

ARRÊT

En cause:

la question préjudicielle relative à l'article 230, alinéa 1er, 3°, b), du Code des impôts sur les revenus 1992, posée par le Tribunal de première instance francophone de Bruxelles.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents P. Nihoul et L. Lavrysen, et des juges J.-P. Moerman, T. Giet, R. Leysen, M. Pâques, Y. Kherbache, T. Detienne, D. Pieters et S. de Bethune, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président P. Nihoul,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*
* *

I Objet du recours

Par jugement du 24 avril 2020, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 28 octobre 2020, le Tribunal de première instance francophone de Bruxelles a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 230, [alinéa 1er,] 3°, b), 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 des employeurs suivants : la Croix Rouge de Belgique, dans le cadre de l'assistance à l'étranger; la Coopération technique belge, dans le cadre de l'assistance aux pays en voie de développement; un employeur visé à l'article 14533, § 1er, alinéa 1er, 1°, a ou b, dans le cadre de projets de recherche à l'étranger; un employeur visé à l'article 14533, § 1er, alinéa 1er, 2°, dans le cadre de l'assistance aux pays en voie de développement; un employeur visé à l'article 14533, § 1er, alinéa 1er, 3°, dans le cadre de l'aide aux victimes d'accidents industriels majeurs à l'étranger; un employeur visé à l'article 228, § 2, 6°, c), à un bénéficiaire qui n'est pas un résident d'un Etat avec lequel la Belgique a conclu une convention préventive de la double imposition et qui ne l'était pas au moment de son engagement et qui n'était pas non plus au même moment un habitant du Royaume, pour une activité exercée à l'étranger sont exonérées de l'impôt des non-résidents si ce bénéficiaire est 'recruté directement dans l'Etat où sont exercées les activités ', alors qu'elles sont exclues de cette exonération si ce même bénéficiaire est recruté dans n'importe quel autre Etat du monde que l'Etat où sont exercées les activités ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- l'ASBL « Médecins Sans Frontières », assistée et représentée par Me T. Afschrift, avocat au barreau de Bruxelles;
- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me D. Léonard, avocat au barreau du Brabant wallon.

L'ASBL « Médecins Sans Frontières » a également introduit un mémoire en réponse.

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, 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 24 novembre 2021 et l'affaire mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré le 24 novembre 2021.

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

L'ASBL « Médecins Sans Frontières » (ci-après : M.S.F.) demande au juge a quo d'annuler ou de dégrever plusieurs cotisations au précompte professionnel établies à l'égard de la commune d'Ixelles pour l'exercice d'imposition 2015. Le litige devant le juge a quo concerne l'application de l'exonération de l'impôt des non-résidents, prévue à l'article 230, alinéa 1er, 3°, b), du Code des impôts sur les revenus

1992 (ci-après : le CIR 1992). L'administration fiscale entend taxer les rémunérations que M.S.F. paie aux travailleurs non-résidents opérant dans des pays avec lesquels la Belgique n'a pas conclu de convention préventive de la double imposition. Selon elle, l'obligation pour les travailleurs d'effectuer leurs missions humanitaires dans les pays dans lesquels ils ont été recrutés directement ne serait pas respectée.

M.S.F. expose que le recrutement s'opère en plusieurs phases, la première étant une phase de « pré-recrutement » au cours de laquelle les bureaux de M.S.F. créent des « pools » de candidats après les entretiens et enregistrent les données de chaque candidat retenu dans la base de données mondiale de M.S.F. Ce n'est que lorsqu'un chef de mission, qui se trouve dans le pays de mission, a besoin d'un candidat pour un poste déterminé, à un moment donné, qu'il ouvre un « poste vacant » dans le logiciel mondial de M.S.F. et qu'un candidat est choisi (« matching »). Pour que le contrat de travail soit conclu et qu'il y ait donc « recrutement », le chef de mission doit avaliser ce « matching ». Selon M.S.F., la décision de « recrutement » se fait donc bien dans l'État où sont exercées les activités, dès lors que c'est le chef de mission qui se trouve dans le pays de mission qui prend la décision de recruter le candidat. Selon le juge a quo, la partie demanderesse reste en défaut de démontrer que cette condition est remplie pour chaque contrat.

En ce qui concerne l'éventuelle violation des articles 10 et 11 de la Constitution, le juge a quo constate que l'objectif était d'étendre l'exonération au personnel recruté par des associations telles que M.S.F. Belgique, pour autant que ce personnel n'ait aucun lien avec la Belgique. Cette volonté d'absence de lien avec la Belgique ne permet cependant pas de justifier l'exigence d'un « recrutement direct » dans l'État de l'exercice de l'activité, si bien que le juge a quo décide de poser à la Cour la question préjudicielle reproduite plus haut.

III. En droit

– A –

II En droit

A Argument

A.1. Le Conseil des ministres rappelle que les contribuables assujettis à l'impôt des non-résidents ne sont pas imposables *ratione personae*, puisque, par définition, ils ont leur domicile fiscal à l'étranger. Le critère de rattachement objectif à l'État de taxation tient alors généralement dans le lieu de l'opération ou dans l'origine des revenus, et seul le revenu produit ou recueilli dans cet État sera taxable. En droit belge, ces principes en matière d'impôt des non-résidents sont coulés dans l'article 228 du CIR 1992, sous réserve des exonérations prévues à l'article 230 du CIR 1992.

En l'espèce, M.S.F. revendique sa qualité d'employeur visé à l'article 14533, § 1er, alinéa 1er, 2°, du CIR 1992, dans la mesure où ses missions s'inscrivent dans le cadre de l'assistance aux pays en voie de développement. Conformément à la loi du 19 mars 2013 « relative à la coopération belge au développement », ces institutions doivent être agréées par le ministre des Finances et par le membre du Gouvernement qui a la Coopération au Développement dans ses attributions.

Il ressort des travaux préparatoires de la loi du 7 décembre 2006, qui a instauré cette exonération, que le législateur lie l'exonération des non-résidents engagés par des associations agréées dans le cadre de la politique belge en matière de développement aux immunités fiscales que prévoient les conventions de coopération au développement conclues entre l'État belge et les pays partenaires.

En matière d'imposition et d'exonérations, la Cour reconnaît au législateur un large pouvoir d'appréciation. En l'espèce, la limitation du bénéfice de l'exonération au seul personnel salarié d'un employeur agissant dans le cadre de missions de coopération internationale et recruté directement dans l'État où ces missions sont exercées se justifie par le risque d'une double exonération fiscale. Par ailleurs, rien ne permet d'affirmer que le personnel qui n'a pas été recruté directement dans cet État subirait nécessairement une double taxation d'un même revenu, par le pays où le recrutement a eu lieu et par la Belgique dans le cadre de l'impôt des non-résidents, et cette hypothèse d'une éventuelle double taxation pourrait être corrigée par une convention préventive de double imposition. En l'espèce, le jugement de renvoi ne constate pas que les collaborateurs concernés aient subi une double imposition.

A.2. M.S.F., partie demanderesse devant le juge a quo, estime que la disposition en cause fait naître une discrimination. Ainsi, alors même que la disposition en cause a été adoptée en vue d'étendre l'exonération aux associations actives dans des missions de développement, son application par l'administration fiscale a pour conséquence que, dans le cas d'une mission exercée au Soudan, la rémunération payée par M.S.F. à un non-résident exerçant une activité au Soudan est taxée en Belgique s'il est « recruté » par l'intermédiaire d'un bureau M.S.F. belge ou de n'importe quel autre pays du monde, mais est exonérée si ce non-résident est « recruté » par l'intermédiaire d'un bureau M.S.F. soudanais. Or, les catégories de personnes visées se trouvent dans des situations identiques. En l'espèce, il est erroné de considérer que la disposition en cause s'applique à un personnel qui aurait été « pré-recruté » par l'intermédiaire d'une entité belge.

Rien ne justifie que l'imposition de travailleurs non-résidents pour une activité exercée à l'étranger soit fonction du pays de recrutement de ces travailleurs. La volonté que l'exonération s'applique au personnel n'ayant aucun lien avec la Belgique ne justifie pas l'exigence d'un « recrutement direct » dans l'État où l'activité est exercée.

A.3. Dans son mémoire en réponse, M.S.F. constate que le Conseil des ministres n'avance aucun élément qui permettrait de justifier la discrimination critiquée. En outre, dans le litige a quo, les travailleurs engagés par M.S.F. sont des non-résidents belges, originaires de pays avec lesquels la Belgique n'a conclu aucune convention préventive de double imposition, de sorte que l'argument soulevé par le Conseil des ministres quant à la possibilité d'éviter ainsi une double imposition n'est pas pertinent.

B Point de vue de la cour

B.1. L'« impôt des non-résidents » est, parmi les quatre impôts sur les revenus (article 1er, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992, ci-après : le CIR 1992), celui auquel sont notamment assujettis les « non-habitants du Royaume » (article 227, 1^o, du CIR 1992).

Cet impôt est perçu « sur les revenus produits ou recueillis en Belgique et qui sont imposables » (article 228, § 1er, du CIR 1992).

Lors de l'exercice d'imposition 2015, étaient comprises dans ces revenus soumis à l'impôt des non-résidents les rémunérations, visées à l'article 23, § 1er, 4^o, recueillies par des non-résidents et directement ou indirectement à charge d'un habitant du Royaume, d'une société résidente ou d'une association ayant

son siège social ou son principal établissement en Belgique, d'une autorité belge ou d'un établissement belge, dont dispose un non-résident (article 228, § 2, 6°, du CIR 1992).

Les articles 230 et 231 du CIR 1992 visent des revenus exonérés dans l'assiette de l'impôt des non-résidents.

B.2. La question préjudicielle porte sur l'article 230, alinéa 1er, 3°, b), du CIR 1992, tel qu'il s'appliquait à l'exercice d'imposition 2015, qui disposait :

« Sont exonérés :

[...]

3° les rémunérations visées à l'article 23, § 1er, 4°, dans la mesure où elles rémunèrent une activité exercée à l'étranger par le bénéficiaire et sont payées ou attribuées :

a) soit par un débiteur assujetti à l'impôt des personnes physiques ou à l'impôt des sociétés et qu'elles sont imputées sur les résultats d'un établissement situé à l'étranger;

b) soit, lorsque le bénéficiaire est recruté directement dans l'Etat où sont exercées les activités visées, qu'il n'est pas un résident d'un Etat avec lequel la Belgique a conclu une convention préventive de la double imposition et qu'il ne l'était pas au moment de son engagement et qu'il n'était pas non plus au même moment un habitant du Royaume, par un des employeurs suivants :

- la Croix Rouge de Belgique, dans le cadre de l'assistance à l'étranger;

- la Coopération technique belge, dans le cadre de l'assistance aux pays en voie de développement;

- un employeur visé à l'article 14533, § 1er, alinéa 1er, 1°, a ou b, dans le cadre de projets de recherche à l'étranger;

- un employeur visé à l'article 14533, § 1er, alinéa 1er, 2°, dans le cadre de l'assistance aux pays en voie de développement;

- un employeur visé à l'article 14533, § 1er, alinéa 1er, 3°, dans le cadre de l'aide aux victimes d'accidents industriels majeurs à l'étranger.

L'exonération visée au b), n'est pas applicable lorsque, dans l'Etat où les activités sont exercées, les rémunérations concernées sont exonérées d'impôt en vertu d'une convention de coopération au développement ».

Il résulte du texte de l'article 230, alinéa 1er, 3°, b), du CIR 1992 que l'exonération des rémunérations que cette disposition prévoit est subordonnée à plusieurs conditions cumulatives, liées à la qualité de l'employeur, à la situation du bénéficiaire, à la localisation des activités rémunérées et à l'absence d'une exonération d'impôt en vertu d'une convention de coopération au développement.

B.3. Le litige devant le juge a quo porte sur le refus de l'administration fiscale d'appliquer l'exonération prévue par la disposition en cause aux rémunérations que l'ASBL « Médecins Sans frontières » (ci-après : M.S.F.) paie aux travailleurs non-résidents opérant dans des pays avec lesquels la Belgique n'a pas conclu de convention préventive de la double imposition.

En l'espèce, M.S.F., partie demanderesse devant le juge a quo, est un « employeur visé à l'article 14533, § 1er, alinéa 1er, 2°, dans le cadre de l'assistance aux pays en voie de

développement » au sens de la disposition en cause. L'article 14533, § 1er, alinéa 1er, 2°, du CIR 1992 vise, parmi les institutions habilitées à recevoir des libéralités fiscalement déductibles, les institutions qui assistent les pays en développement et qui sont agréées comme telles.

La Cour limite son examen à cette hypothèse.

B.4.1. La Cour est interrogée sur la compatibilité de l'article 230, alinéa 1er, 3°, b), du CIR 1992 avec les articles 10 et 11 de la Constitution, en ce que l'exonération des rémunérations qu'elle prévoit s'applique à un bénéficiaire qui n'est pas résident d'un État avec lequel la Belgique a conclu une convention préventive de la double imposition, qui ne l'était pas au moment de son engagement et qui n'était pas non plus au même moment un habitant du Royaume, pour une activité exercée à l'étranger, mais uniquement si ce bénéficiaire est « recruté directement dans l'État où sont exercées les activités », alors que cette exonération est exclue si ce même bénéficiaire est recruté dans un État autre que l'État où sont exercées les activités.

B.4.2. La question préjudicielle porte dès lors uniquement sur la circonstance que l'exonération des rémunérations est subordonnée à la condition que le bénéficiaire ait été recruté directement dans l'État où sont exercées les activités visées, prévue à l'article 230, alinéa 1er, 3°, b), du CIR 1992, à laquelle la Cour limite dès lors son examen.

B.5.1. 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.5.2. Il relève du pouvoir d'appréciation du législateur de déterminer, lorsqu'il lève un impôt, les exonérations et les modalités de celui-ci. Le législateur ne pourrait cependant, sans violer le principe d'égalité et de non-discrimination, accorder des exonérations ou des réductions de l'impôt à certains redevables et les refuser à d'autres qui leur seraient comparables, si cette différence de traitement n'est pas objectivement et raisonnablement justifiée.

B.6.1. La disposition en cause subordonne le bénéfice de l'exonération des rémunérations qu'elle prévoit à la condition, critiquée, que le bénéficiaire des rémunérations soit « recruté directement dans l'État où sont exercées les activités ».

Cette condition a été insérée par l'article 2 de la loi du 7 décembre 2006 « remplaçant l'article 230, alinéa 1er, 3°, du Code des impôts sur les revenus 1992 » (ci-après : la loi du 7 décembre 2006), qui a remplacé le texte de l'article 230, alinéa 1er, 3°, du CIR 1992.

Aux termes de l'article 3 de la loi du 7 décembre 2006, le nouvel article 230, alinéa 1er, 3°, du CIR 1992 était applicable aux rémunérations payées ou attribuées à partir du 1er janvier 2007.

B.6.2. Avant son remplacement par l'article 2 de la loi du 7 décembre 2006, l'article 230, alinéa 1er, 3°, du CIR 1992 disposait :

« 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;

[...] ».

Partant du constat que la condition d'imputation « n'a de sens que pour les entreprises » et qu'« [i]l ne peut être satisfait à cette condition par les personnes morales qui ne se livrent pas à une exploitation et qui sont soumises à l'impôt des personnes morales », l'exposé des motifs du projet de loi devenu la loi du 7 décembre 2006 indique que, telle qu'elle était formulée, cette disposition avait pour conséquence « qu'un travailleur visé ci-avant qui est recruté localement et qui est un résident d'un pays avec lequel la Belgique n'a pas conclu de convention préventive de la double imposition est taxable effectivement en Belgique à l'impôt des non-résidents et que le débiteur des rémunérations doit verser au Trésor le précompte professionnel dû », alors « qu'il s'agit la plupart du temps de personnel qui n'a aucun lien avec la Belgique » (Doc. parl., Chambre, 2005-2006, DOC 51-2692/001, p. 5).

Pour y remédier, la disposition en cause vise à « étendre l'exonération visée à l'article 230, alinéa 1er, 3°, CIR 1992 au personnel recruté localement d'institutions et associations bien précises actives dans des secteurs bien délimités pour autant que ce personnel réside dans un pays avec lequel la Belgique n'a pas conclu de convention préventive de la double imposition » (ibid.).

B.6.3. Dans le commentaire relatif à l'article 2 de la loi du 7 décembre 2006, il est exposé :

« Afin d'atteindre l'objectif précisé dans l'« exposé général », il est proposé de remplacer l'article 230, alinéa 1er, 3°, CIR 92 par une disposition qui fait la distinction entre les rémunérations payées ou attribuées d'une part par des débiteurs assujettis à l'impôt des personnes physiques et à l'impôt des sociétés et d'autre part par un certain nombre d'institutions et associations actives dans le domaine de la coopération au développement et de la recherche scientifique.

Pour la première catégorie subsiste la condition selon laquelle il ne peut être question d'une exonération d'impôt que si les rémunérations sont imputées sur les résultats d'un établissement situé à l'étranger.

Une deuxième catégorie se compose d'institutions comme la Croix Rouge de Belgique, la Coopération technique belge, les universités ou centres universitaires belges, le Fonds National de la recherche scientifique, les institutions qui viennent en aide aux pays en voie de développement ou aux victimes d'accidents industriels majeurs, institutions qui sont habilitées à recevoir des libéralités déductibles sur le plan fiscal, etc.

[...]

Il n'est pas exigé pour les institutions reprises dans cette deuxième catégorie que les rémunérations soient imputées sur les résultats d'un établissement situé à l'étranger vu le caractère inapplicable de cette condition.

En outre, il est exigé que le personnel soit recruté directement dans l'État où est exercée l'activité professionnelle.

Le bénéficiaire des revenus visés ne peut pas non plus être résident d'un État avec lequel la Belgique a conclu une convention préventive de la double imposition (ci-après ' État partenaire ') ni être résident d'un tel état partenaire au moment de son engagement par un des employeurs pris en considération.

N'entre pas non plus en considération pour l'exonération le bénéficiaire des revenus visés qui, au moment de son recrutement, était résident de la Belgique mais qui après est devenu résident d'un pays avec lequel la Belgique n'a pas conclu de convention préventive de la double imposition.

Pour être complet, il est précisé que cette règle d'exonération forme une subdivision spécifique de l'impôt des non-résidents et que par conséquent, par définition, elle ne peut jamais être invoquée par des habitants du Royaume soumis à l'impôt des personnes physiques.

[...]

La nouvelle disposition adaptée en fonction des remarques du Conseil d'État s'applique par conséquent à l'égard de tout résident d'un État avec lequel la Belgique n'a pas conclu de convention préventive de la double imposition à condition que l'intéressé ne soit pas un résident de la Belgique au moment de son engagement par un des employeurs visés à la disposition. Cette disposition ne se base plus sur le critère de la nationalité mais bien sur le critère de résidence de manière à éliminer un risque éventuel de discrimination à l'égard des contribuables belges ou des résidents de ' pays limitrophes '.

Cette disposition établit toutefois une distinction entre le personnel engagé en Belgique (à savoir les personnes qui sont des résidents de la Belgique au moment de leur engagement) et le personnel engagé à l'étranger. Seules les rémunérations payées à cette dernière catégorie des membres du personnel sont exonérées d'impôt en Belgique compte tenu de l'absence de lien objectif de ce personnel avec la Belgique.

[...]

[...] Dans la mesure où la nouvelle disposition vise uniquement le personnel engagé à l'étranger à l'exclusion du personnel engagé en Belgique, il ne devrait, en principe, pas y avoir de double exonération. Toutefois, les dispositions fiscales contenues dans les divers accords de coopération technique ne sont pas rédigées de manière uniforme. Afin d'éviter tout double emploi, un alinéa 2 est dès lors ajouté à l'article 230, alinéa 1er, 3°, CIR 92. Celui-ci prévoit que l'exonération ne s'applique pas aux rémunérations qui sont exonérées d'impôt dans l'État où les activités sont exercées en vertu d'une convention de coopération au développement » (ibid., pp. 6-10).

B.7.1. La disposition en cause vise à instaurer un régime d'exonération des rémunérations versées par des institutions et associations actives dans le domaine de la coopération au développement, qui sont également bénéficiaires d'un régime de réduction d'impôt sur les libéralités effectuées à leur profit, conformément à l'article 14533, § 1er, alinéa 1er, 2°, du CIR 1992.

B.7.2. En exigeant que le bénéficiaire des rémunérations soit recruté directement dans l'État où sont exercées les activités de coopération au développement de l'association, la disposition en cause réserve le bénéfice de cette exonération au personnel local, engagé dans le pays où sont exercées les activités de coopération au développement.

Cette mesure participe donc aux objectifs poursuivis par la coopération belge au développement qui, conformément à l'article 3 de la loi du 19 mars 2013 « relative à la Coopération belge au Développement », a pour objectif général le développement humain durable et entreprend, pour atteindre cet objectif, des actions qui « contribuent à une croissance économique durable et inclusive pour une amélioration des conditions de vie de la population dans les pays en développement et à leur développement socioéconomique et socioculturel, afin d'éradiquer la pauvreté, l'exclusion et les inégalités ».

Eu égard aux objectifs de la coopération au développement et au fait que le bénéfice de l'exonération ne concerne que des rémunérations versées par des institutions qui assistent les pays en développement et qui sont agréées comme telles, il est justifié et proportionné de réserver le bénéfice de cette exonération au personnel local qui, dès lors qu'il est directement recruté dans le pays en développement, peut ainsi, par cette activité rémunérée par un employeur visé à l'article 14533, § 1er, alinéa 1er, 2°, du CIR 1992, participer à la croissance économique durable que poursuit nécessairement ce dernier en sa qualité d'institution agréée dans le domaine de la coopération au développement.

B.8. Pour le surplus, il appartient au juge a quo d'interpréter la notion de « recrutement direct » à l'aune de l'objectif poursuivi par la disposition en cause et de décider si et dans quelle mesure le système de recrutement, au niveau mondial, organisé par un employeur tel que la partie demanderesse devant le juge a quo, peut correspondre à cette notion.

B.9. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

Décision
Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

En ce qu'il subordonne l'exonération des rémunérations qu'il prévoit à la condition que le bénéficiaire ait été recruté directement dans l'État où sont exercées les activités visées, l'article 230, alinéa 1er, 3°, b), du Code des impôts sur les revenus 1992 ne viole pas 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 20 janvier 2022.

Le greffier, Le président,

P.-Y. Dutilleux P. Nihoul