » que permet de prévoir l'article 19 de la Convention préventive de double imposition franco-belge. Ils estiment cependant que l'article 155 du CIR 1992, en ce qu'il s'applique à des revenus qui sont exonérés mais qui seraient taxables distinctement s'ils étaient d'origine belge, méconnaît l'esprit de la Convention préventive de double imposition franco-belge et viole

les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, combinés avec l'article 45 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne. Ils se réfèrent aussi à trois propositions de loi qui n'ont pas abouti mais qui sont cependant retenues comme pertinentes par le juge *a quo*, lequel a décidé de poser à la Cour la question préjudicielle reproduite plus haut.

III. *En droit*

– A –

Aucun mémoire n'a été introduit.

– B –

B.1. La question préjudicielle porte sur l'article 155 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : le CIR 1992), qui dispose :

« Les revenus exonérés en vertu de conventions internationales préventives de la double imposition sont pris en considération pour la détermination de l'impôt, mais celui-ci est réduit proportionnellement à la partie des revenus exonérés dans le total des revenus.

[...] ».

B.2.1. Le litige devant le juge *a quo* concerne des indemnités de licenciement qui ont été versées en 2014, à la suite de décisions juridictionnelles.

Conformément à l'article 11, paragraphe 1er, de la Convention entre la Belgique et la France « tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproque en matière d'impôts sur les revenus », signée à Bruxelles le 10 mars 1964 (ci-après : la Convention préventive de la double imposition conclue entre la France et la Belgique) et à laquelle il a été porté assentiment par la loi du 14 avril 1965, ces revenus ont été imposés en France.

B.2.2. La Convention préventive de la double imposition conclue entre la France et la Belgique contient des règles visant à répartir le pouvoir d'imposition de ces États et vise principalement à éviter la double imposition des contribuables pour les mêmes revenus ou pour les mêmes éléments du patrimoine.

L'article 19, A, paragraphes 2 et 4, de la Convention préventive de la double imposition conclue entre la France et la Belgique dispose :

« La double imposition est évitée de la manière suivante :

A. En ce qui concerne la Belgique :

[...]

2. Les revenus autres que ceux visés au paragraphe 1 ci-dessus sont exonérés des impôts belges mentionnés à l'article 2, paragraphe 3 A, de la présente Convention, lorsque l'imposition en est attribuée exclusivement à la France.

[...]

4. Nonobstant les dispositions qui précèdent, les impôts belges visés par la présente Convention peuvent être calculés, sur les revenus imposables en Belgique en vertu de ladite Convention, au taux correspondant à l'ensemble des revenus imposables d'après la législation belge ».

B.2.3. L'article 155, alinéa 1er, du CIR 1992 contient un mécanisme d'exonération avec « réserve de progressivité », que permet notamment de prévoir, pour les revenus d'origine française exonérés en Belgique, l'article 19, A, paragraphe 4, de la Convention préventive de la double imposition conclue entre la France et la Belgique.

B.2.4. Les indemnités de licenciement qui font l'objet du litige devant le juge *a quo*, si elles n'étaient pas exonérées conformément à la Convention préventive de double imposition précitée, seraient imposables au taux distinct conformément à l'article 171, 5°, a), du CIR 1992, qui, tel qu'il s'appliquait à l'exercice d'imposition 2015, disposait :

« Par dérogation aux articles 130 à 145 et 146 à 156, sont imposables distinctement, sauf si l'impôt ainsi calculé, majoré de l'impôt afférent aux autres revenus, est supérieur à l'impôt calculé conformément aux articles précités et afférent aux revenus visés aux articles 17, § 1er, 1° à 3° et 90, 6° et 9°, et aux plus-values sur valeurs et titres mobiliers imposables sur base de l'article 90, 1°, majoré de l'impôt afférent à l'ensemble des autres revenus imposables :

[...]

5° au taux moyen afférent à l'ensemble des revenus imposables de la dernière année antérieure pendant laquelle le contribuable a eu une activité professionnelle normale qui est déterminé sur base de l'impôt dû en application des articles 130 à 145 et 146 à 154, diminué des réductions d'impôt visées aux articles 145¹ à 145/16, 145/24, 145/28, 145/32 à 145/35 et 154bis :

a) les indemnités payées contractuellement ou non, ensuite de la cessation de travail ou de la rupture d'un contrat de travail;

[...] ».

B.3.1. La Cour est interrogée sur la compatibilité de l'article 155 du CIR 1992 avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, éventuellement lus en combinaison avec les articles 2, 3 et 6 du Traité sur l'Union européenne et avec l'article 45 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, si cette disposition est interprétée en ce sens que, du seul fait de leur provenance d'un pays autre que la Belgique, les revenus d'un contribuable exonérés en vertu de conventions internationales préventives de la double imposition sont pris en compte pour la détermination de l'impôt de ce contribuable, même si ces revenus auraient fait l'objet d'une taxation à un taux distinct s'ils n'avaient pas été exonérés et n'auraient, de ce fait, pas eu d'incidence sur le taux progressif appliqué aux autres revenus de ce contribuable.

La question préjudicielle porte dès lors uniquement sur la détermination de l'impôt visée à l'article 155, alinéa 1er, du CIR 1992, auquel la Cour limite dès lors son examen.

B.3.2. Il ressort de la décision de renvoi que la Cour est interrogée sur une éventuelle discrimination entre, d'une part, les contribuables belges qui perçoivent, outre des revenus imposables au taux progressif, des indemnités d'origine belge imposables au taux distinct en vertu de l'article 171, 5°, a), du CIR 1992 et, d'autre part, les contribuables belges qui perçoivent, outre des revenus imposables au taux progressif, des indemnités d'origine française exonérées d'imposition en Belgique en vertu de la Convention préventive de la double imposition conclue entre la France et la Belgique, mais qui, en vertu de l'article 155, alinéa 1er, en cause, du CIR 1992, seraient néanmoins prises en compte pour la détermination de l'impôt,

alors que ces revenus auraient été imposés au taux distinct en vertu de l'article 171, 5°, a), du CIR 1992, s'ils n'avaient pas été exonérés. Les justiciables qui relèvent de cette seconde catégorie seraient dès lors moins bien traités que les justiciables qui relèvent de la première catégorie, en ce qui concerne la progressivité de l'impôt dû en Belgique.

B.3.3. La Cour examine la disposition en cause dans l'interprétation du juge *a quo* et limite son examen à la prise en compte, pour le calcul visé à l'article 155, alinéa 1er, du CIR 1992, d'indemnités de licenciement auxquelles, si elles n'étaient pas exonérées, s'appliquerait le régime de taxation distincte prévu à l'article 171, 5°, a), du CIR 1992.

B.4.1. Le principe d'égalité et de non-discrimination n'exclut pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée.

L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure critiquée ainsi que de la nature des principes en cause; le principe d'égalité et de non-discrimination est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.

B.4.2. L'article 172, alinéa 1er, de la Constitution constitue une application particulière, en matière fiscale, du principe d'égalité et de non-discrimination inscrit aux articles 10 et 11 de la Constitution.

B.4.3. Ni les articles 10 et 11 ni l'article 172, alinéa 1er, de la Constitution ne comportent une interdiction générale de la double imposition.

En outre, l'objectif d'une convention préventive de la double imposition consiste à éviter que le même revenu soit imposé dans chacune des deux parties contractantes à celle-ci et non pas de garantir que l'imposition à laquelle est assujéti le contribuable dans une partie contractante ne soit pas supérieure à celle à laquelle il serait assujéti dans l'autre partie contractante. Dès lors, un traitement fiscal désavantageux de contribuables, qui découlerait de

la répartition de la compétence fiscale des États parties à une telle convention et de la disparité existant entre les régimes fiscaux de ces deux États, ne saurait être considéré comme constituant en soi une discrimination.

B.5.1. L'article 155, alinéa 1er, du CIR 1992 tend à permettre que, dans la mise en œuvre de conventions préventives de la double imposition, une exonération de revenus imposés dans un autre État n'ait pas pour effet de réduire la progressivité de l'impôt dû en Belgique sur les autres revenus non exonérés.

Ce mécanisme de « réserve de progressivité » constitue dès lors un tempérament aux exonérations découlant de l'application de conventions qui visent à prévenir la double imposition. Cette mesure tend à éviter que, en Belgique, les revenus imposables d'un contribuable, bénéficiaire de revenus exonérés parce qu'ils sont imposés dans un autre État, soient frappés d'un taux d'imposition inférieur à celui applicable aux revenus des contribuables, bénéficiaires de revenus comparables en Belgique (comp. avec CJUE, 11 septembre 2014, C-489/13, *Verest et Gerards*, point 31; 12 avril 2018, C-110/17, *Commission c. Belgique*, point 59; 15 juillet 2021, C-241/20, *BJ*, point 76).

B.5.2. Si, en l'espèce, pour la détermination de l'impôt dû en Belgique, il était tenu compte de revenus exonérés qui, s'ils étaient imposés en Belgique, le seraient à un taux distinct conformément à l'article 171, 5°, a), du CIR 1992, il en résulterait une différence de traitement entre les contribuables, en fonction de l'origine des revenus et de l'État de taxation, pour la détermination de la progressivité de l'impôt dû en Belgique.

Cette différence de traitement ne peut être justifiée par l'objectif de corriger les effets sur la progressivité de l'impôt dû en Belgique des exonérations découlant des conventions préventives de la double imposition, puisque les revenus exonérés, s'ils avaient été imposés en Belgique, auraient, en étant soumis à un taux de taxation distinct, échappé à cette progressivité.

En l'espèce, la prise en compte, pour la détermination de l'impôt dû, de revenus qui seraient soumis à un taux distinct a par conséquent pour effet de traiter défavorablement des

contribuables et de leur faire perdre l'avantage fiscal lié au taux distinct en raison de la seule provenance des revenus, alors même que l'absence de prise en compte de ces revenus exonérés n'aurait pas d'effet défavorable pour la détermination du taux d'imposition en Belgique.

Cette mesure est disproportionnée dès lors qu'elle aboutit à tenir compte, dans la détermination de l'impôt dû, de revenus pour lesquels le législateur belge a précisément voulu, en optant pour un taux distinct, éviter les conséquences trop rigoureuses qu'entraînerait la progressivité normale de l'impôt sur les revenus.

B.6. Dans l'interprétation du juge *a quo*, l'article 155, alinéa 1er, du CIR 1992 n'est pas compatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

B.7. Il n'y a pas lieu de procéder à un examen de la compatibilité de la disposition en cause avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus en combinaison avec les articles 2, 3 et 6 du Traité sur l'Union européenne et avec l'article 45 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, dès lors que cet examen ne pourrait conduire à un constat d'inconstitutionnalité plus étendu.

B.8. La Cour constate cependant que la disposition en cause peut faire l'objet d'une autre interprétation.

B.9.1. Comme il est dit en B.2.3, la disposition en cause contient le mécanisme dit de « réserve de progressivité » que permet de prévoir l'article 19, A, paragraphe 4, de la Convention préventive de la double imposition conclue entre la France et la Belgique.

Cette disposition s'inspire elle-même de l'article 23 A, paragraphe 3, du Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune recommandé par le Comité fiscal de l'Organisation de coopération et de développement économique (OCDE), ainsi rédigé :

« Lorsque, conformément à une disposition quelconque de la Convention, les revenus qu'un résident d'un État contractant reçoit ou la fortune qu'il possède sont exempts d'impôt dans cet État, celui-ci peut néanmoins, pour calculer le montant de l'impôt sur le reste des revenus ou de la fortune de ce résident, tenir compte des revenus ou de la fortune exemptés ».

Il ressort du commentaire de cette disposition qu'elle autorise une « règle de progression », qui « s'applique au revenu ou à la fortune exempté [...] ainsi qu'au revenu ou à la fortune qui, en vertu de toutes les autres dispositions de la Convention, ' n'est imposable que ' dans l'autre État contractant » (OCDE (2019), *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2017 (Version complète)*, Éditions OCDE, Paris, <https://dx.doi.org/10.1787/0faf9b6c-fr>, point 55, p. 1143).

Comme il est dit en B.5.1 et comme sa dénomination l'indique, cette « réserve de progressivité » constitue un tempérament aux exonérations découlant de l'application de conventions préventives de la double imposition, qui vise à ce qu'une exonération des revenus imposés dans un autre État n'ait cependant pas pour effet de réduire la progressivité de l'impôt dû en Belgique. Cette mesure « permet d'assurer que les revenus d'un contribuable qui sont exonérés dans l'État membre de résidence peuvent néanmoins être pris en considération par ce dernier afin d'appliquer la règle de progressivité lors du calcul du montant de l'impôt sur le reste des revenus du contribuable » (CJUE, 11 septembre 2014, C-489/13, *Verest et Gerards*, point 30; voy. aussi 27 juin 1996, C-107/94, *Asscher*, point 47; 12 avril 2018, C-110/17, *Commission c. Belgique*, point 52).

Au regard de sa *ratio legis*, le mécanisme de « réserve de progressivité » prévu par les conventions préventives de la double imposition et par l'article 23 A, paragraphe 3, du Modèle de convention fiscale de l'OCDE vise des revenus qui sont exonérés en vertu de conventions internationales préventives de la double imposition, mais qui auraient été soumis à un taux progressif s'ils n'avaient pas été exonérés.

B.9.2. Bien qu'il soit formulé en des termes généraux, l'article 155, alinéa 1er, du CIR 1992, qui traduit cette « réserve de progressivité », peut également être interprété en ce sens qu'il ne vise que des revenus qui sont exonérés en vertu de conventions internationales

préventives de la double imposition mais qui auraient été soumis à un taux progressif s'ils n'avaient pas été exonérés, à l'exclusion, par conséquent, des revenus qui auraient fait l'objet d'une taxation à un taux distinct, conformément à l'article 171, 5°, a), du CIR 1992.

L'article 155 du CIR 1992 constitue en effet une disposition de la sous-section IV « Réduction pour revenus d'origine étrangère » de la section I « Régime ordinaire de taxation » du chapitre III « Calcul de l'impôt » du titre II « Impôt des personnes physiques » du CIR 1992.

L'article 171 du CIR 1992 se situe quant à lui dans la sous-section II « Impositions distinctes » de la section II « Régimes spéciaux de taxation » du même chapitre III du titre II du CIR 1992. Cette disposition prévoit expressément que le taux distinct qu'elle instaure l'est « par dérogation aux articles 130 à 145 et 146 à 156 », de sorte que l'article 171 du CIR 1992 déroge aussi à l'article 155, alinéa 1er, du CIR 1992. La « réserve de progressivité » que prévoit la disposition en cause peut dès lors s'interpréter comme ne s'appliquant pas aux revenus exonérés qui, s'ils étaient imposés en Belgique, le seraient au taux distinct prévu à l'article 171 du CIR 1992.

B.10. Dans l'interprétation selon laquelle il ne vise pas, parmi les revenus exonérés en vertu de conventions internationales préventives de la double imposition pris en compte pour la détermination de l'impôt, des revenus qui, s'ils n'étaient pas exonérés, seraient imposables à un taux distinct conformément à l'article 171, 5°, a), du CIR 1992, l'article 155, alinéa 1er, du CIR 1992 n'est pas incompatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

- Interprété en ce sens qu'il vise, parmi les revenus exonérés en vertu de conventions internationales préventives de la double imposition pris en compte pour la détermination de l'impôt, des revenus qui, s'ils n'étaient pas exonérés, seraient imposables à un taux distinct conformément à l'article 171, 5°, a), du Code des impôts sur les revenus 1992, l'article 155, alinéa 1er, du même Code viole les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

- Interprété en ce sens qu'il ne vise pas, parmi les revenus exonérés en vertu de conventions internationales préventives de la double imposition pris en compte pour la détermination de l'impôt, des revenus qui, s'ils n'étaient pas exonérés, seraient imposables à un taux distinct conformément à l'article 171, 5°, a), du Code des impôts sur les revenus 1992, l'article 155, alinéa 1er, du même Code ne viole pas les articles 10, 11 et 172 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 23 décembre 2021.

Le greffier,

Le président,

F. Meersschaut

P. Nihoul