



Cour constitutionnelle

**Arrêt n° 66/2023
du 20 avril 2023
Numéro de rôle : 7827**

En cause : le recours en annulation du titre 2, chapitre 1er, section 2 (articles 13 à 19) de la loi-programme du 27 décembre 2021 (insertion notamment des articles 32/1, 32/2, 240^{ter} et 240^{quater} du CIR 1992), introduit par la fondation d'utilité publique « Prins Leopold Instituut voor Tropische Geneeskunde » et autres.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents L. Lavrysen et P. Nihoul, et des juges Y. Kherbache, T. Detienne, E. Bribosia, W. Verrijdt et K. Jadin, assistée du greffier F. Meersschaut, présidée par le président L. Lavrysen,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

I. Objet du recours et procédure

Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 29 juin 2022 et parvenue au greffe le 4 juillet 2022, un recours en annulation du titre 2, chapitre 1er, section 2 (articles 13 à 19) de la loi-programme du 27 décembre 2021 (insertion notamment des articles 32/1, 32/2, 240^{ter} et 240^{quater} du CIR 1992), publiée au *Moniteur belge* du 31 décembre 2021, a été introduit par la fondation d'utilité publique « Prins Leopold Instituut voor Tropische Geneeskunde », la fondation d'utilité publique « Antwerp Management School » et la fondation d'utilité publique « Vlerick Business School », assistées et représentées par Me E. Vandingenen, avocat au barreau d'Anvers, par Me K. Bollen et Me M. Vera, avocats au barreau de Bruxelles, et par Me B. De Cock, avocat au barreau de Gand.

Le Conseil des ministres, assisté et représenté par A. Lauwens et J. De Vleeschouwer, conseillers au service juridique du SPF Finances, a introduit un mémoire, les parties requérantes ont introduit un mémoire en réponse et le Conseil des ministres a également introduit un mémoire en réplique.

Par ordonnance du 18 janvier 2023, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs W. Verrijdt et T. Detienne, a décidé :

- que l'affaire était en état,
- d'inviter les parties à exposer, dans un mémoire complémentaire à introduire le 15 février 2023 au plus tard et à communiquer aux autres parties dans le même délai, leur point de vue relatif à l'incidence des articles 2 à 4, 39 et 64 de la loi du 21 décembre 2022 « portant des dispositions fiscales diverses » sur le recours en annulation, et en particulier sur la question de savoir en quoi cette annulation peut encore leur procurer un avantage, compte tenu des articles précités;
- 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 1er mars 2023 et l'affaire mise en délibéré.

Des mémoires complémentaires ont été introduits par :

- les parties requérantes;
- le Conseil des ministres.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré le 1er mars 2023.

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. *En droit*

- A -

Quant à la recevabilité

A.1. Les parties requérantes font valoir, à l'appui de leur intérêt, qu'elles sont toutes des fondations d'utilité publique au sens de l'article 1:7 du Code des sociétés et des associations. Les première et deuxième parties requérantes engagent régulièrement des travailleurs et des dirigeants d'entreprise venant de l'étranger. La troisième partie requérante souhaite le faire à l'avenir.

Les dispositions attaquées limitent le champ d'application personnel des nouveaux régimes d'imposition pour les contribuables impatriés et pour les chercheurs impatriés aux sociétés résidentes, aux établissements belges d'une société étrangère et aux associations dotées de la personnalité juridique (ci-après : les ASBL) ainsi qu'aux associations internationales sans but lucratif (ci-après : les AISBL) au sens de l'article 1:6 du Code des sociétés et des associations, à l'exclusion des fondations d'utilité publique. Il en résulte que les parties requérantes subissent un préjudice financier et stratégique par rapport aux sociétés et aux associations qui relèvent de ces régimes. Les prises en charge autorisées par les dispositions attaquées permettent en effet à ces dernières d'offrir un salaire net plus élevé à un travailleur ou à un dirigeant d'entreprise. En outre, aucune cotisation de sécurité sociale n'est due sur ces prises en charge. Dès lors que les parties requérantes ne peuvent prétendre à de tels avantages, il est moins intéressant pour elles d'engager un travailleur ou un dirigeant d'entreprise venant de l'étranger.

A.2.1. À la demande de la Cour, les parties requérantes et le Conseil des ministres ont communiqué, dans un mémoire complémentaire, leurs positions quant à l'incidence des articles 3, 4, 41 et 46 de la loi du 21 décembre 2022 « portant des dispositions fiscales diverses » sur le recours en annulation, et plus précisément sur la question de savoir en quoi cette annulation peut encore procurer un avantage aux parties requérantes, compte tenu des articles précités.

A.2.2. Le Conseil des ministres est d'avis que les parties requérantes ne justifient plus d'un intérêt à l'annulation des dispositions attaquées, dès lors que la loi du 21 décembre 2022 a étendu, avec effet rétroactif, le champ d'application personnel des régimes spéciaux d'imposition pour les contribuables impatriés et pour les chercheurs impatriés aux fondations et organismes d'utilité publique, et qu'elle a également prévu, pour ces personnes morales, un délai supplémentaire pour l'introduction des demandes d'autorisation à bénéficier de ces régimes spéciaux d'imposition.

A.2.3. Les parties requérantes reconnaissent que, du fait de la modification des dispositions attaquées par les articles 3, 4, 41 et 46 de la loi du 21 décembre 2022, elles n'ont plus aucun avantage ni intérêt au recours en annulation.

- B -

Quant aux dispositions attaquées

B.1.1. Les parties requérantes demandent l'annulation du titre 2, chapitre 1er, section 2, de la loi-programme du 27 décembre 2021, qui comprend les articles 13 à 19.

Les dispositions attaquées introduisent, dans le Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : le CIR 1992), des nouveaux régimes spéciaux d'imposition, d'une part, pour les contribuables impatriés et, d'autre part, pour les chercheurs impatriés.

B.1.2. Les articles 32/1, 32/2, 240^{ter} et 240^{quater} du CIR 1992, tels qu'ils ont été insérés par les articles 13 à 16, attaqués, de la loi-programme du 27 décembre 2021, disposent :

« Art. 32/1. § 1er. Dans le chef des contribuables impatriés qui perçoivent des rémunérations visées à l'article 30, 1^o ou 2^o, la prise en charge de certains frais, par l'employeur ou par la société, est considérée comme un remboursement de dépenses propres à l'employeur aux conditions et dans les limites prévues dans le présent article.

Pour l'application du présent article, on entend par ' dépenses propres à l'employeur ', dans le cas d'un salarié, les dépenses propres à l'employeur, et, dans le cas d'un dirigeant d'entreprise, les dépenses propres à la société au sein de laquelle un mandat ou des fonctions analogues sont exercées.

Pour l'application du présent article, on entend par ' dirigeant d'entreprise ', une personne physique exerçant un mandat ou des fonctions analogues visés à l'article 32, alinéa 1er, 1^o et

qui est chargé de la gestion journalière de l'entreprise ou exerçant une fonction ou une activité visée à l'article 32, alinéa 1er, 2°, à l'exclusion toutefois d'une personne physique exerçant un tel mandat, une telle fonction ou une telle activité au sein de sa propre entreprise, dont elle est fondatrice ou co-fondatrice ou dont elle détient des actions ou parts qui représentent 30 p.c. ou plus dans le capital de cette société.

§ 2. Pour l'application du présent article, on entend par 'contribuable impatrié' :

1° le salarié ou le dirigeant d'entreprise qui est recruté directement à l'étranger par une société résidente, par un établissement belge d'une société étrangère ou par une association dotée de la personnalité juridique visée à l'article 1:6, § 2, du Code des sociétés et des associations, afin d'y exercer une activité rémunérée imposable en Belgique;

2° le salarié ou le dirigeant d'entreprise qui est mis, par une entreprise étrangère faisant partie d'un groupe multinational, à la disposition d'une ou plusieurs sociétés résidentes, d'un ou plusieurs établissements belges d'une société étrangère appartenant au même groupe multinational, ou d'une association dotée de la personnalité juridique visée à l'article 1:6, § 2, du Code des sociétés et des associations, afin d'exercer une activité rémunérée imposable en Belgique.

Pour l'application du présent article, on entend par 'groupe multinational' tout groupe qui comprend deux entreprises ou plus qui sont résidentes de juridictions différentes, ou qui comprend une entreprise qui est résidente d'une juridiction et qui est soumise à l'impôt dans une autre juridiction au titre des activités exercées par l'intermédiaire d'un établissement belge ou étranger.

§ 3. Les conditions cumulatives suivantes doivent en outre être remplies dans le chef du contribuable visé au paragraphe 2 :

1° au cours des 60 mois précédant celui de son entrée en fonction en Belgique, ne pas avoir été habitant du Royaume ni avoir résidé à une distance inférieure à 150 kilomètres de la frontière, ni avoir été soumis à l'impôt des non-résidents du chef de revenus professionnels en Belgique;

2° recueillir, auprès de l'employeur ou de la société visée au paragraphe 2, alinéa 1er, 1° ou 2°, une rémunération supérieure à 75 000 euros par année civile, relativement aux prestations effectuées en Belgique;

3° obtenir l'accord de l'administration dans le cadre de la procédure prévue au paragraphe 8.

La rémunération visée à l'alinéa 1er, 2°, s'entend de la rémunération brute, avant déduction des cotisations de sécurité sociale, à l'exclusion des indemnités de dédit, des indemnités en réparation d'une perte temporaire de rémunérations et des indemnités exonérées par application de l'article 38, et à l'exclusion des remboursements de dépenses répétitives visées au paragraphe 5.

Pour l'année d'arrivée en Belgique, ainsi que pour l'année de départ de la Belgique ou l'année d'expiration du présent régime telle que définie au paragraphe 7, le montant visé à l'alinéa 1er, 2°, est proratisé sur la base du nombre de jours sur l'année durant lesquels la relation de travail en Belgique et les conditions posées au présent article ont été maintenues.

Dans le cas où le contribuable impatrié doit interrompre son activité et où sa rémunération n'est pas maintenue, le montant visé à l'alinéa 1er, 2°, est calculé au prorata du nombre de jours pendant lesquels le contribuable impatrié a effectivement pu exercer son activité professionnelle.

Sans préjudice de l'application du paragraphe 4, le respect de la condition visée à l'alinéa 1er, 2°, est apprécié au moment de l'introduction de la demande visée au paragraphe 8.

Tous les trois ans et pour la première fois pour l'année de revenus 2024, le Roi peut adapter le montant mentionné à l'alinéa 1er, 2°, à la hausse de l'indice santé lissé visé à l'article 2, § 2, de l'arrêté royal du 24 décembre 1993 portant exécution de la loi du 6 janvier 1989 de sauvegarde de la compétitivité du pays, confirmé par la loi du 30 mars 1994 portant des dispositions sociales. À cette fin, le montant mentionné à l'alinéa 1er, 2°, est multiplié par le chiffre de l'indice santé lissé pour le mois de septembre de l'année précédant celle au cours de laquelle le nouveau montant sera applicable pour la première fois et en le divisant par le chiffre de l'indice santé lissé pour le mois de septembre 2020 (107,85). Le montant obtenu est arrondi à la centaine supérieure ou inférieure selon que le chiffre des dizaines atteint ou non 5.

Au plus tard pour le 31 janvier de chaque année civile, l'employeur ou la société communique à l'administration chargée de l'établissement de l'impôt une liste nominative des travailleurs bénéficiant, au cours de l'année précédente, du présent régime. Le Roi détermine la forme dans laquelle cette communication est effectuée à l'administration compétente.

§ 4. Lorsque, au cours de la période visée au paragraphe 7, les conditions visées au paragraphe 2 ou au paragraphe 3, alinéa 1er, 2°, cessent d'être remplies, l'application du présent régime prend fin.

§ 5. La prise en charge, en sus de la rémunération, par l'employeur ou par la société, soit directement, soit sous la forme de remboursements spécifiques, des dépenses répétitives qui résultent directement de la mise à la disposition ou de la mise au travail en Belgique, est considérée comme un remboursement de dépenses propres à l'employeur jusqu'à concurrence d'un montant qui ne dépasse 30 p.c. de la rémunération, telle que définie au paragraphe 3, alinéa 2.

Le montant accepté au titre de dépenses propres à l'employeur, tel que visé à l'alinéa 1er, est plafonné à 90 000 euros par an.

Tous les trois ans et pour la première fois pour l'année de revenus 2024, le Roi peut adapter le montant mentionné à l'alinéa 2 à la hausse de l'indice santé lissé conformément aux règles fixées au paragraphe 3, alinéa 6.

Pour l'année d'arrivée en Belgique, ainsi que pour l'année de départ de la Belgique ou l'année d'expiration du présent régime telle que définie au paragraphe 7, le montant maximum

visé à l'alinéa 2 est proratisé sur la base du nombre de jours sur l'année durant lesquels la relation de travail en Belgique et les conditions posées au présent article ont été maintenues.

Dans le cas où le contribuable impatrié doit interrompre son activité et où sa rémunération n'est pas maintenue, mais que les frais visés à l'alinéa 1er continuent à être pris en charge par l'employeur ou la société en vertu d'une obligation contractuelle, la rémunération sur la base de laquelle le plafond de 30 p.c. est calculé, est déterminée comme si l'activité n'était pas interrompue.

§ 6. Sont également considérés comme des remboursements de dépenses propres à l'employeur, les frais supportés par l'employeur ou la société, soit directement, soit sous la forme de remboursements spécifiques, dans la mesure où ces frais sont destinés à couvrir :

1° les frais occasionnés par le déménagement de l'impatrié vers la Belgique;

2° les frais liés à l'aménagement de l'habitation en Belgique qui sont faits au cours des six premiers mois suivant l'arrivée en Belgique;

3° les frais de minerval scolaire pour les enfants de l'impatrié ou de son partenaire qui déménagent avec leurs parents ou l'un d'eux, lorsqu'ils sont en âge d'obligation scolaire en vertu de la législation belge et qu'ils suivent, à ce titre, l'enseignement maternel, primaire ou secondaire en Belgique dans une école privée ou internationale.

Les frais visés à l'alinéa 1er, 1°, comprennent uniquement les frais d'un voyage en vue de la recherche d'un nouveau logement en Belgique, les frais de déplacement de l'impatrié lui-même, de son partenaire et des enfants de son ménage, ainsi que les frais de démontage, d'emballage, de chargement, de transport, de déchargement, de déballage et de montage de mobilier appartenant à l'impatrié. Le cas échéant, sont également visés les frais d'hôtel de l'impatrié, de son partenaire et des enfants de son ménage durant les trois premiers mois de l'entrée en fonction en Belgique.

Les frais visés à l'alinéa 1er, 2°, comprennent uniquement les frais exposés pour l'achat de matériel destiné à demeurer dans l'habitation en Belgique, ainsi que pour l'achat d'appareils électroménagers selon les normes en vigueur en Belgique.

Les frais acceptés au titre de dépenses propres à l'employeur, tels que visés à l'alinéa 1er, 2°, sont plafonnés à un montant de 1 500 euros. Tous les trois ans et pour la première fois pour l'année de revenus 2024, le Roi peut adapter ce montant à la hausse de l'indice santé lissé conformément aux règles fixées au paragraphe 3, alinéa 6.

Il incombe au contribuable de justifier la réalité et le montant de ces dépenses au moyen de documents probants ou, quand cela n'est pas possible, par tous autres moyens de preuve admis par le droit commun, sauf le serment.

§ 7. Les paragraphes 5 et 6 s'appliquent pendant la durée de l'occupation du contribuable en Belgique, avec un maximum de 5 ans.

Lorsque l'occupation du contribuable en Belgique excède la durée mentionnée à l'alinéa 1er, l'application des paragraphes 5 et 6 est prolongée de 3 ans, pour autant que :

1° les conditions relatives à l'employeur ou à la société, telles que prévues au paragraphe 2, demeurent remplies;

et que

2° la condition de seuil visée au paragraphe 3, alinéa 1er, 2°, demeure remplie.

§ 8. Afin de bénéficier du régime visé au présent article, une demande doit être introduite auprès du service indiqué par l'administrateur général de l'Administration Générale de la Fiscalité, par voie électronique, par l'employeur ou la société. La demande doit être introduite dans un délai de trois mois à partir de l'entrée en fonction du contribuable en Belgique. Le Roi détermine la forme et le contenu du formulaire à compléter à cette fin.

La demande de prolongation du régime visée au paragraphe 7, alinéa 2, est présentée par l'employeur ou la société au service désigné par l'administrateur général de l'Administration Générale de la Fiscalité, par voie électronique, au plus tard 3 mois après l'expiration de la première période de 5 ans. Le Roi détermine la forme et le contenu du formulaire à compléter à cette fin.

À la demande visée aux alinéas 1er et 2, doit être annexée une attestation signée par le salarié ou le dirigeant d'entreprise concerné, confirmant son accord quant à la demande d'application du régime.

L'administration se prononce dans un délai de trois mois à compter de la réception de la demande. Le contribuable et l'employeur ou la société sont informés par écrit de la décision de l'administration.

En cas de réponse positive, le régime prévu au présent article s'applique aux rémunérations perçues par le contribuable impatrié à dater de son entrée en fonction en Belgique.

§ 9. En cas de changement d'employeur ou de société au cours de la période visée au paragraphe 7, une nouvelle demande d'application du présent régime peut être introduite par le nouvel employeur ou la nouvelle société, comme indiqué au paragraphe 8.

Dans ce cas, le présent régime peut à nouveau être accordé au contribuable impatrié pour autant que :

1° les conditions relatives à l'employeur ou à la société, telles que prévues au paragraphe 2, demeurent remplies;

et que

2° la condition de seuil visée au paragraphe 3, alinéa 1er, 2°, demeure remplie;

et que

3° conformément au paragraphe 7, la durée totale d'application du présent régime dans le chef du contribuable n'excède pas 5 ans, le cas échéant prolongés de 3 ans, à compter de la première occupation en Belgique.

Dans la situation visée au présent paragraphe, la condition de seuil visée au paragraphe 3, alinéa 1er, 2°, ainsi que le montant maximum visé au paragraphe 5, alinéa 2, doivent être appréciées au prorata de l'occupation du contribuable auprès des employeurs respectifs ou des sociétés respectives au cours de l'année.

Art. 32/2. § 1er. Dans le chef des chercheurs impatriés qui perçoivent des rémunérations visées à l'article 30, 1°, la prise en charge de certains frais, par l'employeur, est considérée comme un remboursement de dépenses propres à l'employeur aux conditions et dans les limites prévues dans le présent article.

§ 2. Pour l'application du présent article on entend par 'chercheur impatrié' :

1° le chercheur qui est recruté directement à l'étranger par une société résidente, par un établissement belge d'une société étrangère ou par une association dotée de la personnalité juridique visée à l'article 1:6, § 2, du Code des sociétés et des associations, afin d'y exercer une activité rémunérée imposable en Belgique;

2° le chercheur qui est mis, par une entreprise étrangère faisant partie d'un groupe multinational, à la disposition d'une ou plusieurs sociétés résidentes, d'un ou plusieurs établissements belges d'une société étrangère appartenant au même groupe multinational, ou d'une association dotée de la personnalité juridique visée à l'article 1:6, § 2, du Code des sociétés et des associations, afin d'exercer une activité rémunérée imposable en Belgique.

Pour l'application du présent article, on entend par 'groupe multinational' tout groupe qui comprend deux entreprises ou plus qui sont résidentes de juridictions différentes, ou qui comprend une entreprise qui est résidente d'une juridiction et qui est soumise à l'impôt dans une autre juridiction au titre des activités exercées par l'intermédiaire d'un établissement belge ou étranger.

Pour l'application du présent article, on entend par 'chercheur', tout salarié qui :

1° seul ou en équipe, mène à titre exclusif ou principal des activités de recherche scientifique, fondamentale, industrielle ou technique, au sein d'un laboratoire ou d'une entreprise se livrant à un ou plusieurs programmes de recherche et développement;

et qui

2° possède un diplôme visé à l'alinéa 5, ou peut démontrer une expérience professionnelle pertinente de minimum 10 ans.

Dans ce cas, on entend par activité à titre exclusif ou principal une occupation à concurrence d'au moins 80 p.c. du temps de travail.

Le diplôme visé à l'alinéa 3, 2°, est un doctorat ou un master dans les domaines des sciences exactes ou appliquées, des sciences de l'ingénierie civile, des sciences médicales, des sciences vétérinaires, des sciences pharmaceutiques, de l'architecture ou des sciences industrielles en agronomie.

§ 3. Les conditions cumulatives suivantes doivent en outre être remplies dans le chef du chercheur impatrié visé au paragraphe 2 :

1° au cours des 60 mois précédant celui de son entrée en fonction en Belgique, ne pas avoir été habitant du Royaume, ni avoir résidé à une distance inférieure à 150 kilomètres de la frontière, ni avoir été soumis à l'impôt des non-résidents du chef de revenus professionnels en Belgique;

2° obtenir l'accord de l'administration dans le cadre de la procédure prévue au paragraphe 8.

Au plus tard pour le 31 janvier de chaque année civile, l'employeur communique à l'administration chargée de l'établissement de l'impôt une liste nominative des chercheurs bénéficiant, au cours de l'année précédente, du présent régime. Le Roi détermine la forme dans laquelle cette communication est effectuée à l'administration compétente.

§ 4. Lorsque, au cours de la période visée au paragraphe 7, les conditions visées au paragraphe 2 cessent d'être remplies, l'application du présent régime prend fin.

§ 5. La prise en charge, en sus de la rémunération, par l'employeur, soit directement, soit sous la forme de remboursements spécifiques, des dépenses répétitives qui résultent directement de la mise à la disposition ou de la mise au travail en Belgique est considérée comme un remboursement de dépenses propres à l'employeur jusqu'à concurrence d'un montant qui ne dépasse 30 p.c. de la rémunération.

Pour l'application du présent paragraphe, il faut entendre par 'rémunération', la rémunération annuelle brute, relative aux prestations effectuées en Belgique, avant déduction des cotisations de sécurité sociale, à l'exclusion des indemnités de dédit, des indemnités en réparation d'une perte temporaire de rémunérations et des indemnités exonérées par application de l'article 38, et à l'exclusion des remboursements de dépenses répétitives visées au présent paragraphe.

Le montant accepté au titre de frais propres à l'employeur, tel que visé à l'alinéa 1er, est plafonné à 90 000 euros par an. Tous les trois ans et pour la première fois pour l'année de revenus 2024, le Roi peut adapter ce montant à la hausse de l'indice santé lissé conformément aux règles fixées à l'article 32/1, § 3, alinéa 6.

Pour l'année d'arrivée en Belgique, ainsi que pour l'année de départ de la Belgique ou l'année d'expiration du présent régime telle que définie au paragraphe 7, le montant maximum visé à l'alinéa 3 est proratisé sur la base du nombre de jours sur l'année durant lesquels la relation de travail en Belgique et les conditions posées au présent article ont été maintenues.

Dans le cas où le chercheur impatrié doit interrompre son activité et où sa rémunération n'est pas maintenue, mais que les frais visés à l'alinéa 1er continuent à être pris en charge par l'employeur en vertu d'une obligation contractuelle, la rémunération sur la base de laquelle le plafond de 30 p.c. est calculé, est déterminée comme si l'activité n'avait pas été interrompue.

§ 6. Sont également considérés comme des remboursements de dépenses propres à l'employeur, les frais supportés par l'employeur, soit directement, soit sous la forme de remboursements spécifiques, dans la mesure où ces frais sont destinés à couvrir :

1° les frais occasionnés par le déménagement du chercheur impatrié vers la Belgique;

2° les frais liés à l'aménagement de l'habitation en Belgique qui sont faits au cours des six premiers mois suivant l'arrivée en Belgique;

3° les frais de minerval scolaire pour les enfants du chercheur impatrié ou de son partenaire qui déménagent avec leurs parents ou l'un d'eux, lorsqu'ils sont en âge d'obligation scolaire en vertu de la législation belge et qu'ils suivent, à ce titre, l'enseignement maternel, primaire ou secondaire en Belgique dans une école privée ou internationale.

Les frais visés à l'alinéa 1er, 1°, comprennent uniquement les frais d'un voyage en vue de la recherche d'un nouveau logement en Belgique, les frais de déplacement du chercheur impatrié lui-même, de son partenaire et des enfants de son ménage, ainsi que les frais de démontage, d'emballage, de chargement, de transport, de déchargement, de déballage et de montage de mobilier appartenant au chercheur impatrié. Le cas échéant, sont également visés les frais d'hôtel du chercheur impatrié, de son partenaire et des enfants de son ménage durant les trois premiers mois de l'entrée en fonction en Belgique.

Les frais visés à l'alinéa 1er, 2° comprennent uniquement les frais exposés pour l'achat de matériel destiné à demeurer dans l'habitation en Belgique, ainsi que pour l'achat d'appareils électroménagers selon les normes en vigueur en Belgique.

Les frais acceptés au titre de dépenses propres à l'employeur, tels que visés à l'alinéa 1er, 2°, sont plafonnés au montant de 1 500 euros. Le Roi peut adapter ce montant tous les trois ans et pour la première fois pour l'année de revenus 2024, à la hausse de l'indice santé lissé conformément aux règles fixées à l'article 32/1, § 3, alinéa 6.

Il incombe au chercheur impatrié de justifier la réalité et le montant de ces dépenses au moyen de documents probants ou, quand cela n'est pas possible, par tous autres moyens de preuve admis par le droit commun, sauf le serment.

§ 7. Les paragraphes 5 et 6 s'appliquent pendant la durée de l'affectation du chercheur impatrié en Belgique, avec un maximum de 5 ans.

Lorsque l'occupation du chercheur en Belgique excède la durée mentionnée à l'alinéa 1er, l'application des paragraphes 5 et 6 est prolongée de 3 ans, pour autant que les conditions relatives à l'employeur, telles que prévues au paragraphe 2, demeurent remplies.

§ 8. Afin de bénéficier du régime visé au présent article, une demande doit être introduite auprès du service indiqué par l'Administrateur général de l'Administration générale de la Fiscalité, par voie électronique, par l'employeur. Cette demande doit être introduite dans un délai de trois mois à partir de l'entrée en fonction du chercheur impatrié en Belgique. Le Roi détermine la forme et le contenu du formulaire à compléter à cette fin.

La demande de prolongation du régime visée au paragraphe 7, alinéa 2, est présentée par l'employeur au service désigné par l'administrateur général de l'Administration Générale de la Fiscalité, par voie électronique, au plus tard trois mois après l'expiration de la première période de cinq ans. Le Roi détermine la forme et le contenu du formulaire à compléter à cette fin.

À cette demande, doit être annexée une attestation signée par le chercheur concerné, confirmant son accord quant à la demande d'application du régime.

L'administration se prononce dans un délai de trois mois à compter de la réception de la demande. Le chercheur et l'employeur sont informés par écrit de la décision de l'administration.

En cas de réponse positive, le régime prévu au présent article s'applique aux rémunérations perçues par le chercheur impatrié à dater de son entrée en fonction en Belgique.

§ 9. En cas de changement d'employeur au cours de la période visée au paragraphe 7, une nouvelle demande d'application du présent régime peut être introduite par le nouvel employeur, comme indiqué au paragraphe 8.

Dans ce cas, le présent régime peut à nouveau être accordé au chercheur pour autant que :

1° les conditions relatives à l'employeur, telles que prévues au paragraphe 2, demeurent remplies;

et

2° conformément au paragraphe 7, la durée totale d'application du présent régime dans le chef du chercheur impatrié n'excède pas 5 ans, le cas échéant prolongés de 3 ans, à compter de la première occupation en Belgique.

Dans la situation visée au présent paragraphe, le montant maximum visé au paragraphe 5, alinéa 3, doit être apprécié au prorata de l'occupation du chercheur auprès des employeurs respectifs au cours de l'année ».

« Art. 240ter. Lorsqu'un contribuable impatrié tel que visé à l'article 32/1, § 2, doit être considéré comme un non-habitant du Royaume, l'application du régime spécial des impatriés prévu à l'article 32/1 est subordonnée à la condition que, chaque année, il tienne à la disposition de l'administration fiscale belge une attestation délivrée par son État de résidence, certifiant

qu'il est soumis à un impôt sur les revenus en tant que résident fiscal dans cet État. Une telle attestation doit également être jointe à la demande visée à l'article 32/1, § 8.

Dans ce cas, les rémunérations visées à l'article 32/1, § 3, alinéa 1er, 2°, sont les rémunérations de l'espèce qui sont effectivement soumises à l'impôt des non-résidents.

Art. 240*quater*. Lorsqu'un chercheur impatrié au sens de l'article 32/2, § 2, doit être considéré comme un non-habitant du Royaume, l'application du régime spécial des chercheurs impatriés prévu à l'article 32/2 est subordonnée à la condition que, chaque année, il tienne à la disposition de l'administration fiscale belge une attestation délivrée par son État de résidence, certifiant qu'il est soumis à un impôt sur les revenus en tant que résident fiscal dans cet État. Une telle attestation doit également être jointe à la demande visée à l'article 32/2, § 8.

Dans ce cas, les rémunérations visées à l'article 32/2, § 5, alinéa 2, sont les rémunérations de l'espèce qui sont effectivement soumises à l'impôt des non-résidents ».

En vertu de l'article 17, attaqué, de la loi-programme du 27 décembre 2021, les articles 13 à 16 de cette loi sont entrés en vigueur le 1er janvier 2022 et sont applicables aux contribuables et chercheurs éligibles qui entrent en fonction en Belgique à partir du 1er janvier 2022.

B.1.3. Par l'instauration de ces deux régimes d'imposition, le législateur vise à permettre « aux entreprises belges d'attirer du personnel aux compétences spécifiques, parfois difficiles à trouver sur le marché interne de l'emploi » (*Doc. parl.*, Chambre, 2021-2022, DOC 55-2349/001, pp. 12-13), afin qu'elles puissent « renforcer leur compétitivité, tant sur le plan national qu'international » (*ibid.*).

Avant l'entrée en vigueur des dispositions attaquées, les cadres et spécialistes étrangers étaient soumis à un régime spécial d'imposition qui était régi par une circulaire administrative (Ci.RH.624/325.294 du 8 août 1983). Or, le législateur a estimé que ledit régime était critiquable à plusieurs égards (*Doc. parl.*, Chambre, 2021-2022, DOC 55-2349/001, p. 12), de sorte qu'un régime nouveau était nécessaire. Cela étant, selon le législateur, l'objectif des dispositions attaquées « n'est pas uniquement de corriger l'ancien régime, mais d'introduire un nouveau statut fiscal pour le personnel impatrié, sur la base de nouveaux paramètres » (*ibid.*). Dès lors qu'un régime nouveau a été instauré, la circulaire administrative susmentionnée a été abrogée à partir du 1er janvier 2022 (circulaire 2022/C/9 du 21 janvier 2022).

Les articles 18 et 19, attaqués, de la loi-programme du 27 décembre 2021 prévoient des régimes transitoires qui permettent aux contribuables relevant du régime ancien d'opter, sous certaines conditions, pour les nouveaux régimes relatifs aux contribuables impatriés et aux chercheurs impatriés.

B.2. Par la loi du 5 juillet 2022 « portant des dispositions fiscales diverses », plusieurs modifications ont été apportées aux articles 32/1 et 32/2 du CIR 1992, ainsi qu'aux dispositions attaquées, mais ces modifications sont sans incidence sur le recours en annulation présentement examiné.

Quant à la recevabilité

B.3. La Constitution et la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle imposent à toute personne physique ou morale qui introduit un recours en annulation de justifier d'un intérêt. Ne justifient de l'intérêt requis que les personnes dont la situation pourrait être affectée directement et défavorablement par la norme attaquée.

L'intérêt doit exister au moment de l'introduction de la requête et subsister jusqu'au prononcé de l'arrêt.

B.4. Afin d'étayer leur intérêt au recours en annulation, les parties requérantes font valoir qu'elles sont toutes des fondations d'utilité publique au sens de l'article 1:7 du Code des sociétés et des associations, qui engagent ou souhaitent engager, sur une base régulière, des travailleurs et des dirigeants d'entreprise venant de l'étranger. Dès lors que les dispositions attaquées excluent les fondations d'utilité publique du champ d'application des nouveaux régimes d'imposition pour les contribuables impatriés et pour les chercheurs impatriés, les parties requérantes estiment subir un préjudice financier par rapport aux sociétés et aux associations qui relèvent de ce champ d'application.

B.5.1. Alors que la procédure était pendante devant la Cour, la loi du 21 décembre 2022 « portant des dispositions fiscales diverses » a été adoptée.

L'article 3 de cette loi dispose :

« À l'article 32/1, du même Code, inséré par la loi du 27 décembre 2021 et modifié par la loi du 5 juillet 2022, les modifications suivantes sont apportées :

1° dans le paragraphe 2, alinéa 1er, 1°, les mots ' une société résidente, par un établissement belge d'une société étrangère ou par une association dotée de la personnalité juridique visée à l'article 1:6, § 2, du Code des sociétés et des associations ' sont remplacés par les mots ' une entreprise ou un établissement d'une entreprise inscrite à la Banque-Carrefour des Entreprises ';

2° dans le paragraphe 2, alinéa 1er, 2°, les mots ' d'une ou plusieurs sociétés résidentes, d'un ou plusieurs établissements belges d'une société étrangère appartenant au même groupe multinational, ou d'une association dotée de la personnalité juridique visée à l'article 1:6, § 2, du Code des sociétés et des associations ' sont remplacés par les mots ' d'une ou plusieurs entreprises, d'un ou plusieurs établissements d'une entreprise inscrite à la Banque-Carrefour des Entreprises ';

[...] ».

L'article 4 de la loi précitée dispose :

« À l'article 32/2 du même Code, inséré par la loi du 27 décembre 2021 et modifié par la loi du 5 juillet 2022, les modifications suivantes sont apportées :

1° dans le paragraphe 2, alinéa 1er, 1°, les mots ' une société résidente, par un établissement belge d'une société étrangère ou par une association dotée de la personnalité juridique visée à l'article 1:6, § 2, du Code des sociétés et des associations ' sont remplacés par les mots ' une entreprise ou un établissement d'une entreprise inscrite à la Banque-Carrefour des Entreprises ';

2° dans le paragraphe 2, alinéa 1er, 2°, les mots ' d'une ou plusieurs sociétés résidentes, d'un ou plusieurs établissements belges d'une société étrangère appartenant au même groupe multinational, ou d'une association dotée de la personnalité juridique visée à l'article 1:6, § 2, du Code des sociétés et des associations ' sont remplacés par les mots ' d'une ou plusieurs entreprises, d'un ou plusieurs établissements d'une entreprise inscrite à la Banque-Carrefour des Entreprises '.

[...] ».

L'article 41 de la loi précitée dispose :

« Dans la loi-programme du 27 décembre 2021, modifiée en dernier lieu par la loi du 12 juillet 2022, il est inséré un article 17/2, rédigé comme suit :

' Art. 17/2. § 1er. Les contribuables impatriés recrutés par ou mis à la disposition d'une entreprise ou un établissement d'une entreprise inscrite à la Banque-Carrefour des Entreprises qui n'était pas encore visé par l'article 32/1, § 2, alinéa 1er, du Code des impôts sur les

revenus 1992, tel qu'il existait avant d'être modifié par l'article 3 de la loi du 21 décembre 2022 portant des dispositions fiscales diverses, et qui répondait à toutes les autres conditions de l'article 32/1 du même Code entre le 1er janvier 2022 et 10 jours après la date de publication de la loi du 21 décembre 2022 portant des dispositions fiscales diverses au *Moniteur belge* peuvent encore demander à bénéficier du système dans un délai de trois mois à compter de 10 jours après la date de publication de la loi précitée au *Moniteur belge*.

L'application du système tel que défini dans l'article 32/1, § 7, du même Code, commence rétroactivement à la date de l'arrivée, au plus tôt le 1er janvier 2022.

§ 2. Les chercheurs impatriés recrutés par ou mis à la disposition d'une entreprise ou un établissement d'une entreprise inscrite à la Banque-Carrefour des Entreprises qui n'était pas encore visé par l'article 32/2, § 2, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il existait avant d'être modifié par l'article 3 de la loi du 21 décembre 2022 portant des dispositions fiscales diverses, et qui répondait à toutes les autres conditions de l'article 32/2 du même Code entre le 1er janvier 2022 et 10 jours après la date de publication de la loi du 21 décembre 2022 portant des dispositions fiscales diverses au *Moniteur belge* peuvent encore demander à bénéficier du système dans un délai de trois mois à compter de 10 jours après la date de publication de la loi précitée au *Moniteur Belge*.

L'application du système tel que défini dans l'article 32/2, § 7, du même Code, démarre rétroactivement à la date de l'arrivée, le plus tôt au 1er janvier 2022. ' ».

En vertu de l'article 46 de la loi du 21 décembre 2022, les articles 3, 4 et 41 de cette loi produisent leurs effets à partir du 1er janvier 2022.

B.5.2. L'exposé des motifs justifie ces dispositions comme suit :

« Le régime des contribuables impatriés entré en vigueur le 1er janvier 2022 est ouvert au salarié ou au dirigeant d'entreprise qui est recruté directement à l'étranger ou mis à disposition d'une société résidente, d'un établissement belge d'une société étrangère ou d'une association dotée de la personnalité juridique visée à l'article 1:6, § 2, du Code des sociétés et des associations, afin d'y exercer une activité rémunérée imposable en Belgique.

Le régime des chercheurs impatriés, entré en vigueur en même temps que le régime des contribuables impatriés, est ouvert au chercheur qui est recruté directement à l'étranger ou mis à disposition d'une société résidente, d'un établissement belge d'une société étrangère ou d'une association dotée de la personnalité juridique visée à l'article 1:6, § 2, du Code des sociétés et des associations, afin d'y exercer une activité rémunérée imposable en Belgique.

Un recours en annulation avait été introduit contre les nouveaux régimes des contribuables impatriés et des chercheurs impatriés introduits par la loi-programme du 27 décembre 2021.

Les demandeurs ont demandé l'annulation des articles 13 à 19 de la loi-programme du 27 décembre 2021 dans la mesure où les fondations/institutions d'intérêt public ne sont pas reprises dans le champ d'application personnel de ces articles. Sur base d'une analyse approfondie, il apparaît qu'il n'existe aucune raison d'exclure du champ d'application personnel de ces nouveaux régimes un emploi dans des fondations au sens de l'article 1:7 du Code des sociétés et des associations, dans des personnes morales *sui generis* et dans des organismes publics avec personnalité juridique.

Afin d'éliminer la différence de traitement en cas d'emploi dans ces organismes précités et un emploi dans une association avec personnalité juridique, [il] a été proposé d'ajouter, rétroactivement, aux articles 32/1 et 32/2, CIR 92, à partir du 1er janvier 2022, les fondations au sens de l'article 1:7 du Code des sociétés et des associations, les personnes morales *sui generis*, et les organismes publics. Les contribuables et chercheurs impatriés qui travaillent pour ces fondations, personnes morales *sui generis* et organismes publics et pour lesquels les périodes de demande prévues ont déjà expiré, bénéficieront d'un nouveau délai de trois mois à compter de 10 jours après la date de publication au *Moniteur belge* de la présente loi pour introduire une demande, à condition qu'ils remplissent les conditions du système à partir de la date d'entrée en fonction (voir chapitre 8).

Suite à l'avis du Conseil d'État, qui a proposé d'encore élargir le champ d'application aux fondations étrangères avec personnalité juridique, il a été décidé que cette liste soit élargie de telle sorte que le critère [distinctif] le plus approprié consiste à un emploi chez une entreprise inscrite à la Banque-Carrefour des Entreprises. Les fondations, les ASBL, AISBL, institutions publiques avec personnalité juridique et autres relèvent davantage de cette notion d'entreprise ici visée.

De cette manière, la sécurité juridique constitutionnellement établie est garantie et l'avis du Conseil d'État est suivi » (*Doc. parl.*, Chambre, 2022-2023, DOC 55-3012/001, pp. 6-7).

B.6. Le législateur a dès lors étendu avec effet rétroactif jusqu'au 1er janvier 2022, à savoir la date d'entrée en vigueur des dispositions attaquées, le champ d'application des régimes d'imposition pour les contribuables impatriés et pour les chercheurs impatriés aux entreprises ou établissements d'entreprises qui sont inscrites à la Banque-Carrefour des entreprises, ce qui englobe également les fondations d'utilité publique. Le législateur a aussi prévu à l'égard de ces entreprises un nouveau délai d'introduction des demandes d'autorisation à bénéficier de ces régimes spéciaux d'imposition.

B.7. Il en résulte que les parties requérantes ne peuvent plus tirer aucun avantage de l'annulation des dispositions attaquées, de sorte qu'elles ne justifient pas d'un intérêt actuel à leur recours, ce qu'elles reconnaissent d'ailleurs elles-mêmes dans leur mémoire complémentaire.

B.8. Le recours en annulation est irrecevable.

Par ces motifs,

la Cour

rejette le recours.

Ainsi rendu en langue néerlandaise, en langue française et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 20 avril 2023.

Le greffier,

Le président,

F. Meerschaut

L. Lavrysen