

Numéro du rôle : 4813
Arrêt n° 87/2010 du 8 juillet 2010

A R R E T

---

*En cause* : la question préjudicielle relative à l'article 23 de la Convention entre la Belgique et le Canada tendant à éviter les doubles impositions et à régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu, signée à Ottawa le 29 mai 1975, posée par le Tribunal de première instance de Liège.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents M. Melchior et M. Bossuyt, et des juges R. Henneuse, E. De Groot, A. Alen, J.-P. Snappe et J. Spreutels, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président M. Melchior,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\*   \*   \*

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

Par jugement du 10 décembre 2008 en cause de Simonne Mulkers contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 26 novembre 2009, le Tribunal de première instance de Liège a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 23 de la Convention belgo-canadienne préventive de double imposition du 29 mai 1975, lue en combinaison avec l'article 285 du CIR92, viole-t-il les articles 10, 11, 170, 172 et 191 de la Constitution, en ce que ces articles précisent :

Pour ce qui concerne les revenus de capitaux et biens mobiliers et pour ce qui concerne les revenus divers visés à l'article 90, 5° à 7°, une quotité forfaitaire d'impôt étranger est imputée sur l'impôt lorsque ces revenus ont été soumis à l'étranger à un impôt analogue à l'impôt des personnes physiques, à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des non-résidents, et lorsque lesdits capitaux et biens sont affectés en Belgique à l'exercice de l'activité professionnelle, alors que l'article 23 de la Convention précise que les Etats doivent organiser un régime d'exemption ou d'imputation sans autoriser de critère de distinction entre la personne ayant affecté le capital à son activité professionnelle et celle ne l'ayant pas affecté à son activité professionnelle ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- Simonne Mulkers, demeurant à 4000 Liège, boulevard d'Avroy 3/41;
- le Conseil des ministres.

A l'audience publique du 15 juin 2010 :

- ont comparu :

. Me J. Servranckx, avocat au barreau de Bruxelles, *loco* Me C. Halet, avocat au barreau de Liège, pour Simonne Mulkers;

. Me V. Colson *loco* Me B. Lespire, avocats au barreau de Liège, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs J. Spreutels et E. De Groot ont fait rapport;
- les avocats précités ont été entendus;
- l'affaire a été mise en délibéré.

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

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

Simonne Mulkers, résidente belge, a perçu en 1999, 2001 et 2003 des revenus mobiliers d'origine canadienne et a contesté la taxation de ces revenus par l'administration fiscale belge en faisant valoir que les intérêts en cause avaient été payés et imposés au Canada. Devant le juge *a quo*, elle semble admettre la position de l'administration mais soulève la question de la constitutionnalité de l'article 23 de la Convention entre la Belgique et le Canada tendant à éviter les doubles impositions et à régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu, signée à Ottawa le 29 mai 1975.

Le juge *a quo* estime que la situation en cause est régie par l'article 23, paragraphe 1, sous b), de ladite Convention dès lors que Simone Mulkers a perçu des intérêts versés par une société canadienne; il constate que cette disposition prévoit, en ce qui concerne les intérêts, que la quotité forfaitaire d'impôt étranger (ci-après : QFIE) prévue par la législation belge est imputée, dans les conditions et au taux prévus par cette législation, sur l'impôt belge afférent auxdits revenus et qu'en application de l'article 285 du Code des impôts sur les revenus 1992, pareille imputation ne se conçoit que lorsque les capitaux sont affectés en Belgique à l'exercice de l'activité professionnelle. Il en déduit qu'aucune imputation ne peut être effectuée par les personnes n'ayant pas affecté ces revenus à leur activité professionnelle, ce qui, selon Simone Mulkers, aboutirait à traiter différemment les contribuables ayant des revenus privés et ceux affectant leurs capitaux à une activité professionnelle.

Il adresse dès lors à la Cour la question préjudicielle reproduite plus haut.

## III. *En droit*

- A -

### *Quant à l'objet de la question préjudicielle*

A.1.1. Le Conseil des ministres déduit des motifs du jugement *a quo* que la question préjudicielle porte sur l'article 23, paragraphe 1, sous b), de la Convention entre la Belgique et le Canada tendant à éviter les doubles impositions et à régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu, signée à Ottawa le 29 mai 1975; il indique que la quotité forfaitaire d'impôt étranger (ci-après : QFIE) est celle visée par l'article 285 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992), dans la rédaction qui lui a été donnée en vertu de la loi du 7 décembre 1988 portant réforme de l'impôt sur les revenus et modification des taxes assimilées au timbre.

A.1.2. Le Conseil des ministres indique que la Convention en cause a été approuvée par la loi du 26 juillet 1976, de sorte que la question préjudicielle est recevable.

### *Quant au fond*

A.2. S. Mulkers fait valoir que le libellé de l'article 23, paragraphe 1, sous b), de la Convention préventive de double imposition du 29 mai 1975, qui est une norme supranationale, ne prévoit aucune possibilité pour les Etats d'organiser un système de déductibilité propre à une affectation professionnelle ou non des capitaux dans l'Etat contractant. En distinguant suivant que les capitaux sont affectés ou non à l'activité professionnelle du contribuable, la loi crée une différence de traitement entre les contribuables belges que le législateur n'a pas

justifiée. Le système de quotité forfaitaire d'impôt étranger organisé pour les activités de nature professionnelle, alors qu'il n'est pas organisé lorsque le contribuable n'a pas d'activité professionnelle, ne repose sur aucun critère de distinction objectif proportionné. En effet, il n'existe aucune raison de distinguer les ressortissants belges percevant des intérêts en provenance du Canada en fonction du fait que ces ressortissants ont ou non affecté les capitaux à leur activité professionnelle. La marge d'appréciation dont dispose le législateur belge ne lui permet pas d'établir, sans la justifier, une différence de traitement fondée sur la nature des revenus et plus spécifiquement l'affectation qui en est faite en Belgique. Il convient dès lors de donner une réponse positive à la question préjudicielle.

A.3. Le Conseil des ministres soutient à titre principal que la question préjudicielle est irrecevable faute d'objet ou appelle une réponse négative dès lors que la disposition visée dans la question n'est pas celle qui pourrait générer une discrimination et est, en tout état de cause, justifiée de manière raisonnable.

Il rappelle l'arrêt n° 19/2006 du 1er février 2006 (B.3.2) et soutient que la Convention n'édicte aucune règle quant à la question de l'imputation (ou non) de la QFIE mais se borne à renvoyer à la législation belge aussi bien lorsque les revenus de capitaux ont été perçus au Canada que dans l'hypothèse où ils auraient été perçus en Belgique. Contrairement à ce qu'écrit le juge *a quo*, l'article 23 de la Convention ne précise pas que les États doivent organiser un régime d'exemption ou d'imputation sans autoriser de critère de distinction suivant l'affectation ou non du capital à l'activité professionnelle mais il se borne à requérir l'octroi de la QFIE telle qu'elle est prévue par la loi belge, selon les taux et conditions fixés par celle-ci. Un arrêt de la Cour de cassation du 16 juin 2000 en a décidé ainsi à propos d'une disposition analogue de la Convention belgo-néerlandaise. La question est sans objet en ce qu'elle porte sur l'article 23, compte tenu de l'article 285 du CIR 1992 qui a précisément égard à un critère de distinction fondé sur l'affectation du capital à l'activité professionnelle. Le Conseil des ministres estime donc que l'article 23, paragraphe 1, sous b), de la Convention, lu en combinaison avec l'article 285 du CIR 1992, ne viole pas le principe d'égalité et de non-discrimination et rappelle que l'arrêt n° 19/2006 a décidé, notamment, qu'une disposition analogue n'entraînait pas de conséquences disproportionnées, car, même lorsque l'Etat de la source prélève également un impôt sur les intérêts, comme l'article 11, paragraphe 2, de la Convention l'y autorise, il ne peut le faire qu'à hauteur de 15 p.c. du montant net des intérêts imposés.

A.4.1. A titre subsidiaire, le Conseil des ministres soutient que la question préjudicielle, à supposer qu'elle porte sur l'article 285 du CIR 1992 indépendamment de l'article 23, paragraphe 1, sous b), de la Convention, appelle une réponse négative dès lors que cette disposition n'est pas celle qui pourrait générer une discrimination et que, en tout état de cause, le traitement différencié est raisonnablement justifié. La différence de traitement en cause trouve en effet son origine dans une autre disposition, fondée sur une justification objective et raisonnable, n'ayant pas de conséquences disproportionnées. Il rappelle les différences qui distinguent le régime fiscal des revenus mobiliers suivant que les capitaux auxquels ils se rapportent ont été affectés ou non à l'exercice de l'activité professionnelle du bénéficiaire. Ainsi, les intérêts tirés de capitaux privés ressortissent à la catégorie des « revenus de capitaux et biens mobiliers » et sont taxés à ce titre tandis que les intérêts de capitaux affectés à l'activité professionnelle sont considérés comme des « revenus professionnels » en vertu de l'article 37 du CIR 1992 et sont taxés au titre de revenus professionnels. Les premiers sont soumis au régime du précompte mobilier libératoire et ne doivent donc pas être nécessairement déclarés, conformément à l'option consacrée par l'article 313 du CIR 1992, alors que les revenus de capitaux investis dans l'activité professionnelle doivent impérativement être déclarés, à défaut de caractère libératoire lié au paiement du précompte mobilier. Ces derniers sont soumis à l'impôt global, alors que les revenus de capitaux privés font l'objet d'une taxation à un taux distinct correspondant au taux du précompte mobilier ou au taux global si celui-ci est inférieur au taux distinct. Jusqu'à la loi de réforme du 7 décembre 1988, le bénéficiaire de revenus de capitaux privés pouvait procéder à un calcul d'opportunité afin que soit mentionnée dans la déclaration la quotité idéale de revenus mobiliers, à savoir celle permettant de bénéficier de l'imputation des éléments non remboursables et de récupérer concomitamment l'éventuel précompte mobilier retenu à la source. Enfin, la détermination du revenu mobilier net imposable afférent à ces capitaux privés ne prévoit pas l'incorporation de la QFIE dès lors que l'article 22 du

CIR 1992 ne reprend pas celle-ci parmi les éléments intervenant dans la base imposable. En revanche, s'agissant de capitaux ayant reçu une affectation professionnelle et dont les revenus sont, à ce titre, considérés comme des revenus professionnels, l'article 37, alinéa 2, du CIR 1992 prévoit que « les revenus nets [...] comprennent [...] la quotité forfaitaire d'impôt étranger ».

A.4.2. Selon le Conseil des ministres, l'article 285 du CIR 1992 prévoit l'imputation d'une QFIE si, notamment, les capitaux en cause sont affectés à l'exercice d'une activité professionnelle et l'article 123 de l'arrêté royal d'exécution du CIR 1992 ne prévoit une imputation de la QFIE que si elle se rapporte à des revenus concourant à la constitution de la base imposable.

Dès lors, la liaison entre l'imputation de la QFIE et l'affectation des capitaux à l'exercice d'une activité professionnelle résulte de ce que le législateur a estimé que lorsque des capitaux - ainsi d'ailleurs que des biens immobiliers - sont affectés à l'exercice d'une activité professionnelle, les revenus découlant de ces capitaux (et biens immobiliers) devaient être considérés comme des revenus professionnels (article 37 du CIR 1992); en fonction de ce critère de distinction, le revenu subit le régime prévu pour l'imposition des revenus mobiliers ou le régime prévu pour l'imposition des revenus professionnels, notamment sur le plan de l'imputation de la QFIE

Le Conseil des ministres se réfère aux travaux préparatoires de la loi de 1988 qui, en ce qui concerne cette condition d'imputation de la QFIE, indiquent que le législateur souhaitait éviter que des revenus mobiliers soient déclarés uniquement pour obtenir une restitution du précompte mobilier retenu et voulait supprimer l'avantage éventuel qu'il y avait à déclarer de tels revenus lorsque le taux d'imposition est inférieur à l'impôt perçu à la source par voie de précompte. La suppression de la QFIE dans le chef des particuliers est donc à mettre en corrélation avec le caractère libérateur du précompte mobilier.

De plus, en raison de son caractère forfaitaire, la QFIE permettait une imputation équivalente à la fraction visée à l'article 286 du CIR 1992, indépendamment du fait que l'impôt perçu dans l'Etat de la source pouvait être inférieur à 15 p.c., voire être quasi nul. Une utilisation abusive de l'article 285 du CIR 1992 (ancien article 187 du CIR 1964) a donné lieu à des poursuites judiciaires (affaires « QFIE Italie », « QFIE Uruguay » et « QFIE Corée ») qui ont reflété l'importance, dans le chef de l'Etat belge, des pertes subies en termes de recettes fiscales, alors que la loi du 7 décembre 1988 ne pouvait entraîner une augmentation du déficit du budget de l'Etat.

Dès lors que le régime fiscal applicable aux revenus de capitaux diffère de manière substantielle selon que les capitaux ont été affectés ou non à l'activité professionnelle et que cette différence ne porte pas seulement sur l'imputation ou non de la QFIE mais aussi sur la globalisation ou non des revenus de capitaux avec les autres revenus du contribuable, ainsi que sur l'incorporation ou non de la QFIE à la base imposable, avec pour conséquence l'augmentation du taux marginal d'imposition compte tenu de la progressivité de l'impôt, la différence de traitement en cause n'est pas discriminatoire : le critère de l'affectation professionnelle ou privée est justifié dans la mesure où la taxation des revenus consacrée par le CIR 1992 est établie sur la base de cette distinction et qu'il s'agit manifestement d'un critère objectif et raisonnable.

- B -

B.1. La Cour est interrogée sur l'article 23 de la Convention entre la Belgique et le Canada tendant à éviter les doubles impositions et à régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu, signée à Ottawa le 29 mai 1975, approuvée par la loi du 26 juillet 1976.

B.2. Il ressort de la question préjudicielle que celle-ci porte en réalité sur la loi portant approbation de la Convention en question.

Seules les lois par lesquelles un traité constituant de l'Union européenne ou la Convention européenne des droits de l'homme ou un protocole additionnel à cette Convention reçoit l'assentiment sont exclues de la compétence préjudicielle de la Cour (article 26, § 1*er bis*, de la loi spéciale du 6 janvier 1989).

La Cour ne peut utilement contrôler une loi d'assentiment à un traité sans impliquer dans son examen le contenu des dispositions pertinentes de ce traité.

B.3. Il ressort du jugement *a quo* que la Cour est interrogée sur la compatibilité avec les articles 10, 11, 170, 172 et 191 de la Constitution de l'article 23, paragraphe 1, sous b), de la Convention précitée, approuvée par la loi du 26 juillet 1976, lu en combinaison avec l'article 285 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992).

L'article 23 de la Convention dispose :

« 1. En ce qui concerne la Belgique, la double imposition est évitée de la manière suivante :

a) Lorsqu'un résident de la Belgique reçoit des revenus qui sont imposables au Canada conformément à la Convention et auxquels les dispositions des b), c) et d), ci-après ne sont pas applicables, la Belgique exempte de l'impôt ces revenus mais elle peut, pour calculer le montant de ses impôts sur le reste du revenu de ce résident, appliquer le même taux que si les revenus en question n'avaient pas été exemptés.

b) En ce qui concerne les dividendes imposables conformément à l'article X, paragraphe 2, et non exemptés d'impôt belge en vertu du d) ci-après, les intérêts imposables conformément à l'article XI, paragraphes 2 ou 7, les redevances imposables conformément à l'article XII, paragraphes 2 ou 7, et les revenus provenant d'une succession (estate) ou d'une fiducie (trust) et imposables conformément à l'article XXI, paragraphe 1, la quotité forfaitaire d'impôt étranger prévue par la législation belge est imputée, dans les conditions et au taux prévus par cette législation, sur l'impôt belge afférent auxdits revenus.

c) Lorsqu'un résident de la Belgique reçoit des revenus auxquels s'appliquent les dispositions de l'article XIII, paragraphes 3 ou 5, ou de l'article XXII et qui ont été imposés au Canada, le montant de l'impôt belge correspondant proportionnellement à ces revenus ne peut excéder celui qui serait perçu en vertu de la législation belge si lesdits revenus étaient imposables au titre de revenus professionnels réalisés et imposés à l'étranger.

d) Lorsqu'une société résidente de la Belgique a la propriété d'actions ou parts d'une société par actions, résidente du Canada et soumise dans cet Etat à l'impôt canadien sur ses revenus, les dividendes qui lui sont payés par cette dernière société et qui sont imposables au Canada conformément à l'article X, paragraphe 2, sont exemptés de l'impôt des sociétés en Belgique, dans la mesure où cette exemption serait accordée si les deux sociétés étaient résidentes de la Belgique.

e) Lorsque, conformément à la législation belge, des pertes subies dans un établissement stable situé au Canada par une entreprise exploitée par un résident de la Belgique ont été effectivement déduites des bénéfices de cette entreprise pour son imposition en Belgique, l'exemption prévue sub a), ne s'applique pas en Belgique aux bénéfices d'autres périodes imposables qui sont imputables à cet établissement stable, dans la mesure où ces bénéfices ont aussi été exemptés d'impôt au Canada en raison de leur compensation avec lesdites pertes.

2. En ce qui concerne le Canada, la double imposition est évitée de la manière suivante :

a) Sous réserve des dispositions existantes de la législation canadienne concernant l'imputation sur l'impôt dû au Canada de l'impôt payé dans un territoire en dehors du Canada et de toute modification ultérieure de ces dispositions n'en affectant pas le principe, et sans préjudice d'une déduction ou d'un allègement plus important prévu par la législation canadienne, l'impôt dû en Belgique, conformément à la législation belge et à la présente Convention, du chef de bénéfices, revenus ou gains provenant de Belgique est porté en déduction de tout impôt canadien dû en raison des mêmes bénéfices, revenus ou gains.

b) Sous réserve des dispositions existantes de la législation canadienne concernant la détermination du surplus exonéré d'une corporation étrangère affiliée et de toute modification ultérieure de ces dispositions n'en affectant pas le principe, une société qui est un résident du Canada peut aux fins de l'impôt canadien, déduire, lors du calcul de son revenu imposable, tout dividende reçu qui provient du surplus exonéré d'une corporation étrangère affiliée qui est un résident de la Belgique.

3. Aux fins du présent article, les bénéfices, revenus ou gains d'un résident d'un Etat contractant, qui sont imposables dans l'autre Etat contractant conformément à la présente Convention sont considérés comme provenant de cet autre Etat ».

L'article 285 du CIR 1992 dispose :

« Pour ce qui concerne les revenus de capitaux et biens mobiliers et pour ce qui concerne les revenus divers visés à l'article 90, 5° à 7°, une quotité forfaitaire d'impôt étranger est imputée sur l'impôt lorsque ces revenus ont été soumis à l'étranger à un impôt analogue à l'impôt des personnes physiques, à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des non-résidents, et lorsque lesdits capitaux et biens sont affectés en Belgique à l'exercice de l'activité professionnelle.

Par dérogation à l'alinéa 1er, une quotité forfaitaire d'impôt étranger n'est imputée, pour ce qui concerne les dividendes, que lorsqu'il s'agit de dividendes alloués ou attribués par des sociétés d'investissement, et dans la mesure où il est établi que ces dividendes proviennent de revenus qui satisfont aux conditions définies à l'alinéa 1er et à l'article 289 ».

B.4. La question préjudicielle porte sur la différence de traitement entre contribuables percevant des revenus mobiliers d'origine canadienne ayant fait l'objet d'une imposition au Canada suivant qu'ils affectent ou non les capitaux productifs de ces revenus à leur activité professionnelle : dès lors que l'article 23, paragraphe 1, sous b), de la Convention précitée renvoie aux conditions et taux prévus par la loi belge en ce qui concerne l'imputation de la quotité forfaitaire d'impôt étranger (ci-après : QFIE) sur l'impôt belge afférent auxdits revenus et que cette loi - en l'espèce, l'article 285 du CIR 1992 - subordonne cette imputation de la QFIE à l'affectation des capitaux productifs de ces revenus à l'exercice en Belgique de l'activité professionnelle du contribuable, les contribuables qui n'affectent pas lesdits revenus à l'exercice de leur activité professionnelle ne peuvent bénéficier de l'imputation de la QFIE.

B.5. Cette différence de traitement repose sur la destination que le contribuable réserve aux capitaux produisant les revenus en cause, ce qui constitue un critère objectif. La Cour doit toutefois examiner si ce critère est pertinent au regard de l'objectif de la disposition examinée.

B.6. Le rapport au Sénat relatif au projet de loi portant approbation de la Convention précise que la Convention s'inspire largement de la convention-type de l'OCDE, tout en soulignant que les rédacteurs de la Convention se sont cependant écartés de la convention-type lorsque la chose a été rendue nécessaire par les particularités des législations fiscales des deux Etats (*Doc. parl.*, Sénat, 1975-1976, n° 814/2, p. 2).

Le contrôle de la Cour impliquant l'examen du contenu des dispositions précitées de la Convention, la Cour doit tenir compte de ce qu'il ne s'agit pas d'un acte de souveraineté unilatéral mais d'une norme conventionnelle par laquelle la Belgique a pris un engagement de droit international à l'égard d'un autre Etat.

B.7. De même que les autres conventions préventives de la double imposition, la Convention belgo-canadienne du 29 mai 1975 a pour objectif premier de supprimer la double imposition internationale ou d'en atténuer les effets, ce qui implique que les Etats contractants renoncent, partiellement ou totalement, à exercer le droit que leur confère leur législation d'imposer certains revenus. La Convention règle donc la répartition du pouvoir d'imposition entre l'Etat de résidence du contribuable et l'Etat de la source des revenus, et ne crée pas de nouvelles obligations fiscales par rapport à leurs droits internes.

B.8. L'article 23 de la Convention du 29 mai 1975 n'est pas de nature, par lui-même, à établir une différence de traitement sur laquelle porte la question préjudicielle dès lors qu'en renvoyant aux conditions et au taux prévus par la loi belge, il assure un traitement égal à tous les contribuables auxquels les dispositions relatives à la QFIE sont applicables. Il n'en résulte pas, contrairement à ce que soutient le Conseil des ministres, que la question préjudicielle serait irrecevable faute d'objet dès lors que la disposition sur laquelle elle porte doit être lue en combinaison avec « la législation belge » à laquelle elle se réfère.

B.9.1. L'imputation de la QFIE sur les revenus à laquelle la disposition en cause se réfère a été subordonnée, par les articles 28 et 29 de la loi du 7 décembre 1988 portant réforme de l'impôt sur les revenus et modification des taxes assimilées au timbre, à l'affectation des capitaux productifs de ces revenus à l'exercice de l'activité professionnelle. Ces articles disposaient :

« Art. 28. Le montant net des revenus et produits de capitaux et biens mobiliers et des revenus divers visés à l'article 67, 4° à 6°, du Code des impôts sur les revenus, s'entend du montant encaissé ou recueilli sous quelque forme que ce soit, avant déduction des frais d'encaissement, des frais de garde et d'autres frais ou charges analogues, majoré des précomptes mobiliers, réels ou fictifs, visés aux articles 174, 191, 3°, et 193, du même Code, à l'exclusion du crédit d'impôt visé à l'article 135, § 1er, alinéa 2, 1°, et alinéa 3 du même Code, et de la quotité forfaitaire d'impôt étranger visée aux articles 187 du même Code et 29 de la présente loi lorsque les titres ou biens productifs de ces revenus ou produits ne sont pas affectés par leur bénéficiaire à l'exercice de l'activité professionnelle.

Par dérogation aux articles 186 et 187 dudit Code, le crédit d'impôt et la quotité forfaitaire d'impôt étranger visés à l'alinéa 1er ne sont pas imputés sur l'impôt afférent aux revenus et produits visés audit alinéa.

Art. 29. § 1er. Les revenus et produits nets de capitaux et biens mobiliers qui sont affectés à l'exercice de l'activité professionnelle, comprennent le précompte mobilier réel ou fictif déterminé aux articles 174, 191, 3°, et 193 du Code des impôts sur les revenus, le crédit d'impôt visé à l'article 135, § 1er, alinéa 2, 1°, et alinéa 3 du même Code, ainsi que la quotité forfaitaire d'impôt étranger visée à l'article 187 dudit Code mais calculée conformément au § 3 du présent article, à l'exclusion des frais d'encaissement et de garde et des autres frais ou charges analogues.

§ 2. Ce montant n'est toutefois majoré ni du crédit d'impôt ni de la quotité forfaitaire d'impôt étranger visée au § 1er pour les revenus déduits des bénéficiaires en vertu de l'article 111, 1° et 2°, du même Code.

§ 3. La quotité forfaitaire d'impôt étranger déductible en vertu de l'article 187 du même Code est fixée à quinze quatre-vingt cinquièmes du montant des revenus encaissés ou recueillis, avant déduction du précompte mobilier ».

L'article 187 du CIR, auquel ces dispositions se réfèrent, disposait :

« Pour ce qui concerne les revenus et produits de capitaux et biens mobiliers et les revenus divers visés à l'article 67, 4° à 6°, qui ont été soumis à l'étranger à un impôt analogue à l'impôt des personnes physiques, à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des non-résidents, l'impôt est préalablement diminué d'une quotité forfaitaire de cet impôt étranger sauf en cas d'application de l'article 93, § 1er, 1° *bis*, *d* à *g*.

Pour ce qui concerne les revenus de créances ou prêts affectés en Belgique à l'exercice de l'activité professionnelle du créancier, la diminution n'est pas applicable lorsque le créancier, bien qu'ayant effectué l'opération en son nom propre, a agi en réalité pour le compte de tiers qui lui ont fourni les fonds nécessaires au financement de l'opération et qui en assument les risques en tout ou en partie. Pour l'application de la présente disposition, est également considérée comme tiers, l'entreprise établie à l'étranger qui dispose en Belgique d'un établissement au sens de l'article 140, § 3, lequel agit en qualité de créancier ».

L'article 285 en cause du CIR 1992 est issu dudit article 187, à la suite de la coordination des dispositions législatives relatives aux impôts sur les revenus (arrêté royal du 10 avril 1992, confirmé par la loi du 12 juin 1992).

Lors de leur adoption, les articles 28 et 29 précités avaient été commentés comme suit :

« Article 28

*Revenus mobiliers du patrimoine privé*

L'article 28 du projet a pour but de supprimer pour les revenus en cause l'imputation actuellement prévue du crédit d'impôt et de la Q.F.I.E. Seul sera donc désormais imputable sur l'impôt afférent à ces revenus, le précompte mobilier retenu à la source.

L'objectif poursuivi en la matière est, comme précisé dans les discussions relatives à l'article 26, d'éviter, comme c'est le cas à présent, que des revenus mobiliers soient déclarés uniquement pour obtenir une restitution du précompte mobilier retenu.

Etant donné que selon les règles en vigueur depuis l'instauration du précompte mobilier libératoire, la déclaration des revenus mobiliers ne peut jamais donner lieu à une taxation supérieure à l'imposition subie à la source (ou 25 p.c. en cas d'absence de précompte retenu), l'incidence budgétaire de la mesure se limite à la non-restitution du précompte mobilier retenu.

La mesure va dans le sens d'une déglobalisation accrue des revenus mobiliers et donc d'une valorisation du précompte mobilier libératoire.

[...]

Article 29

*Revenus mobiliers du patrimoine professionnel*

[...]

Les revenus en cause ne peuvent bénéficier du précompte mobilier libératoire; ils ne sont d'ailleurs pas déclarés comme tels, mais incorporés dans les revenus professionnels imposables.

Ils donnent dès lors droit, étant taxés au taux progressif de l'I.P.P. ou à l'I.Soc., à l'imputation du précompte mobilier ainsi que du crédit d'impôt et de la Q.F.I.E. éventuels.

Actuellement, tant le précompte mobilier que le crédit d'impôt sont incorporés à la base imposable en vertu du principe que le revenu à soumettre à l'impôt est le revenu brut avant perception à la source du précompte imputable, l'impôt n'étant pas une charge déductible.

La Q.F.I.E. fait exception à cette règle, celle-ci étant imputée sans être comprise dans le revenu imposable, les impôts étrangers étant des charges déductibles.

Il s'agit là d'une anomalie que l'article 29 du projet a pour but de corriger en prévoyant que les revenus mobiliers nets imposables comprennent la Q.F.I.E.

Il va de soi que pour les revenus qui ne donnent lieu à imputation ni de crédit d'impôt ni de Q.F.I.E., ces éléments ne doivent pas être incorporés à la base imposable; tel est le cas des revenus mobiliers à ranger parmi les R.D.T. (article 29, § 2).

Le § 3 de l'article 29 fixe à 15/85 du revenu avant déduction du précompte mobilier, la Q.F.I.E. à incorporer et à imputer, ce qui représente 15 p.c. du revenu imposable après incorporation de ladite Q.F.I.E. » (*Doc. parl.*, Sénat, S.E. 1988, n° 440/2, pp. 123 à 125).

B.9.2. Il résulte de ce qui précède que le législateur a considéré que l'imputation de la QFIE ne se justifiait pas lorsque les revenus en cause bénéficient du précompte mobilier libératoire, ce qui est le cas des revenus mobiliers produits par des capitaux qui ne sont pas affectés à l'exercice de l'activité professionnelle, mais que cette imputation se justifiait dans le cas contraire. Il s'agit d'une mesure pertinente au regard de l'objectif de valorisation du précompte mobilier libératoire auquel se réfèrent les travaux préparatoires de la loi du 7 décembre 1988 précitée. Elle s'inscrit en outre dans la distinction opérée par le CIR 1992 pour définir le régime applicable aux revenus de capitaux et biens mobiliers et aux revenus professionnels.

B.10. Par ailleurs, la mesure n'entraîne pas de conséquences disproportionnées, car, même lorsque l'Etat de la source prélève également un impôt sur les intérêts, comme l'article 11, paragraphe 2, de la Convention l'y autorise, il ne peut le faire qu'à hauteur de 15 p.c. du montant des intérêts imposés.

B.11. L'examen de la disposition en cause au regard des articles 170, 172 et 191 ne conduit pas à une autre conclusion.

B.12. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

La loi du 26 juillet 1976 « portant approbation de la Convention entre la Belgique et le Canada tendant à éviter les doubles impositions et à régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu, signée à Ottawa le 29 mai 1975 », lue en combinaison avec l'article 285 du Code des impôts sur les revenus 1992, ne viole pas les articles 10, 11, 170, 172 et 191 de la Constitution.

Ainsi prononcé en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, à l'audience publique du 8 juillet 2010.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Melchior