

Numéro du rôle : 3781
Arrêt n° 125/2006 du 28 juillet 2006

A R R E T

En cause : la question préjudicielle concernant l'article 42, § 1er, alinéa 2, de la loi du 26 mars 1999 relative au plan d'action belge pour l'emploi 1998 et portant des dispositions diverses, avant son remplacement par l'article 404 de la loi-programme (I) du 24 décembre 2002, posée par le Tribunal de première instance de Louvain.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents A. Arts et M. Melchior, et des juges P. Martens, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Moerman et J. Spreutels, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président A. Arts,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par jugement du 16 septembre 2005 en cause de M. Roosen contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 10 octobre 2005, le Tribunal de première instance de Louvain a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 42, § 1er, alinéa 2, de la loi du 26 mars 1999 relative au plan d'action belge pour l'emploi 1998 et portant des dispositions diverses, tel qu'il était rédigé avant sa modification par l'article 404 de la loi-programme (I) du 24 décembre 2002, viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution coordonnée en ce que les travailleurs auxquels l'employeur attribue une option sur actions sont imposés de la même manière, qu'ils aient ou non la possibilité d'exercer l'option ? ».

M. Roosen, demeurant à 3210 Lubbeek-Linden, Hertoglaan 31, et le Conseil des ministres ont introduit chacun un mémoire et un mémoire en réponse.

A l'audience publique du 21 juin 2006 :

- a comparu Me S. Van Eetveldt, avocat au barreau de Bruxelles, *loco* Me K. Geerts, avocat au barreau de Louvain, pour M. Roosen;

- les juges-rapporteurs A. Alen et J. Spreutels ont fait rapport;

- l'avocat précité a été entendu;

- l'affaire a été mise en délibéré.

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

II. *Les faits et la procédure antérieure*

Le demandeur devant la juridiction *a quo* fut imposé en 2003 (pour l'exercice d'imposition 2002) sur le montant déclaré d'options sur actions qu'il avait reçues en 2001 en tant que travailleur salarié. Ces options pouvaient être exercées à partir du 26 mars 2004. En cas de licenciement, la partie de ces options qui pouvait être exercée au moment du licenciement pouvait encore être effectivement exercée dans les nonante jours du licenciement.

Le demandeur fut licencié le 31 janvier 2002, mais, étant donné que les options ne pouvaient pas encore être exercées à ce moment, celles-ci se sont éteintes. En vertu de l'article 42, § 1er, de la loi du 26 mars 1999, les options sur actions constituaient au point de vue fiscal un revenu professionnel imposable, puisque les options sont réputées attribuées le soixantième jour qui suit la date de l'offre, qu'elles puissent ou non être exercées effectivement par le contribuable. Le montant de ces options a fait l'objet d'une imposition correcte, mais, en réalité, le demandeur a été imposé sans avoir bénéficié d'un avantage financier et même sans avoir eu la possibilité d'obtenir un avantage financier, étant donné que l'option ne pouvait être exercée qu'à partir du 26 mars 2004. Le directeur régional a rejeté la réclamation introduite par le demandeur. Celui-ci a ensuite déposé une requête contradictoire auprès du Tribunal de première instance.

Le Tribunal rappelle que le principe d'égalité peut être violé lorsque l'on traite de la même manière des personnes qui se trouvent dans des situations différentes. La disposition litigieuse a pour effet que le demandeur, qui n'a jamais eu la possibilité, pour des raisons indépendantes de sa volonté, de retirer un avantage financier d'une option qui lui a été attribuée, parce que cette option n'a pu être exercée, est traité de la même manière que le contribuable qui a effectivement pu exercer l'option. Le Tribunal estime que cela justifie qu'une question préjudicielle soit posée.

III. *En droit*

- A -

Position du Conseil des ministres

A.1. Le Conseil des ministres commente tout d'abord certains éléments de fait de l'instance principale et cite abondamment les travaux préparatoires de la disposition litigieuse. Selon le Conseil des ministres, il n'y a aucune discrimination. En effet, au moment imposable, à savoir le soixantième jour suivant l'offre, tous les intéressés se trouvent dans la même situation et sont traités de manière égale. Ils ont en effet explicitement choisi de participer au plan d'option, en se fondant sur leur connaissance de l'entreprise et en tenant compte de l'impôt forfaitaire à payer, partant du principe qu'ils pourront acquérir une plus-value par la levée de l'option, qui sera quant à elle exonérée d'impôt.

A.2. Le Conseil des ministres rappelle les principes du régime fiscal applicable à l'exercice d'imposition en question et rejette les références à la jurisprudence portant sur le traitement d'options sur actions attribuées avant le 1er janvier 1999. Le système régi par la disposition litigieuse prévoit que le contribuable est imposé sur son « bénéfice potentiel » qui a existé lors de l'attribution des options. Il s'agit donc d'un impôt sur le bénéfice que le travailleur pourrait réaliser par suite de sa participation à un plan d'option sur actions. L'option a toujours une certaine valeur qui dépend de la valeur des actions sur lesquelles portent ces options. Il s'agit dès lors d'un avantage de toute nature obtenu dès l'attribution de l'option, que l'option soit levée ou non. Cet avantage est soumis à un impôt (forfaitaire) raisonnable. En outre, les bénéficiaires peuvent refuser l'offre d'option. Si l'option est exercée, les avantages qui en découlent ne sont pas des revenus professionnels imposables, pour autant que les options ne soient pas affectées à l'exercice d'une activité professionnelle.

Le Conseil des ministres souligne qu'en égard au faible taux de base de 15 p.c. et au taux préférentiel de 7,5 p.c., le régime est très raisonnable, alors qu'une plus-value substantielle et non taxée peut être réalisée lorsque les options sont exercées. Il n'existe aucune certitude quant à la réalisation d'une plus-value, mais l'intéressé pèse le pour et le contre de sa décision de souscrire ou non au plan d'option; il doit donc être conscient du fait qu'il ne s'agit que d'un bénéfice potentiel.

A.3. La fiction légale selon laquelle les options sont réputées attribuées le soixantième jour suivant la date de l'offre sans égard à d'éventuelles conditions suspensives ou résolutoires, a pour conséquence qu'un même système est appliqué aux contribuables qui se trouvent dans la même situation au moment de l'imposition, puisque tous les travailleurs disposent de la même chance de gain au moment où ils acceptent l'offre. Le simple fait de ne pas avoir eu ensuite la possibilité d'exercer effectivement l'option, même pour des raisons indépendantes de la volonté, n'y change rien. Le système offre la sécurité juridique requise aux bénéficiaires, pour lesquels, au moment imposable d'acceptation du plan d'option, la possibilité de faire du bénéfice existe effectivement et est évaluée en tant que telle. Ce système garantit en outre l'égalité juridique dans l'application. En d'autres termes, la fiction juridique crée une égalité fiscale.

Le Conseil des ministres ajoute pour autant que nécessaire que les contribuables qui obtiennent l'option sans conditions peuvent aussi se trouver dans une situation où ils ne veulent ou ne peuvent effectivement exercer leur droit d'acquisition.

A.4. Le Conseil des ministres reconnaît que la loi-programme du 24 décembre 2002 a renversé la présomption de l'article 42, § 1er, alinéa 2, de la loi du 26 mars 1999, de sorte qu'il est actuellement présumé que l'option a été refusée, sauf si le bénéficiaire l'a acceptée expressément avant l'échéance du délai de soixante jours. En droit comme en fait, cette modification législative n'est pas pertinente, d'une part, parce que la nouvelle réglementation n'était pas en vigueur au cours de l'exercice d'imposition 2002 et, d'autre part, parce que l'intéressé a accepté le plan d'option dans le délai de soixante jours, de sorte qu'il aurait toujours été imposé au moment de l'attribution des options.

A.5. Pour le Conseil des ministres, la question préjudicielle appelle dès lors une réponse négative.

Position du demandeur devant la juridiction a quo

A.6. Le demandeur devant la juridiction *a quo* souligne que depuis le 1er janvier 1999, du fait de l'insertion de la disposition litigieuse, l'avantage d'une option sur actions - le droit d'acheter durant une période déterminée (période d'exercice) un nombre déterminé d'actions ou, à l'occasion de l'augmentation du capital d'une société, de souscrire à un nombre déterminé d'actions à un prix déterminé ou déterminable (le prix d'exercice) - est imposé forfaitairement au moment où l'option est attribuée au membre du personnel. Les gains effectivement réalisés par la suite, lors de la levée de l'option et de la négociation des actions, ne constituent plus des revenus professionnels imposables. Le moment imposable est déterminé sur la base d'une fiction, l'option étant réputée attribuée le soixantième jour qui suit la date de l'offre écrite d'un plan d'option sur actions au bénéficiaire, qui devait expressément refuser afin d'éviter l'imposition.

Cette partie n'aperçoit pas pourquoi la personne qui, pour des raisons indépendantes de sa volonté, ne peut exercer l'option et ne peut dès lors en retirer un avantage financier doit néanmoins payer un impôt sur le revenu qu'elle n'a jamais réalisé. A son estime, cette imposition est contraire aux principes de base de l'impôt sur les revenus en Belgique, qui prend pour base imposable le revenu net total et se fonde dès lors sur la réalité, et non sur une fiction juridique. La définition fiscale de l'« attribution » dans la disposition litigieuse semble contraire à la réalité, sur la base de laquelle l'option sur actions n'est attribuée que lorsque le contribuable peut effectivement exercer son option. Il a déjà été considéré, dans la jurisprudence, que l'attribution de l'option sur actions n'a lieu qu'au moment où l'option peut être effectivement exercée.

A.7. Le demandeur soutient la thèse selon laquelle les contribuables sont effectivement traités différemment au point de vue fiscal selon qu'ils reçoivent une option assortie ou non de conditions et selon qu'ils peuvent dès lors exercer ou non cette option. Le principe d'égalité fiscale est méconnu en tant que ceux qui ne peuvent lever une option pour des raisons indépendantes de leur volonté - et qui ne peuvent donc en retirer un bénéfice - doivent également payer un impôt sur des revenus qu'ils n'ont jamais acquis. Selon lui, la violation du principe d'égalité fiscale réside dès lors dans la définition uniforme de la notion d'« attribution » pour tous les contribuables. Le traitement fiscal est le même pour chacun, quel que soit le risque, alors que, dans les faits, seuls certains pourront en retirer un avantage financier.

A.8. Selon cette partie, le Conseil des ministres méconnaît la réalité lorsqu'il affirme que tout travailleur est libre de souscrire à l'offre d'options émanant de l'employeur et peut par conséquent librement évaluer tous les risques et les inconvénients, de sorte que la fiction juridique litigieuse de l'imposition d'un « bénéfice potentiel », librement évaluable par le contribuable, de l'option qui est censée attribuée, au point de vue fiscal, le soixantième jour qui suit la date de l'offre, ne poserait aucun problème. Dans la culture d'entreprise anglo-saxonne surtout, la pression exercée pour que de telles options soient acceptées est très forte, de sorte qu'il ne saurait être question d'une égalité devant un « bénéfice potentiel ».

A.9. Le demandeur souligne également que, par suite de la loi-programme du 24 décembre 2002, l'impôt peut être reporté jusqu'à la levée de l'option et que le montant de l'avantage imposable est alors le même pour chacun, alors que l'avantage effectif sera différent pour chacun. La notion d'« attribution » est ainsi définie en fonction de la réalisation effective des options et respecte l'égalité fiscale.

A.10. Le demandeur devant la juridiction *a quo* invite la Cour à répondre à la question préjudicielle par l'affirmative.

- B -

B.1. La question préjudicielle a pour objet de demander à la Cour si l'article 42, § 1er, alinéa 2, de la loi du 26 mars 1999 relative au plan d'action belge pour l'emploi 1998 et portant des dispositions diverses, dans sa version originelle, est compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution en ce que les travailleurs auxquels l'employeur attribue une option sur actions sont imposés de la même manière, qu'ils aient ou non la possibilité d'exercer l'option.

B.2. L'article 42, § 1er, de ladite loi du 26 mars 1999, tel qu'il est applicable au litige soumis au juge *a quo*, était libellé comme suit :

« Les avantages de toute nature obtenus en raison ou à l'occasion de l'activité professionnelle du bénéficiaire, sous forme d'attribution gratuite ou non d'option constituent, dans le chef de celui-ci, un revenu professionnel qui est imposable, lorsqu'il ne l'a pas affectée à l'exercice de son activité professionnelle, au moment de l'attribution de cette option.

L'option est, au point de vue fiscal, censée attribuée le soixantième jour qui suit la date de l'offre, même si l'exercice de l'option est soumis à des conditions suspensives ou résolutoires, à moins que le bénéficiaire n'ait, avant l'expiration de ce délai, notifié par écrit à l'offrant son refus d'accepter l'offre ».

La question préjudicielle concerne l'alinéa 2 avant son remplacement, avec effet au 10 janvier 2003, par l'article 404 de la loi-programme (I) du 24 décembre 2002 (*Moniteur belge*, 31 décembre 2002). A l'heure actuelle, cet alinéa 2 énonce :

« Lorsque le bénéficiaire a accepté l'offre par écrit au plus tard le soixantième jour qui suit la date de l'offre, l'option est, au point de vue fiscal, censée attribuée ce soixantième jour, même si l'exercice de l'option est soumis à des conditions suspensives ou résolutoires. Le bénéficiaire qui n'a pas notifié par écrit, avant l'expiration de ce délai, son acceptation de l'offre, est censé avoir refusé l'offre ».

B.3. La loi du 26 mars 1999 relative au plan d'action belge pour l'emploi 1998 et portant des dispositions diverses instaure un nouveau régime fiscal pour les options sur actions. Le traitement fiscal des options sur actions en vigueur jusqu'alors s'était avéré insuffisant. Tout d'abord, les conditions d'application du cadre légal spécifique étaient d'une sévérité telle que

le régime était peu appliqué dans la pratique. En outre, il régnait une grande insécurité juridique concernant le traitement fiscal des options sur actions qui ne relevaient pas de ce régime (*Doc. parl.*, Chambre, 1998-1999, n° 1912/8, p. 2).

B.4. L'article 42 de la loi du 26 mars 1999 fixe le statut fiscal des avantages de toute nature obtenus en raison ou à l'occasion de l'activité professionnelle du bénéficiaire, sous forme d'attribution - gratuite ou non - d'option. Le législateur entendait ainsi offrir la sécurité juridique souhaitée concernant le statut fiscal de ces options, comme il ressort des travaux préparatoires cités en B.3.

L'alinéa 2 dudit article détermine le moment où l'option est censée attribuée au point de vue fiscal, à savoir le soixantième jour qui suit la date de l'offre. La présomption légale d'attribution au jour ainsi défini s'applique, selon ces dispositions, même si l'exercice de l'option est soumis à des conditions suspensives ou résolutoires, si bien que les bénéficiaires sont imposés de la même manière, qu'ils aient ou non la possibilité d'exercer l'option.

B.5. Les règles constitutionnelles de l'égalité et de la non-discrimination s'opposent à ce que soient traitées de manière identique, sans qu'apparaisse une justification raisonnable, des catégories de personnes se trouvant dans des situations qui, au regard de la mesure considérée, sont essentiellement différentes. 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 est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.

La Cour doit dès lors vérifier s'il existe une justification raisonnable pour le traitement fiscal égal de tous les travailleurs auxquels l'employeur attribue une option sur actions, qu'ils aient ou non la possibilité d'exercer l'option.

B.6. Les avantages de toute nature obtenus en raison ou à l'occasion de l'activité professionnelle du bénéficiaire, sous forme d'attribution - gratuite ou non - d'option, constituent un revenu professionnel qui est imposable, lorsque le bénéficiaire n'a pas affecté cette option à l'exercice de son activité professionnelle, au moment de son attribution. Le bénéficiaire est réputé avoir accepté l'offre qui lui a été faite s'il n'a pas notifié par écrit son refus à l'offrant avant l'expiration des soixante jours suivant la date de l'offre. Dans ce cas, l'option est censée attribuée le soixantième jour. Lors des travaux préparatoires, il a été souligné :

« Le [projet] prévoit une taxation raisonnable des avantages de toute nature que sont les options, de façon à ce que toutes les parties, tant le contribuable que l'Etat, y gagnent. Pour le contribuable, le traitement fiscal des options devient transparent et prédictible; l'Etat est certain de percevoir des recettes fiscales correctes » (*Doc. parl.*, Chambre, 1998-1999, n° 1912/8, p. 3).

Le régime fiscal applicable à l'attribution d'options conduit à ce que l'effet négatif de l'imposition immédiate de l'avantage obtenu sous forme d'option sur actions, au moment de son attribution, prévue par l'article 42, § 1er, de la loi du 26 mars 1999 - du reste au taux avantageux fixé à l'article 43, §§ 5 et 6, de la même loi - est indissociable de la non-imposition de tous les avantages directs ou indirects qui peuvent résulter de l'option accordée, une mesure prévue par l'article 42, § 2, de ladite loi. Dans l'exposé des motifs, il a été dit à ce propos :

« Dans un souci de sécurité juridique, mais sans vouloir porter par cela un jugement sur le régime fiscal de ces avantages dans l'état actuel du droit commun, ce principe de non-imposition est expressément affirmé.

[...]

Dans le texte proposé par le Conseil d'Etat, a été ajouté le principe d'exonération des avantages obtenus à l'occasion de l'aliénation d'une option car dans cette situation, l'avantage a également été imposé de manière définitive au moment de l'attribution de l'option » (*Doc. parl.*, Chambre, 1998-1999, n° 1912/1, p. 26).

B.7. Le risque lié au régime fiscal, du fait de l'imposition de l'attribution d'une option qui ne pourra peut-être jamais être exercée, ne peut être ignoré du bénéficiaire, étant donné qu'il découle expressément du texte de l'alinéa 2 de l'article 42, § 1er. En effet, il en ressort

que la présomption légale d'attribution s'applique même si l'exercice de l'option est soumis à des conditions suspensives ou résolutoires.

La section de législation du Conseil d'Etat, qui a proposé la rédaction de la disposition en cause, a en outre souligné à suffisance la nature de l'avantage que constitue l'option ainsi que les effets (également fiscaux) de son attribution :

« Les principes qui sous-tendent le projet sont donc la confirmation pure et simple du droit commun : l'attribution gratuite de l'option en raison ou à l'occasion d'une activité professionnelle constitue un avantage taxable au titre de revenus professionnels au moment de son octroi, et le seul problème est de quantifier cet avantage. A partir du moment où elle lui a été attribuée, l'option fait partie du patrimoine privé de la personne physique bénéficiaire; dès lors, l'exercice de l'option et la réalisation ultérieure d'une plus-value sur les actions constituent des actes de gestion normale d'un patrimoine privé qui échappent à l'impôt conformément au droit commun » (*Doc. parl.*, Chambre, 1998-1999, n° 1912/1, p. 104).

Les travaux préparatoires ont également souligné le risque (fiscal) potentiel résultant de l'attribution d'une option sur actions (*Doc. parl.*, Chambre, 1998-1999, n° 1912/8, p. 5).

Il s'ensuit que le bénéficiaire peut savoir que l'acceptation même tacite de l'offre - avant la modification par la loi-programme (I) du 24 décembre 2002 - comporte un risque et qu'il devra, le cas échéant, assumer les conséquences de la perte d'un élément d'actif en cas d'impossibilité d'exercer effectivement l'option.

B.8. Enfin, force est de constater qu'il est loisible au bénéficiaire de refuser l'offre et d'ainsi renoncer au régime fiscal avantageux auquel est soumise l'attribution d'options sur actions. Lorsque son attention a été attirée sur le risque fiscal potentiel lié à l'attribution des options sur actions, le ministre des Finances a également rappelé que le travailleur n'était pas obligé d'accepter une telle option (*Doc. parl.*, Chambre, 1998-1999, n° 1912/8, p. 5, et Sénat, 1998-1999, n° 1282/4, p. 6). Ni la circonstance que l'acceptation est présumée si le bénéficiaire n'a pas, dans les soixante jours suivant l'offre, notifié par écrit à l'offrant son refus d'accepter l'offre, ni le fait que pareil refus irait à rebours d'une certaine culture d'entreprise, ne portent atteinte au caractère volontaire de l'acceptation de l'offre qui conduit

à l'attribution de l'option et à son imposition. La circonstance que la loi-programme (I) du 24 décembre 2002 a instauré une présomption de refus de l'offre, si le bénéficiaire n'a pas notifié par écrit à l'offrant l'acceptation de cette offre, n'est pas de nature à priver la présomption légale présentement en cause de son caractère raisonnable.

B.9. L'objectif poursuivi par le législateur d'offrir la sécurité juridique concernant le statut fiscal de l'attribution d'options sur actions, le régime fiscal avantageux, la connaissance suffisante des effets potentiels de leur attribution et le caractère volontaire de l'acceptation de l'offre constituent une justification raisonnable suffisante de l'identité de traitement à laquelle sont soumis tous les travailleurs auxquels l'employeur attribue une option sur actions, qu'ils aient ou non la possibilité d'exercer l'option.

B.10. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 42, § 1er, alinéa 2, de la loi du 26 mars 1999 relative au plan d'action belge pour l'emploi 1998 et portant des dispositions diverses, avant son remplacement par l'article 404 de la loi-programme (I) du 24 décembre 2002, ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution.

Ainsi prononcé en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 28 juillet 2006.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

A. Arts