

Cour de cassation de Belgique

Arrêt

N° F.02.0078.F

ETAT BELGE, représenté par le ministre des Finances, dont le cabinet est établi à Bruxelles, rue de la Loi, 12, poursuites et diligences du directeur régional des contributions directes à Liège, dont les bureaux sont établis à Liège, rue de Fragnée, 40,
demandeur en cassation,

contre

1. G. W. et

2. V. R.-M.,

défendeurs en cassation,

ayant pour conseil Maître Martin Orban, avocat au barreau d'Eupen, dont le cabinet est établi à Eupen, Kaperberg, 50.

I. La décision attaquée

Le pourvoi en cassation est dirigé contre l'arrêt rendu le 2 mai 2002 par la cour d'appel de Liège.

II. La procédure devant la Cour

Le conseiller Philippe Echement a fait rapport.

L'avocat général André Henkes a conclu.

III. Le moyen de cassation

Le demandeur présente un moyen libellé dans les termes suivants :

Dispositions légales violées

- *articles 5, 6 et 31 du Code des impôts sur les revenus 1992 ;*
- *articles 3, § 2, 15, § 1er, et 23, § 2, 1°, de la Convention du 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 la loi du 14 décembre 1972 (Moniteur belge du 27 janvier 1973), ci-après dénommée la Convention ;*
- *article 31 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités, approuvée par la loi du 10 juin 1992 (Moniteur belge du 25 décembre 1993), ci-après dénommée la Convention de Vienne.*

Décisions et motifs critiqués

Après avoir constaté :

- *que (le défendeur) est domicilié à Raeren et était occupé comme chauffeur de transports internationaux au service d'une entreprise de transports établie au Grand-Duché de Luxembourg, la s.a.r.l. Hamm,*

- que les attestations de la firme Hamm montrent dans quels pays (le défendeur) a accompli ses journées de travail à l'étranger (120 jours) et principalement au Grand-Duché de Luxembourg (122 jours),

- que (le défendeur) prétend avoir travaillé pendant plus ou moins 122 jours par année au Luxembourg et par ailleurs, avoir effectué en permanence des transports à bord de son camion, au départ du Luxembourg où il recevait les instructions nécessaires de son employeur, à destination d'autres pays (Pays-Bas, Belgique, Grande-Bretagne, France, Espagne, Italie, Allemagne, Danemark), et avoir effectué les trajets de retour souvent encore le même jour et qu'il allègue également avoir payé ses impôts au Luxembourg (voir sa déclaration fiscale),

- que dans le présent cas, il n'est nullement démontré au moyen d'éléments concrets que des revenus provenant d'activités de transports effectués en Belgique seraient effectivement à taxer,

l'arrêt décide que (le défendeur) a toujours exercé son activité professionnelle au service de son employeur luxembourgeois au Grand-Duché de Luxembourg, de sorte que les salaires concernés - déjà imposés dans cet Etat - ne sont pas imposables en Belgique et que l'imposition (la cotisation à l'IPP et aux taxes additionnelles établies sur les rémunérations versées par la firme précitée) doit de ce fait être annulée.

Il fonde cette décision sur la règle générale de l'article 15, § 1^{er}, de la Convention selon laquelle le droit d'imposition est refusé à l'Etat du domicile (Belgique), lorsque l'activité professionnelle est exercée dans l'autre Etat contractant (Grand-Duché de Luxembourg), au motif que cette disposition légale, par un raisonnement de bon sens, doit être interprétée en ce sens qu'un chauffeur de transports internationaux qui effectue des transports à travers tout le continent au service d'une entreprise de transports luxembourgeoise et qui, de ce fait, ne se trouve que dans une mesure très limitée (7 jours) sur le territoire national de l'Etat belge, conserve son port d'attache professionnel auprès de son employeur où il reçoit ses instructions et où il ramène son camion.

Griefs

L'impôt des personnes physiques frappe tous les revenus visés par le Code des impôts sur les revenus, alors même que certains de ceux-ci auraient été produits ou recueillis à l'étranger. Il résulte des articles 5, 6 et 31 du Code des impôts sur les revenus 1992 que les rémunérations obtenues par un assujetti à l'impôt des personnes physiques (domicilié à Raeren, le défendeur est habitant du Royaume, ce qui n'est pas contesté) en raison d'une activité salariée exercée partiellement à l'étranger, sont en principe imposables en Belgique à concurrence de leur montant net.

Lorsqu'un résident belge perçoit des revenus de salarié provenant du Luxembourg, la Convention prévoit, pour éviter la double imposition, que les revenus provenant du Grand-Duché de Luxembourg et qui sont imposables dans cet Etat sont exemptés d'impôts en Belgique (article 23, § 2, 1^o).

Or, en vertu de l'article 15, § 1^{er}, de la Convention qui stipule que « 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 (et que) si l'emploi y est exercé, les rémunérations reçues à ce titre sont imposables dans cet autre Etat », l'Etat de résidence conserve donc en principe, son pouvoir d'imposition. Il ne l'aliène au profit de l'Etat de la source que pour les seules rémunérations reçues au titre d'un emploi exercé sur le territoire de cet Etat. Reste à définir ce qu'il faut entendre par les termes « si l'emploi y est exercé ».

En vertu de l'article 3, § 2, de la Convention « toute expression qui n'est pas autrement définie a le sens qui lui est attribué par la législation dudit Etat régissant les impôts qui font l'objet de la Convention, à moins que le contexte n'exige une interprétation différente ».

Comme les articles 5 et 31 du Code des impôts sur les revenus 1992 visent les revenus (salaires, rémunérations...) « obtenus en raison ou à l'occasion de l'exercice d'une activité professionnelle », même si ces revenus sont « produits ou recueillis à l'étranger » et ne visent pas expressément le cas où l'emploi est exercé dans un autre Etat, le critère repris à l'article 15, § 1^{er}, pour pouvoir déroger au pouvoir d'imposition de l'Etat de la résidence doit,

dès lors, être interprété en fonction de son contexte. Cette interprétation est conforme en outre à la règle générale d'interprétation qui est reprise dans l'article 31 de la Convention de Vienne qui prévoit que tout traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes de ce traité dans leur contexte et à la lumière de son projet et de son but.

L'analyse du contexte de l'article 15, § 1^{er}, de la Convention implique en premier lieu que l'on ait égard à l'ensemble de cette disposition conventionnelle et plus particulièrement à son paragraphe 3 qui prévoit que « par dérogation aux §§ 1^{er} et 2 sous la réserve mentionnée au § 1^{er} (réserve non applicable en l'espèce) les rémunérations 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 en trafic international, sont considérées comme se rapportant à une activité exercée dans l'Etat contractant où est situé le siège de la direction effective de l'entreprise et sont imposables dans cet Etat ».

Il résulte des termes « par dérogation aux paragraphes 1^{er} et 2 », qu'en dehors des situations spécifiques énoncées au paragraphe 3, le critère déterminant pour que l'Etat de résidence perde son pouvoir d'imposition est le lieu où l'emploi est exercé physiquement, sans qu'il soit opportun de rechercher le lieu de direction effective de l'entreprise ; ce dernier critère n'est déterminant que lorsque les rémunérations sont reçues au titre d'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, mais non pas lorsqu'il s'agit d'un emploi exercé à bord d'un véhicule routier exploité en trafic international.

L'analyse du contexte implique en second lieu que, conformément au prescrit de l'article 31, points 2 et 3, de la Convention de Vienne, l'on se réfère à tout accord et instrument ayant un rapport avec la Convention dont l'application est demandée, en ce compris tout accord ultérieur intervenu entre parties au sujet de l'interprétation du traité ou de l'application de ses dispositions, avec la conséquence qu'il faut avoir égard, pour circonscrire le contexte de l'article 15, § 1^{er}, de la Convention au modèle de convention de l'OCDE qui sert de base aux négociations entre les membres de cette organisation ainsi qu'à ses commentaires sur les articles de la convention-

modèle, lesquels font partie intégrante du contexte au sens de l'article 31.1. de la Convention de Vienne, et ce, même s'il s'agit des commentaires les plus récents puisque, conformément à l'article 31.3 de la Convention de Vienne, et selon l'OCDE, les conventions existantes doivent être interprétées dans ce sens, sauf si des modifications drastiques du modèle l'excluent, ce qui n'est pas le cas en ce qui concerne l'article 15, § 1^{er}, litigieux.

Or, le commentaire du modèle OCDE précise très clairement, en ce qui concerne l'article 15, § 1^{er}, relatif aux revenus d'emplois, que « 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 l'emploi sont payés».

Il résulte de l'ensemble des éléments exposés ci-dessus que pour l'interprétation de l'article 15, § 1^{er}, de la Convention, un emploi salarié doit être considéré comme exercé dans l'autre Etat contractant lorsque l'activité en raison de laquelle les salaires, traitements et autres rémunérations sont payés est effectivement exercée dans cet autre Etat, c'est-à-dire lorsque le salarié est physiquement présent dans cet Etat pour y exercer cette activité, l'Etat de la résidence ne perdant son pouvoir d'imposition que dans cette seule mesure.

C'est donc à tort que l'arrêt attaqué a décidé que «par un raisonnement de bon sens » l'article 15, § 1^{er}, de la Convention doit être interprété en ce sens qu'un chauffeur de transports internationaux qui effectue des transports à travers tout le continent au service d'une entreprise de transports luxembourgeoise et qui, de ce fait, ne se trouve que dans une mesure très limitée (7 jours) sur le territoire national de l'Etat belge, conserve son port d'attache professionnel auprès de son employeur où il reçoit ses instructions et où il ramène son camion, de sorte que l'emploi doit être considéré comme exercé exclusivement au Grand-Duché de Luxembourg, la Belgique, en tant qu'Etat de résidence, perdant de ce fait la totalité de son pouvoir d'imposition, et ce faisant, l'arrêt viole les dispositions visées au moyen.

IV. La décision de la Cour

Attendu que l'article 15, § 1^{er}, de la Convention du 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 la loi du 14 décembre 1972, dispose que, sous réserve des dispositions des articles 16, 18, 19 et 20, étrangères à l'espèce, 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 et que, si l'emploi y est exercé, les rémunérations reçues à ce titre sont imposables dans cet autre Etat ;

Attendu qu'interprétée dans son contexte, cette disposition ne subordonne pas l'exercice de l'emploi dans l'autre Etat contractant à une présence physique permanente du salarié dans cet Etat pendant l'exercice de son activité ;

Attendu que l'arrêt constate que le défendeur est domicilié à Raeren, qu'il exerce une activité professionnelle de chauffeur international pour une entreprise de transports établie au Grand-Duché de Luxembourg, qu'il ressort des documents versés aux débats que sur les 242 jours prestés sur une année, 122 l'ont été au Grand-Duché de Luxembourg, que les revenus provenant de cette activité ont été taxés par cet Etat et que le défendeur effectue les transports au départ du siège de l'entreprise à Luxembourg où il reçoit les instructions et où il ramène son camion ;

Qu'ainsi, sur la base d'une appréciation qui gît en fait, la cour d'appel a pu estimer que le défendeur pouvait être considéré comme ayant exercé son emploi au Grand-Duché de Luxembourg et a justifié légalement sa décision ;

Que le moyen ne peut être accueilli ;

PAR CES MOTIFS,

LA COUR

Rejette le pourvoi ;

Condamne le demandeur aux dépens.

Les dépens taxés à la somme de cent cinquante-cinq euros cinq centimes payés par le demandeur.

Ainsi jugé par la Cour de cassation, première chambre, à Bruxelles, où siégeaient le conseiller Philippe Echement, faisant fonction de président, les conseillers Christian Storck, Didier Batselé, Christine Matray et Sylviane Velu, et prononcé en audience publique du vingt-huit mai deux mille quatre par le conseiller Philippe Echement, faisant fonction de président, en présence de l'avocat général André Henkes, avec l'assistance du greffier Marie-Jeanne Massart.