

Numéro du rôle : 6654
Arrêt n° 163/2018 du 29 novembre 2018

ARRÊT

En cause : les questions préjudicielles relatives à l'article 1er de la loi du 2 septembre 1980 « portant approbation de la Convention entre le Royaume de Belgique et la Confédération suisse en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Berne le 28 août 1978 » en ce qu'il porte assentiment à l'article 15, paragraphe 3, de cette Convention, posées par le Tribunal de première instance de Liège, division Liège.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents F. Daoût et A. Alen, et des juges L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke et R. Leysen, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président F. Daoût,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. Objet des questions préjudicielles et procédure

Par jugement du 20 avril 2017 en cause de Suzanne Goffard et Vincenzo Bastianelli contre l'État belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 2 mai 2017, le Tribunal de première instance de Liège, division Liège, a posé les questions préjudicielles suivantes :

« L'article 15, § 3, de la Convention préventive de double imposition signée entre la Belgique et la Suisse le 28 août 1978, signée à Berne et approuvée par la loi du 2 septembre 1980 (*M.B.* 14 octobre 1980) viole-t-il les articles 10, 11 et 172 de la Constitution et le principe général de sécurité juridique en ce qu'il ne prévoit pas le même régime stable et sécurisé d'exonération des rémunérations liées au trafic international d'un chauffeur routier international résident belge sous contrat avec un employeur dont le siège de direction effective se trouve au Grand-Duché de Luxembourg et expose le chauffeur routier international résident belge sous contrat avec un employeur dont le siège de direction effective se trouve en Suisse à un risque de double imposition sur tout ou partie de ses revenus et à un régime imprévisible et dépourvu de toute sécurité juridique ?

L'article 15, § 3, de la Convention préventive de double imposition signée entre la Belgique et la Suisse le 28 août 1978, signée à Berne et approuvée par la loi du 2 septembre 1980 (*M.B.* 14 octobre 1980) viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'il crée une discrimination selon que le transport international a lieu par mer, air ou terre et en ce qu'il entraîne une exonération en Belgique des rémunérations d'origine suisse versées par un employeur dont le siège de direction effective se trouve en Suisse en contrepartie de prestations de salarié à bord d'un aéronef ou d'un bateau alors qu'il entraîne une imposition en Belgique des rémunérations d'origine suisse versées par un employeur dont le siège de direction effective se trouve en Suisse en contrepartie de prestations de salarié à bord d'un train ou d'un camion ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- Suzanne Goffard et Vincenzo Bastianelli, assistés et représentés par Me M. Donné et Me I. Berrewaerts, avocats au barreau de Huy;
- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me I. Tasset, avocat au barreau de Liège.

Suzanne Goffard et Vincenzo Bastianelli ont également introduit un mémoire en réponse.

Par ordonnance du 25 septembre 2018, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs J.-P. Snappe et L. Lavrysen, 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 17 octobre 2018 et l'affaire mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré le 17 octobre 2018.

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*

Vincenzo Bastianelli et Suzanne Goffard, parties demandereses devant le juge *a quo*, sont domiciliés à Visé, en Belgique. Vincenzo Bastianelli est chauffeur routier international. Il travaille depuis 1987 comme salarié auprès d'une société de droit suisse. Il dispose d'un permis de conduire suisse.

En incapacité de travail durant l'exercice d'imposition 2013, il perçoit alors 80 % de son salaire au cours de cet exercice. Dans sa déclaration à l'impôt des personnes physiques pour les exercices d'imposition 2011 à 2013, Vincenzo Bastianelli mentionne que ses revenus sont d'origine suisse et en sollicite l'exonération.

Le bureau central de taxation de Liège adresse deux demandes de renseignements à Vincenzo Bastianelli.

Sans réponse, dans le délai légal, à la deuxième demande de renseignements, le bureau central de taxation adresse à Vincenzo Bastianelli une notification d'imposition d'office lui annonçant l'imposition au taux plein en Belgique des rémunérations d'origine suisse. Trois cotisations conformes aux bases notifiées sont établies au nom des parties demandereses pour les exercices d'imposition 2011 à 2013.

Les parties demandereses introduisent une réclamation contre ces cotisations, en invoquant le caractère discriminatoire de l'article 15, paragraphe 3, de la Convention entre le Royaume de Belgique et la Confédération suisse en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Berne le 28 août 1978 (ci-après : la Convention belgo-suisse du 28 août 1978). Elles demandent l'application de la procédure amiable organisée par l'article 26 de la même Convention dans le but de supprimer la double imposition sur les revenus suisses.

À la suite de cette réclamation, le directeur régional des contributions directes de Liège admet, sur la base des attestations de l'employeur, la présence de Vincenzo Bastianelli en Suisse pendant 84 jours sur 231 jours prestés pour l'année 2010 et 42 jours sur 233 jours prestés pour l'année 2011, opère une ventilation des revenus déclarés selon cette proportion et accorde les dégrèvements correspondants.

Pour poursuivre leur contestation, les parties demandereses introduisent une requête devant le juge *a quo*.

Le juge *a quo* constate que l'article 15, paragraphe 1, de la Convention belgo-suisse du 28 août 1978, tel qu'il est interprété par l'administration fiscale belge, revient à mettre à charge de Vincenzo Bastianelli la preuve positive de sa présence physique en Suisse et dans les États tiers traversés afin de pouvoir procéder à la localisation de ses prestations et d'attribuer le pouvoir d'imposition à la Suisse s'il est démontré qu'il a une présence effective en Suisse, ou à la Belgique s'il est établi qu'il n'est pas présent physiquement en Suisse mais qu'il parcourt l'Europe pour le compte de son employeur suisse. Selon le juge *a quo*, l'administration fiscale belge ne se contente pas de requérir des « affirmations unilatérales » de la part du contribuable, telles que son contrat d'emploi ou une attestation de son employeur, mais elle exige la production de pièces justificatives dont la conservation n'est pas prescrite par le Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992), telles que des souches de repas non anonymisées, des preuves de paiements par cartes bancaires de ces achats alimentaires, pharmaceutiques, de carburants, de frais de parking, de logement, de soins de santé, etc.

Il estime que ce régime fiscal affecte la sécurité juridique du travailleur, qu'il constitue une atteinte au principe de la libre circulation des travailleurs, et qu'il soumet le travailleur aux risques d'une double imposition, à des démarches administratives continuelles et à une collecte permanente de pièces justificatives.

Il observe qu'il n'est pas contesté que Vincenzo Bastianelli prend livraison de marchandises en Suisse, soit pour les charger, soit pour les décharger à raison de deux, voire trois fois par semaine et qu'il en découle que Vincenzo Bastianelli prend ses instructions en Suisse, auprès de son employeur, et que le siège de direction effective de celui-ci est situé en Suisse.

Se référant à la Convention conclue le 17 septembre 1970 entre le Royaume de Belgique et le Grand-Duché de Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (ci-après : la Convention belgo-luxembourgeoise du 17 septembre 1970), à l'avenant du 11 décembre 2002 à cette Convention et à un arrêt de la Cour d'appel de Liège du 8 mai 2013, le juge *a quo* saisit la Cour des questions préjudicielles reproduites plus haut.

III. *En droit*

- A -

A.1.1. Les parties demanderesses devant le juge *a quo* soulignent que depuis 1987, Vincenzo Bastianelli a été taxé par « l'Etat de la source » sur les rémunérations versées par son employeur. Elles indiquent que l'Etat belge a estimé devoir imposer la partie de la rémunération, perçue par Vincenzo Bastianelli, proportionnée aux jours non prestés en Suisse, en se fondant sur l'article 15 de la Convention belgo-suisse du 28 août 1978 et sur les articles 5 et 6 du CIR 1992. Elles ajoutent que, par la décision attaquée devant le juge *a quo*, l'Etat belge a imposé l'intégralité de la rémunération perçue par Vincenzo Bastianelli durant l'exercice d'imposition 2013, puisqu'alors en incapacité de travail, il n'a pas effectué de prestations en Suisse durant cet exercice.

A.1.2. Quant à la première question préjudicielle, les parties demanderesses devant le juge *a quo* font valoir qu'une fois entrées dans l'ordre juridique interne par le biais d'une loi d'assentiment, les conventions préventives de double imposition ne peuvent créer entre les contribuables une différence de traitement qui ne saurait être justifiée par un motif raisonnable.

Elles soutiennent qu'aucune raison objective ne justifie la différence de traitement établie par la disposition en cause entre les chauffeurs routiers, résidents belges, selon qu'ils travaillent pour une société dont le siège est situé au Luxembourg ou en Suisse, en ce que les premiers sont automatiquement imposés par l'Etat luxembourgeois, sans risque de double imposition et sans devoir prouver le nombre d'heures prestées sur le territoire de chaque Etat traversé, alors que les seconds sont soumis au risque d'une double imposition et se trouvent dans une insécurité juridique totale quant au taux d'imposition applicable à leur rémunération. Elles soulignent que les deux catégories de travailleurs ont pourtant le même statut, celui de salarié, et qu'ils travaillent dans le même secteur professionnel du transport routier sur le continent européen.

Elles soutiennent que l'article 15 de la Convention belgo-suisse du 28 août 1978, interprété comme permettant à l'Etat belge de taxer la rémunération proportionnellement aux prestations effectuées hors de « l'Etat de la source », est contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution.

A.1.3. Quant à la seconde question préjudicielle, les parties demanderesses devant le juge *a quo* font valoir que la différence de traitement entre un chauffeur routier international, qui est imposé « par l'Etat voire par les deux Etats contractants » en fonction du lieu de l'exercice de ses prestations, et un pilote de ligne ou un batelier,

qui sont imposés automatiquement par l'« Etat de la source », ne repose sur aucune justification raisonnable. Elles se demandent comment l'État belge peut justifier une telle différence de traitement selon que ces catégories de contribuables circulent hors de « l'Etat de la source », par route, par mer ou par air.

Elles soutiennent que l'article 15 de la Convention belgo-suisse du 28 août 1978, « lu en combinaison avec les articles 5 et 6 du CIR 1992 » et interprété comme permettant à l'État de la résidence de taxer les prestations effectuées par un chauffeur routier travaillant pour le compte d'une société située dans « l'Etat de la source », viole les articles 10 et 11 de la Constitution.

A.2.1. Le Conseil des ministres indique que l'administration fiscale belge a estimé que seules les rémunérations reçues par Vincenzo Bastianelli au titre de l'emploi exercé physiquement en Suisse étaient imposables dans ce pays et que la Belgique conservait le droit d'imposer les rémunérations se rapportant à une activité exercée en dehors de la Suisse.

A.2.2. Le Conseil des ministres expose qu'en vertu des articles 5 et 6 du CIR 1992, les rémunérations obtenues par un assujéti à l'impôt des personnes physiques en raison d'une activité professionnelle exercée à l'étranger sont en principe imposables en Belgique. Il ajoute que si un contribuable, résident belge, estime qu'une convention préventive de double imposition attribuée à un autre pays le pouvoir d'imposer un revenu en particulier et impose à la Belgique de l'exempter, il lui appartient d'apporter la preuve que les conditions pour obtenir cette exemption sont remplies. Il indique que, dans ce cas, la Belgique devra éliminer la double imposition qui en résulte, selon la manière prévue par la convention.

Se référant à une circulaire du 16 janvier 2004, il précise que les conventions préventives de double imposition ont pour objectif, non pas d'imposer un revenu, mais de répartir un pouvoir d'imposition préexistant sur la base des dispositions du droit interne de chacun des États contractants, afin d'éliminer une double imposition éventuelle (soit par une exonération, soit par une imputation). Il ajoute que ce ne sont pas ces conventions mais le droit interne qui constitue la source de déduction de l'impôt.

A.2.3. Le Conseil des ministres fait valoir qu'en vertu de l'article 15, paragraphe 1, de la Convention belgo-suisse du 28 août 1978, la Suisse, en tant qu'« Etat de la source », n'a le droit d'imposer que les rémunérations qui se rapportent à l'activité exercée physiquement sur son territoire. Il souligne que la Belgique, en tant qu'« Etat de résidence », conserve en revanche le pouvoir d'imposition à l'égard de toutes les autres rémunérations découlant d'activités salariées exercées tant en Belgique que dans les États tiers, sous réserve de l'application des autres conventions de double imposition conclues par la Belgique avec ces États tiers.

Il indique qu'en vertu de l'article 15, paragraphe 3, de la même Convention, la règle générale visée au paragraphe 1 de cet article, ne s'applique pas aux « rémunérations reçues au titre d'un emploi salarié exercé à bord d'un navire ou d'un aéronef exploité en trafic international, ou à bord d'un bateau servant à la navigation intérieure ». Il reconnaît que cette dérogation a été étendue aux emplois exercés à bord d'un véhicule routier affecté au trafic international dans certaines conventions conclues par la Belgique avec d'autres pays, mais il souligne que tel n'est pas le cas dans la Convention belgo-suisse du 28 août 1978.

Il soutient que l'administration fiscale belge a donc procédé à juste titre à une ventilation des rémunérations litigieuses entre les deux pays en fonction de l'endroit où Vincenzo Bastianelli a exercé son activité professionnelle. Se référant à un courrier du 23 février 2005, il fait valoir que les autorités fiscales suisses partagent également cette analyse de la Convention belgo-suisse du 28 août 1978. Il ajoute que les Commentaires OCDE trouvent leur source dans une concertation entre les représentants des pays membres au sein du Comité des affaires fiscales de l'OCDE et qu'ils prévoient, sous l'article 15/1 du Modèle de Convention fiscale, qu'au sens des conventions préventives de double imposition, l'emploi est exercé « à l'endroit où le salarié est physiquement présent lorsqu'il exerce les activités au titre desquelles les revenus liés à cet emploi sont payés ».

A.2.4. Le Conseil des ministres estime que les deux questions préjudicielles appellent des réponses négatives.

Se référant aux arrêts n^{os} 16/2009, 32/2013 et 169/2014, il fait valoir, en premier lieu, que l'objectif de supprimer la double imposition internationale n'implique pas que le contribuable puisse revendiquer le bénéfice du régime fiscal qu'il estimerait le plus favorable. Il estime que le simple fait que la Convention belgo-suisse du 28 août 1978 prévoit une règle différente (le cas échéant, moins favorable pour le contribuable) de celle qui est prévue par la Convention belgo-luxembourgeoise du 17 septembre 1970 ne peut pas être considéré en tant que tel comme étant discriminatoire.

En deuxième lieu, le Conseil des ministres soutient qu'en vertu du principe de la relativité des traités contenu dans l'article 34 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités, la Belgique ne saurait imposer à la Suisse un critère de répartition du pouvoir d'imposition prévu dans une autre convention.

En troisième lieu, se référant aux travaux préparatoires de la loi d'assentiment du 2 septembre 1980 et aux Commentaires OCDE relatifs à l'article 15 du Modèle de Convention fiscale, il fait valoir que l'article 15, paragraphe 3, du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, dont s'inspire la Convention belgo-suisse du 28 août 1978, vise uniquement le trafic international exercé à bord d'un navire ou d'un aéronef, et non celui exercé à bord d'un camion ou d'un train.

Il indique que la plupart des conventions préventives de double imposition conclues par la Belgique ne contiennent pas d'extension du régime dérogatoire prévu à l'article 15, paragraphe 3, au transport routier en trafic international. Il ajoute que la minorité des conventions (17 conventions sur 87) qui prévoient une telle extension, diffèrent entre elles quant à la solution adoptée pour déterminer quel pays dispose du pouvoir d'imposer les rémunérations des transporteurs routiers internationaux. Il expose que le pouvoir d'imposition est ainsi attribué à « l'État où est situé le siège de direction effective de l'entreprise de transport » dans la Convention conclue entre la Belgique et le Grand-Duché de Luxembourg, à « l'État où est situé l'établissement stable dont dépendent les chauffeurs ou, à défaut d'un tel établissement, à leur État de résidence » dans la Convention conclue entre la Belgique et la France, et à « l'État de résidence du bénéficiaire » dans la Convention conclue entre la Belgique et le Royaume-Uni.

En quatrième lieu, le Conseil des ministres ne voit pas en quoi la règle de répartition du pouvoir d'imposition entre différents États fondée sur le lieu d'exercice de l'activité est discriminatoire, dès lors que cette règle vaut pour les résidents belges travaillant en Suisse comme pour les résidents suisses travaillant en Belgique.

Il ajoute que l'application de la Convention belgo-suisse du 28 août 1978 ne conduit pas à une double imposition en l'espèce.

Il souligne que si cette règle peut entraîner des contraintes d'ordre administratif, tous les salariés résidents belges dont l'employeur est établi en Suisse et dont l'activité se caractérise par un certain degré d'itinérance, comme des consultants ou des commerciaux travaillant sur le territoire de différents États, peuvent se trouver dans la même situation que les transporteurs routiers.

Quant à la prévisibilité du régime, il indique qu'au moment de rentrer la déclaration à l'impôt des personnes physiques (en général, pour le 30 juin de l'exercice d'imposition), l'année de revenus est écoulée depuis plusieurs mois et la proportion des prestations effectuées sur chaque territoire est connue.

Il fait valoir, enfin, que la situation dont les parties demanderesses devant le juge *a quo* disent être victimes ne résulte pas d'un manquement de la Belgique à ses obligations internationales, qu'il n'appartient pas à l'État belge de contester la manière dont la Suisse organise la perception de ses impôts et que les retenues d'impôt à la source pratiquées en Suisse ont été particulièrement basses en l'espèce pour les exercices en cause.

A.3.1. Dans leur mémoire en réponse, les parties demanderesses devant le juge *a quo* indiquent qu'il n'est pas contesté que la Convention belgo-suisse du 28 août 1978 n'est pas la source de déduction de l'impôt mais qu'elle apporte une exception au principe de la taxation, par la Belgique, de tous les revenus perçus « de la Suisse par les habitants du Royaume ».

Elles font valoir qu'en l'espèce, le chauffeur routier résident belge qui travaille pour une société dont le siège est situé en Suisse effectue nécessairement son transport sur d'autres territoires que la Belgique et la Suisse et qu'il est taxé dans chacun des États traversés, alors qu'en vertu de la Convention belgo-luxembourgeoise du 17 septembre 1970, le chauffeur routier résident belge qui travaille pour une société dont le siège est situé au Luxembourg est exclusivement imposé au Luxembourg.

A.3.2. Les parties demanderesses devant le juge *a quo* précisent qu'elles ne dénoncent pas une discrimination à l'égard d'un taux d'imposition plus défavorable en Belgique qu'en Suisse ou au Luxembourg, mais les contraintes que l'interprétation donnée à l'article 15 de la Convention belgo-suisse du 28 août 1978 fait peser sur le résident belge et l'insécurité juridique qui en découle, selon que le chauffeur routier travaille pour un employeur suisse ou pour un employeur luxembourgeois.

A.3.3. Les parties demanderesses devant le juge *a quo* font valoir que dans un arrêt du 28 mai 2004, la Cour de cassation donnait une autre interprétation de l'article 15 de la convention préventive de double imposition rédigé en des termes identiques à l'article 15 en cause, qui était conforme au principe d'égalité et de non-discrimination. Elles soutiennent que c'est l'interprétation modifiée de la disposition en cause par la Cour de cassation qui est contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution.

Elles contestent la référence faite par le Conseil des ministres au courrier des autorités suisses du 23 février 2005 dès lors qu'il n'appartiendrait pas à l'État suisse de se prononcer sur la constitutionnalité d'une disposition de droit interne belge.

Elles soutiennent qu'en matière de sécurité sociale, la loi applicable en vertu du règlement (CEE) n° 1408/71, lequel s'applique également à la Suisse, ne peut être « le panachage entre les différents États dans lesquels le travailleur-contribuable exerce physiquement ».

- B -

B.1.1. Les questions préjudicielles portent sur l'article 1er de la loi du 2 septembre 1980 « portant approbation de la Convention entre le Royaume de Belgique et la Confédération suisse en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Berne le 28 août 1978 » (ci-après : la Convention belgo-suisse du 28 août 1978), en ce qu'il porte assentiment à l'article 15, paragraphe 3, de cette Convention.

L'article 15 de la Convention belgo-suisse du 28 août 1978 dispose :

« § 1. Sous réserve des dispositions des articles 16, 18 et 19, les salaires, traitements et autres rémunérations similaires qu'un résident d'un Etat contractant reçoit au titre d'un emploi salarié ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'emploi ne soit exercé dans l'autre Etat contractant. Si l'emploi y est exercé, les rémunérations reçues à ce titre sont imposables dans cet autre Etat.

§ 2. Nonobstant les dispositions du paragraphe 1er, les rémunérations qu'un résident d'un Etat contractant reçoit au titre d'un emploi salarié exercé dans l'autre Etat contractant ne sont imposables que dans le premier Etat si :

a) le bénéficiaire séjourne dans l'autre Etat pendant une période ou des périodes n'excédant pas au total 183 jours au cours de l'année civile,

et

b) les rémunérations sont payées par un employeur ou pour le compte d'un employeur qui n'est pas un résident de l'autre Etat,

et

c) la charge des rémunérations n'est pas supportée par un établissement stable ou une base fixe que l'employeur a dans l'autre Etat.

§ 3. Nonobstant les dispositions précédentes du présent article, les rémunérations reçues au titre d'un emploi salarié exercé à bord d'un navire ou d'un aéronef exploité en trafic international, ou à bord d'un bateau servant à la navigation intérieure, sont imposables dans l'Etat contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé ».

B.1.2. L'article 15 de la Convention belgo-suisse du 28 août 1978 règle la répartition du pouvoir d'imposition, entre la Belgique et la Suisse, sur les salaires, traitements et autres rémunérations similaires perçus au titre d'un emploi salarié par les personnes qui sont des résidents de la Belgique, de la Suisse ou de ces deux États (article 1er de la même Convention).

En vertu de l'article 15, paragraphe 1, le pouvoir d'imposer les rémunérations qu'un résident d'un État contractant reçoit au titre d'un emploi salarié revient en premier lieu à l'État contractant dont le travailleur est résident. Si l'emploi est toutefois exercé dans un autre État, le pouvoir d'imposition est, en principe, attribué à l'État contractant dans lequel l'emploi est exercé.

L'article 15, paragraphe 2, prévoit une exception à la règle générale énoncée à l'article 15, paragraphe 1 : les rémunérations qu'un résident d'un État contractant perçoit au titre d'un emploi salarié exercé dans l'autre État contractant sont exclusivement imposables dans l'État contractant de la résidence du travailleur lorsque trois conditions sont remplies : (a) le travailleur séjourne dans l'autre État pendant une ou des périodes n'excédant pas au total 183 jours au cours de l'année civile, (b) les rémunérations sont payées par un employeur

ou pour le compte d'un employeur qui n'est pas un résident de l'autre État et (c) la charge des rémunérations n'est pas supportée par un établissement stable ou une base fixe que l'employeur a dans l'autre État (règle dite « des 183 jours »).

Enfin, l'article 15, paragraphe 3, prévoit un régime particulier pour les rémunérations reçues au titre d'un emploi salarié exercé à bord d'un navire ou d'un aéronef exploité en trafic international, ou à bord d'un bateau servant à la navigation intérieure. Ces rémunérations sont imposables dans l'État contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé.

B.2.1. Dans l'interprétation retenue par le juge *a quo*, l'exigence qu'un emploi soit exercé dans l'autre État contractant au sens de l'article 15, paragraphe 1, *in fine*, de la Convention belgo-suisse du 28 août 1978 revient à attribuer le pouvoir d'imposition à la Suisse uniquement s'il est démontré que le travailleur a une présence physique effective en Suisse.

Cette interprétation correspond à celle de la Cour de cassation qui, par un arrêt du 15 octobre 2015 (F.13.0120.N), à propos de l'article 15, paragraphe 1, de la Convention préventive de double imposition conclue le 16 octobre 1969 entre la Belgique et le Danemark rédigé en des termes quasiment identiques à ceux de l'article 15, paragraphe 1, de la Convention belgo-suisse du 28 août 1978, a jugé ce qui suit :

« 1. En vertu de l'article 15, § 1er, de la Convention du 16 octobre 1969 entre la Belgique et le Danemark en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu et la fortune, les salaires, traitements et autres rémunérations similaires qu'un résident d'un État contractant reçoit au titre d'un emploi salarié ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'emploi ne soit exercé dans l'autre État contractant. Si l'emploi y est exercé, les rémunérations reçues à ce titre sont imposables dans cet autre État.

En vertu de cette disposition conventionnelle, le pouvoir d'imposer les rémunérations revient en premier lieu à l'État dont le travailleur est résident. Si l'emploi est toutefois exercé dans un autre État, ce qui implique la présence physique du travailleur dans cet État pour exercer son activité, le pouvoir d'imposition est, en principe, attribué à l'État dans lequel l'emploi est exercé.

En cas de transport international par camion, l'État dans lequel l'entreprise de transport est établie n'a le pouvoir d'imposer les rémunérations que pour les jours pendant lesquels le chauffeur de camion a effectivement travaillé dans cet État.

2. Les juges d'appel ont constaté que :

- le premier défendeur est domicilié en Belgique;
- il est occupé en tant que chauffeur de camion effectuant des transports internationaux pour une firme danoise;
- des transports sont effectués dans divers pays sans qu'il existe des données détaillées du nombre d'heures prestées ou des kilomètres effectués ou des heures prestées dans chaque pays séparément;
- les camions sont immatriculés au Danemark et les transports sont organisés à partir de ce pays.

3. Les juges d'appel ont considéré que :

- pour déterminer la notion d'« exercice d'un emploi dans un autre état » que l'état du domicile, le critère de la « présence physique » est impossible à appliquer à l'égard d'un chauffeur de camion effectuant presque quotidiennement des transports internationaux dans divers pays;
- les revenus du premier défendeur pour les prestations de chauffeur de camion effectuant des transports internationaux pour une firme danoise, ne sont pas soumis aux impôts en Belgique, en application de l'article 15, § 1er, de la Convention du 16 octobre 1969.

4. Les juges d'appel, qui, en ce qui concerne les exercices 2003, 2004 et 2006, attribuent ainsi le pouvoir d'imposition, pour les revenus résultant d'un travail non-indépendant exercé partiellement dans un État autre que celui dans lequel le travailleur est résident, à l'État dans lequel l'emploi est exercé sans tenir compte de l'étendue des prestations qui ont été accomplies en-dehors du territoire de cet État, ont violé l'article 15, § 1er, de la Convention du 16 octobre 1969.

Dans cette mesure, le moyen est fondé ».

La Cour de cassation s'est prononcée dans le même sens à propos de l'article 15, paragraphe 1, de la Convention préventive de double imposition conclue le 19 octobre 1970 entre la Belgique et les Pays-Bas (Cass., 15 octobre 2015, F.14.0083.N, non publié).

B.2.2. En vertu de l'article 15, paragraphe 1, de la Convention belgo-suisse du 28 août 1978, tel qu'interprété par le juge *a quo*, les rémunérations perçues par un chauffeur routier international, résident belge, sous contrat avec un employeur dont le siège de direction effective est situé en Suisse sont en principe imposables en Belgique, qui est l'État contractant de la résidence du travailleur (article 15, paragraphe 1, première phrase). La Suisse, qui est

l'État contractant dans lequel l'emploi est exercé, n'a le pouvoir d'imposer ces rémunérations « que pour les jours pendant lesquels le chauffeur de camion a effectivement travaillé dans cet État » (article 15, paragraphe 1, deuxième phrase) (Cass., 15 octobre 2015, F.13.0120.N; Cass., 15 octobre 2015, F.14.0083.N, non publié).

Quant à la seconde question préjudicielle

B.3.1. Par la seconde question préjudicielle, la Cour est invitée à examiner la compatibilité de la disposition en cause avec les articles 10 et 11 de la Constitution, en ce qu'elle entraîne une exonération en Belgique des rémunérations d'origine suisse versées par un employeur dont le siège de direction effective est situé en Suisse, en contrepartie de prestations de salarié effectuées à bord d'un aéronef ou d'un bateau, et une imposition en Belgique des rémunérations d'origine suisse versées par un employeur dont le siège de direction effective est situé en Suisse, en contrepartie de prestations de salarié effectuées à bord d'un train ou d'un camion.

B.3.2. Le juge *a quo* compare la situation du travailleur salarié, résident belge, sous contrat avec un employeur dont le siège de direction effective est situé en Suisse, employé à bord d'un train ou d'un camion, à qui s'applique l'article 15, paragraphe 1, de la Convention belgo-suisse du 28 août 1978, à celle du travailleur salarié, résident belge, sous contrat avec un employeur dont le siège de direction effective est situé en Suisse, employé à bord d'un aéronef ou d'un bateau, à qui s'applique l'article 15, paragraphe 3, de la même Convention.

Par conséquent, la différence de traitement au sujet de laquelle la Cour est interrogée découle de l'article 15, paragraphe 3, de la Convention belgo-suisse du 28 août 1978, lu en combinaison avec l'article 15, paragraphe 1, de la même Convention.

B.4. Le litige au fond concerne l'imposition en Belgique des rémunérations perçues par un chauffeur routier international, résident belge, qui travaille pour le compte d'une entreprise dont le siège de direction effective est situé en Suisse.

Par conséquent, la Cour examine la différence de traitement précitée uniquement en ce qu'elle vise les chauffeurs routiers internationaux, sans examiner la situation des membres du personnel des sociétés de chemin de fer, qui est, du reste, spécialement visée à l'article 19, paragraphe 3, alinéa 2, de la Convention belgo-suisse du 28 août 1978.

B.5. Il ressort de ce qui a été dit en B.2.2, qu'en vertu de l'article 15, paragraphe 1, de la Convention belgo-suisse du 28 août 1978, tel qu'il est interprété par le juge *a quo*, les rémunérations perçues par un chauffeur routier international, résident belge, sous contrat avec un employeur dont le siège de direction effective est situé en Suisse sont en principe imposables en Belgique, qui est l'État contractant de la résidence du travailleur. Ces rémunérations sont imposables en Suisse, qui est l'État contractant dans lequel l'emploi est exercé, uniquement pour les jours pendant lesquels le chauffeur de camion a effectivement travaillé dans cet État.

En revanche, en vertu de l'article 15, paragraphe 3, de la même Convention, tel qu'il est interprété par le juge *a quo*, les rémunérations perçues par le travailleur salarié, résident belge, sous contrat avec un employeur dont le siège de direction effective est situé en Suisse, employé « à bord d'un navire ou d'un aéronef exploité en trafic international, ou à bord d'un bateau servant à la navigation intérieure », sont intégralement imposables en Suisse, qui est l'État contractant sur le territoire duquel le siège de direction effective de l'entreprise est situé.

B.6. Le contrôle de la Cour impliquant l'examen du contenu de l'article 15 de la Convention belgo-suisse du 28 août 1978, la Cour doit tenir compte de ce qu'il ne s'agit pas d'un acte unilatéral de souveraineté, mais d'une norme conventionnelle par laquelle la Belgique a pris un engagement de droit international à l'égard d'un autre État.

B.7.1. De même que les autres conventions préventives de la double imposition, la Convention belgo-suisse du 28 août 1978 a pour objectif premier de supprimer la double imposition internationale ou d'en atténuer les effets, ce qui implique que les États contractants

renoncent, partiellement ou totalement, à exercer le droit que leur confère leur législation d'imposer un certain nombre de revenus. La Convention règle donc la répartition du pouvoir d'imposition entre l'État de la résidence du contribuable et l'État de la source des revenus, et ne crée pas de nouvelles obligations fiscales par rapport à leurs droits internes.

B.7.2. L'exposé des motifs du projet de loi portant approbation de la Convention précise que celle-ci s'inspire dans une large mesure du Modèle de Convention fiscale établi au niveau international par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) (*Doc. parl.*, Chambre, SE 1979, n° 255/1, p. 2).

B.8.1. La disposition en cause s'inspire de l'article 15, paragraphe 3, du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, dans sa version telle qu'elle se lisait à la date de la signature de la Convention belgo-suisse, le 28 août 1978, et ce jusqu'au 20 novembre 2017 :

« Nonobstant les dispositions précédentes du présent article, les rémunérations reçues au titre d'un emploi salarié exercé à bord d'un navire ou d'un aéronef exploité en trafic international, à bord d'un bateau servant à la navigation intérieure, sont imposables dans l'État contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé » (OCDE (2014), *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune : Version abrégée 2014*, Éditions OCDE, article 15 « Revenus d'emploi », pp. 33-34).

B.8.2. Depuis la « Mise à jour 2017 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » du 21 novembre 2017, l'article 15, paragraphe 3, du Modèle de Convention se lit comme suit :

« Nonobstant les dispositions précédentes du présent article, les rémunérations reçues par un résident d'un État contractant au titre d'un emploi salarié, en tant que membre de l'équipage régulier d'un navire ou aéronef, exercé à bord d'un navire ou d'un aéronef exploité en trafic international, à l'exception d'un emploi exercé à bord d'un navire ou d'un aéronef exploité uniquement dans l'autre État contractant, ne sont imposables que dans le premier État » (OECD (2017), *Modèle de Convention concernant le revenu et la fortune : version abrégée 2017*, Éditions OCDE, article 15, paragraphe 3, p. 39, traduction libre).

Il en résulte que, depuis le 21 novembre 2017, l'article 15, paragraphe 3, du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE prévoit que les rémunérations perçues au titre d'un emploi salarié, en tant que membre de l'équipage régulier d'un navire ou d'un aéronef, exercé à bord d'un navire ou d'un aéronef exploité en trafic international, sont imposables, en principe, dans l'État contractant de la résidence du travailleur.

B.9. Les Commentaires du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE ne sont pas contraignants pour les États membres de l'OCDE. Dans la mesure où ces Commentaires sont le résultat des discussions menées par les représentants des États membres au sein du Comité des affaires fiscales de l'OCDE, ils reflètent cependant la manière dont le texte du Modèle de Convention a été conçu par les États membres.

B.10. Les paragraphes 9 et 10 des Commentaires relatifs à l'article 15, paragraphe 3, du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, dans leur version antérieure au 21 novembre 2017, étaient libellés comme suit :

« 9. Le paragraphe 3 rend applicable aux rémunérations des équipages de navires ou d'aéronefs en trafic international ou de bateaux servant à la navigation intérieure, une règle qui suit, jusqu'à un certain point, celle qui est applicable aux revenus de la navigation maritime, intérieure et aérienne, c'est-à-dire qu'elles sont imposables dans l'État contractant où se trouve le siège de direction effective de l'entreprise. Dans les Commentaires sur l'article 8, il est précisé que les États contractants peuvent convenir de conférer le droit d'imposer ces revenus à l'État de l'entreprise qui exploite les navires, bateaux ou aéronefs. Les raisons qui expliquent l'introduction de cette possibilité s'agissant des revenus de la navigation maritime, intérieure ou aérienne sont également valables pour ce qui est de la rémunération de l'équipage [...] ».

« 10. Il est à noter que l'imposition des revenus des travailleurs frontaliers ou des salariés travaillant à bord de camions et de trains entre plusieurs États n'a pas fait l'objet de dispositions particulières, car il est préférable que les problèmes résultant de conditions locales soient résolus directement par les États intéressés » (OCDE (2014), Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune : Version abrégée 2014, éditions OCDE, Commentaires sur l'article 15 concernant les revenus d'emploi, paragraphes 9 et 10, pp. 294-295).

B.11. Il en résulte que les États membres de l'OCDE ont estimé qu'il était préférable de laisser aux États intéressés le soin de traiter, dans les conventions bilatérales, l'imposition des revenus des salariés travaillant à bord de camions, sans qu'il soit nécessaire de prévoir une

disposition spécifique concernant cette problématique dans le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE.

Ils ont par contre introduit, par le biais de l'article 15, paragraphe 3, du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, une disposition spécifique concernant l'imposition des revenus des équipages de navires ou d'aéronefs en trafic international ou de bateaux servant à la navigation intérieure afin d'aligner « jusqu'à un certain point » la règle applicable à ces rémunérations sur la règle applicable aux bénéficiaires des entreprises qui exploitent ces navires, bateaux ou aéronefs, énoncée à l'article 8 du Modèle de Convention de l'OCDE.

En vertu de cette dernière disposition, les bénéfices provenant de l'exploitation, en trafic international, de navires ou d'aéronefs et les bénéfices provenant de l'exploitation de bateaux servant à la navigation intérieure ne sont imposables que « dans l'État contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé ».

Selon le premier paragraphe des Commentaires de l'article 8 du Modèle de Convention fiscale, dans sa version telle qu'elle se lisait avant le 21 novembre 2017 :

« La disposition du paragraphe 1 qui concerne les bénéfices de l'exploitation, en trafic international, de navires ou d'aéronefs a pour but d'assurer que ces bénéfices seront imposés dans un seul État. La disposition est basée sur le principe suivant lequel le droit d'imposition doit être réservé à l'État contractant où se trouve le siège de direction effective de l'entreprise. L'expression ' trafic international ' est définie à l'alinéa e) du paragraphe 1 de l'article 3 » (OCDE (2014), *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune : Version abrégée 2014*, éditions OCDE, Commentaires sur l'article 8 concernant l'imposition des bénéfices provenant de la navigation maritime, intérieure et aérienne, paragraphe 1er, p. 190).

Avant le 21 novembre 2017, l'article 3, paragraphe 1, e), du Modèle de Convention fiscale était libellé comme suit :

« Au sens de la présente Convention, à moins que le contexte n'exige une interprétation différente : [...] l'expression ' trafic international ' désigne tout transport effectué par un navire ou un aéronef exploité par une entreprise dont le siège de direction effective est situé dans un État contractant, sauf lorsque le navire ou l'aéronef n'est exploité qu'entre des points situés dans l'autre État contractant » (OCDE (2014), *Modèle de Convention fiscale*

concernant le revenu et la fortune : Version abrégée 2014, éditions OCDE, article 3 « Définitions générales », paragraphe 1, e), p. 25).

Selon le paragraphe 5 des Commentaires de l'article 3 du Modèle de Convention fiscale, tels qu'ils étaient formulés avant le 21 novembre 2017 :

« La définition de l'expression ' trafic international ' est fondée sur le principe exposé au paragraphe 1 de l'article 8 suivant lequel, étant donné le caractère spécial des opérations ainsi visées, seul l'État contractant où est situé le siège de direction effective de l'entreprise est en droit d'imposer les bénéfices provenant de cette forme d'exploitation de navires ou d'aéronefs[...] » (*ibid.*, Commentaires sur l'article 3 concernant les définitions générales, p. 85).

B.12. Eu égard à la volonté d'aligner l'imposition des rémunérations des équipages de navires, bateaux ou aéronefs sur l'imposition des bénéfices des entreprises qui exploitent ces navires, bateaux ou aéronefs, le législateur a pu raisonnablement donner son assentiment à une convention internationale qui prévoit que seules les rémunérations perçues par les salariés travaillant à bord de navires ou d'aéronefs exploités en trafic international ou de bateaux servant à la navigation intérieure, et non celles perçues par les chauffeurs routiers internationaux, sont imposables dans l'État dans lequel est situé le siège de direction effective de l'employeur.

L'imposition des rémunérations perçues par les chauffeurs routiers internationaux fait d'ailleurs l'objet de solutions différentes dans d'autres conventions préventives de double imposition conclues par la Belgique.

La disposition en cause n'entraîne pas de conséquences disproportionnées dès lors que, si une personne estime que les mesures prises par un État contractant ou par les deux États contractants entraînent ou entraîneront pour elle une imposition non conforme aux dispositions de la Convention, l'article 26 de la Convention belgo-suisse du 28 août 1978

permet d'engager une procédure amiable dans un délai de trois ans en vue d'obtenir une révision de l'imposition non conforme à la Convention.

B.13. La seconde question préjudicielle appelle une réponse négative.

Quant à la première question préjudicielle

B.14.1. Par la première question préjudicielle, la Cour est invitée à examiner la compatibilité de la disposition en cause avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus en combinaison avec le principe de sécurité juridique, en ce que cette disposition ne prévoit pas, pour le chauffeur routier international, résident belge, sous contrat avec un employeur dont le siège de direction effective est situé en Suisse, le même régime d'exonération des rémunérations liées au trafic international que pour le chauffeur routier international, résident belge, sous contrat avec un employeur dont le siège de direction effective est situé au Grand-Duché de Luxembourg.

B.14.2. Le juge *a quo* compare la situation du chauffeur routier international, résident belge, sous contrat avec un employeur dont le siège de direction effective se trouve en Suisse, à qui s'applique l'article 15, paragraphe 1, de la Convention belgo-suisse du 28 août 1978, à celle du chauffeur routier international, résident belge, sous contrat avec un employeur dont le siège de direction effective est situé au Grand-Duché de Luxembourg, à qui s'applique l'article 15, paragraphe 3, de la Convention signée le 17 septembre 1970 entre la Belgique et le Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, approuvée par loi du 14 décembre 1972 (ci-après : Convention belgo-luxembourgeoise du 17 septembre 1970), en ce que le premier doit apporter la preuve de sa présence physique en Suisse pour obtenir l'exemption de ses revenus professionnels à l'impôt des personnes physiques en Belgique, alors que les rémunérations perçues par le second sont considérées comme se rapportant à une activité exercée au Grand-Duché de Luxembourg et sont imposables dans cet État.

L'article 15, paragraphe 3, de la Convention belgo-luxembourgeoise du 17 septembre 1970, tel qu'il a été modifié par l'avenant du 11 décembre 2002 approuvé par loi du 17 décembre 2004, dispose en effet :

« Par dérogation aux §§ 1 et 2 et sous la réserve mentionnée au § 1, les rémunérations au titre d'un emploi salarié exercé à bord d'un navire, d'un aéronef ou d'un véhicule ferroviaire ou routier exploité en trafic international, ou à bord d'un bateau servant à la navigation intérieure en trafic international, sont considérées comme se rapportant à une activité exercée dans l'État contractant où est situé le siège de la direction effective de l'entreprise et sont imposables dans cet État ».

B.15. La différence de traitement visée en B.14.2 s'explique par l'exercice, par les parties contractantes, de leur faculté de contracter des engagements internationaux.

Partant et compte tenu de ce qui a été dit en B.6 et en B.12, la différence de traitement est raisonnablement justifiée.

B.16. La première question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 1er de la loi du 2 septembre 1980 « portant approbation de la Convention entre le Royaume de Belgique et la Confédération suisse en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Berne le 28 août 1978 » en ce qu'il porte assentiment à l'article 15, paragraphe 3, de cette Convention, lu en combinaison avec le paragraphe 1 de la même disposition, ne viole pas les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus en combinaison avec le principe de la sécurité juridique.

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 29 novembre 2018.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

F. Daoût