

DOCTRINE ■ RECHTSLEER

L'assujettissement au statut social des travailleurs indépendants des mandataires de société : le point sur les présomptions

I. — INTRODUCTION

À la suite de l'arrêt du 27 septembre 2012 de la Cour de justice de l'Union européenne *Partena c. Les Tartes de Chaumont-Gistoux s.a.* (1), nous revenons, dans la présente étude, sur la question de l'assujettissement au statut social des travailleurs indépendants des mandataires de société et, plus précisément, sur la question des présomptions d'assujettissement au statut social des travailleurs indépendants dont ils font l'objet en droit belge.

L'arrêt *Partena* est également intéressant en droit européen puisqu'il a trait aux principes directeurs du règlement 1408/71 (2) (en vigueur

au moment des faits), notamment le principe de l'unicité de la législation applicable en matière de sécurité sociale qui est déterminée principalement par le lieu d'exercice de l'activité.

Après avoir rappelé les principes applicables, eu égard à l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 3 novembre 2004 (3), nous nous concentrons toutefois sur l'apport substantiel de l'arrêt *Partena* en droit belge. Nous évoquerons également le problème du renversement des présomptions dont question.

De manière plus large, nous proposons de faire le point sur les présomptions d'assujettissement au statut social des travailleurs indépendants des mandataires de société, au regard de la jurisprudence belge et européenne.

d'un contrat de travail ou d'un statut, est, en principe (6), assujettie au régime de sécurité sociale des travailleurs indépendants (7). En règle générale, pour être considérée comme professionnelle, l'activité doit être exercée dans un but de lucre même si, en fait, elle ne produit pas de revenus (8), et présenter un caractère habituel, ce qui implique l'existence d'un ensemble d'opérations liées entre elles, répétées et accompagnées de démarches en vue de cette répétition (9).

En ce qui concerne les mandataires de société, il existe en outre deux présomptions légales (10) : — la première est érigée par l'article 2 de l'arrêt royal du 19 décembre 1967 portant règlement général en exécution de l'arrêt royal

(1) C.J.U.E., 27 septembre 2012, *Partena a.s.b.l. c. Les Tartes de Chaumont-Gistoux*, C-137/11, J.O.U.E., C 366, 24 novembre 2012, pp. 11-12 (ci-après « l'arrêt *Partena* »).

(2) Règlement (CEE) n° 1408/71 du Conseil du 14 juin 1971, relatif à l'application des régimes de sécurité sociale aux travailleurs salariés et à leur famille qui se déplacent à l'intérieur de la Communauté, J.O.C.E. L 149 du 5 juillet 1971, pp. 2-50. Ce règlement est aujourd'hui remplacé par le règlement (CE) n° 883/2004 du Parlement européen et du Conseil du 29 avril 2004 portant sur la coordination des systèmes de sécurité sociale, J.O.U.E. L 200 du 7 juin 2004. Le règlement 883/2004 est venu renforcer les principes consacrés par le règlement 1408/71, et plus particulièrement le principe de l'unicité de la législation applicable, puisqu'il a abrogé l'annexe VII du règlement 1408/71 qui permettait, par exemple, aux personnes exerçant simultanément une activité non salariée en Belgique et une activité salariée sur le territoire d'un autre État membre d'être assujetties à la législation de ces deux États membres. Il convient de préciser que dans sa note aux caisses d'assurances sociales pour travailleurs indépendants du 24 juin 2013 (référence P. 720.2/13/10, inédite, disponible sur demande à l'I.N.A.S.T.I.), l'I.N.A.S.T.I. a précisé que « l'arrêt du 27 [septembre] 2012 concerne l'application du règlement européen de sécurité sociale 1408/71 [qui] a été remplacé, depuis le 1^{er} mai 2010, par le règlement 883/04, à côté duquel l'ancien règlement peut encore rester d'application, pendant dix ans, aux situations existantes. Les principes que l'arrêt reprend de l'ancien règlement 1408/71, sont aussi contenus dans le nouveau règlement 883/04. Cet arrêt n'a donc également effet que pour les si-

II. — L'ASSUJETTISSEMENT DES MANDATAIRES DE SOCIÉTÉ (4) : GÉNÉRALITÉS

Conformément à l'article 3, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, de l'arrêt royal n° 38 du 27 juillet 1967 organisant le statut social des travailleurs indépendants (5), toute personne physique, qui exerce en Belgique une activité professionnelle en dehors des liens

tuations dans lesquelles ces règlements sont applicables ». Les deux règlements sont ainsi visés, dans la présente étude également.

(3) C.A., arrêt n° 176/2004 du 3 novembre 2004, *Arr. C.A.*, 2004, p. 2029.

(4) O. Debray, « Les mandataires de société à titre gratuit : de la légalité et de la portée de l'arrêt royal du 1^{er} juillet 1992 », *J.T.T.*, 1992, p. 389; J. Clesse, « Le statut social du dirigeant d'entreprise », in X, *Dirigeant d'entreprise - Un statut complexe aux multiples visages*, Bruylant, Bruxelles, 2000, p. 156; S. Gilson et J.-F. Neven, « L'assujettissement à la sécurité sociale des associés et mandataires de sociétés commerciales », in *Assujettissement personnel à la sécurité sociale belge et recouvrement des cotisations : questions spéciales*, Kluwer, Waterloo, 2008, p. 109.

(5) A.R. n° 38 du 27 juillet 1967 organisant le statut social des travailleurs indépendants, *M.B.*, 29 juillet 1967.

(6) Les obligations qui sont imposées par le régime de sécurité sociale des travailleurs indépendants ne sont toutefois pas les mêmes pour toutes les catégories de travailleurs indépendants. Relevons, à titre d'exemple, que l'I.N.A.S.T.I. peut renoncer à poursuivre l'affiliation à une caisse d'assurances sociales ou l'affiliation d'office à la Caisse nationale auxiliaire d'assurances sociales pour travailleurs indépendants à l'égard des travailleurs indépendants assujettis à titre complémentaire, dont les revenus sont inférieurs au seuil à partir duquel une cotisation est due, visés à l'article 12, § 2, de l'arrêt royal n° 38; et à l'égard des personnes qui n'exercent plus d'activité indépendante au moment où l'assujettissement à l'A.R. n° 38 est constaté, si elles sont considérées comme totalement insolvables et qu'il n'y a pas de personne solidairement responsable au sens de l'article 15, § 1^{er}, arrêt royal n° 38 (article 9, 3^e et 4^e alinéas, arrêt royal du 19 décembre 1967). Voy. E. Vandervelde et I. Beck, « Onbezoldigde mandatarissen in een vennootschap in België », *Or.*, 1994, p. 243, au sujet des obligations liées à l'assujettissement des mandataires non rémunérés, avant l'adoption de l'article 3, § 1^{er}, alinéa 4, de l'A.R. n° 38.

(7) La définition de l'article 3, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, de l'arrêt royal n° 38 comporte ce qui est appelé traditionnellement le critère « sociologique » ou « socioéconomique ».

(8) Cass., 2 juin 1980, *J.T.T.*, 1982, p. 76; Cass., 9 mai 1983, *Pas.*, I, p. 1018.

(9) C.T. Liège (2^e ch.), 21 novembre 2000, inédit, R.G. n° 6189/98; C.T. Liège (2^e ch.), 10 octobre 2000, inédit, R.G. n° 27287/98.

(10) D'autres présomptions relatives à l'exercice ou non d'une activité indépendante ont été édictées. Dans la mesure où elles ne concernent pas directement les mandataires de société, elles ne feront pas l'objet d'une analyse spécifique dans la présente étude.

n° 38, qui dispose que « l'exercice d'un mandat dans une association, ou une société de droit ou de fait qui se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif est, de manière irréfragable, présumé constituer l'exercice d'une activité entraînant l'assujettissement au statut social des travailleurs indépendants » (11); — la seconde est consacrée par l'article 3, §1^{er}, alinéa 4, de l'arrêté royal n° 38 qui prévoit que les « personnes désignées comme mandataires dans une société ou association assujettie à l'impôt belge des sociétés ou à l'impôt belge des non-résidents sont présumées, de manière irréfragable, exercer, en Belgique, une activité professionnelle en tant que travailleur indépendant ».

III. — LA PREMIÈRE PRÉSUMPTION : L'ARTICLE 2 DE L'ARRÊTÉ ROYAL DU 19 DÉCEMBRE 1967

L'exercice d'un mandat dans une association, ou une société de droit ou de fait qui se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif, est présumé de manière irréfragable constituer l'exercice d'une activité entraînant l'assujettissement au statut social des travailleurs indépendants (12).

Il s'agit d'une présomption d'exercice d'une activité indépendante, pour les personnes qui exercent un mandat.

A. — L'application de la présomption

Pour que la présomption prévue à cet article s'applique, le mandat doit être exercé au sein d'une association, ou une société de droit ou de fait qui se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif (13). Il a été admis qu'une société dormante (14), ou qui a cessé toute activité (15), ne se livre pas à une telle exploitation. La forme juridique du groupement au sein duquel le mandat est exercé importe peu (16).

Il faut également un mandat. Le texte légal ne détermine pas les mandats qu'il entend soumettre à

la présomption. À défaut de précision, l'I.N.A.S.T.I. considère qu'il convient de se référer au droit civil (17). Le mandat suppose donc essentiellement l'accomplissement d'un acte juridique au nom du mandant (18). Des actes matériels comme la vente, la réparation ou l'entretien de produits ne sont pas suffisants (19). Le droit des sociétés et le droit des associations fournissent également un cadre de référence utile. Les liquidateurs ont ainsi été considérés comme mandataires (20), tout comme l'associé gérant d'une société agricole (21). Dès lors que l'article 2 de l'arrêté royal du 19 décembre 1967 ne vise pas que les mandataires désignés conformément au droit des sociétés ou au droit des associations, on devrait en principe inclure dans le champ d'application de cette présomption les gérants de fait qui détiennent des parts sociales dans la société (22), ainsi que les mandataires d'associations de fait qui n'ont pas la personnalité juridique.

Le mandat doit en outre être exercé de manière effective. Le fait d'avoir été désigné comme mandataire ne suffit pas pour que la présomption de l'article 2 de l'arrêté royal du 19 décembre 1967 soit d'application. Il faut que ce mandat soit concrètement exercé. Seul l'exercice effectif d'un mandat entraîne l'application de la présomption. En règle générale, la présomption ne trouvera donc pas à s'appliquer, à défaut d'exercice d'une activité, lorsque la cessation de l'activité peut être prouvée (23). Cette preuve de cessation d'activité peut être apportée par une attestation de la T.V.A., par le fait que la société ne soit plus soumise à l'impôt des sociétés, par une déclaration de faillite. Il y a possibilité également d'apporter la preuve que le mandataire n'a pu exercer d'activité pour des raisons d'incapacité physique (24). Rappelons à cet égard que si c'est à la caisse d'assurances sociales d'apporter la preuve de l'assujettissement du travailleur indépendant, lorsque cette preuve est rapportée, c'est au travailleur indépendant à démontrer qu'il a mis fin à ses activités. L'article 8, alinéa 1^{er}, de l'arrêté royal du 19 décembre 1967 lui impose de signaler à sa caisse d'assurances sociales, dans les quinze jours, appuyée d'une pièce officielle justificative, la cessation de toute activité de travailleur indépendant. Le manquement à cette formalité n'a toutefois pas pour conséquence le maintien de l'assujettissement. L'assujettissement au statut social des travailleurs indépendants prend fin à la date de cessation effective de l'activité, et ne dépend pas de la réception du document de preuve par la caisse d'assurances sociales ou par l'I.N.A.S.T.I. (25).

L'exercice d'un mandat est cependant censé ne pas constituer l'exercice d'une activité professionnelle, lorsque ce mandat est exercé par des personnes qui ont atteint l'âge de la pension (26), à la condition qu'elles apportent la preuve de la gratuité du mandat (27) (article 37, § 3, de l'arrêté royal du 19 décembre 1967). Dans une telle hypothèse, la présomption de l'article 2 de l'arrêté royal du 19 décembre 1967 ne s'applique pas. Cette présomption reste toutefois d'application à l'égard des personnes qui, bien qu'ayant atteint l'âge de la pension, ne sont pas en mesure de prouver la gratuité de leur mandat parce que, par exemple, l'administration fiscale a retenu des revenus professionnels découlant de l'exercice de leur mandat.

B. — Le caractère (ir)réfragable de la présomption

Le caractère irréfragable ou simple de la présomption, et notamment la possibilité d'apporter la preuve de la gratuité du mandat, a donné lieu à une longue controverse :

— avant le 1^{er} juillet 1992, le mandataire de société n'était pas assujéti à ce titre au statut social des travailleurs indépendants si le mandat qu'il détenait était gratuit (preuve qui était mise à sa charge) (28);

— depuis le 1^{er} juillet 1992, la présomption est prévue de manière irréfragable, « l'exercice d'un mandat dans une association ou une société de droit ou de fait qui se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif est de manière irréfragable présumé constituer l'exercice d'une activité entraînant l'assujettissement au statut social des travailleurs indépendants » (l'article 2 de l'arrêté royal du 19 décembre 1967 a été modifié à cette date dans ce sens);

— certaines juridictions ont toutefois considéré que le Roi avait excédé les pouvoirs qui lui étaient conférés par l'article 3 de l'arrêté royal n° 38 en édictant une présomption irréfragable (29). Certaines juridictions ont également relevé que l'arrêté royal du 1^{er} juillet 1992 modifiant l'arrêté royal du 19 décembre 1967 était illégal, car il avait été adopté sans consultation préalable du Conseil d'État et que l'urgence invoquée n'était pas motivée (30);

- (11) Arrêté royal du 19 décembre 1967 portant règlement général en exécution de l'arrêté royal n° 38 du 27 juillet 1967 organisant le statut social des travailleurs indépendants, *M.B.*, 28 décembre 1967.
- (12) Sans préjudice de l'article 5bis de l'arrêté royal n° 38 relatifs aux mandataires publics (dont le régime est plus favorable que celui des mandataires privés).
- (13) La présomption de l'article 2 s'applique également aux mandataires d'une a.s.b.l. soumise à l'impôt des sociétés et non aux mandataires d'une a.s.b.l. soumise à l'impôt des personnes morales, sauf exceptions (I.N.A.S.T.I., *Statut social, Commentaires*, version 2011, C.S.141).
- (14) C.T. Anvers, 15 novembre 2002, inédit, R.G. n° 2010533.
- (15) Voy. la jurisprudence de la cour du travail de Liège, citée par A. Simon et R. Oslet, « Statut social des travailleurs indépendants », in *Guide social permanent - Commentaire droit de la sécurité sociale*, Kluwer, Bruxelles, livre I, titre I, chapitre II, n° 1240.
- (16) Certaines difficultés apparaissent toutefois quant à l'identification des sociétés ou associations qui se livrent à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif. Voy. S. Gilson et J.-F. Neven, « L'assujettissement à la sécurité sociale des associés et mandataires de sociétés commerciales », *op. cit.*, p. 129.

- (17) I.N.A.S.T.I., *Statut social - Commentaires*, version 2011, C.S. 60/1.
- (18) Cass., 25 mars 1993, *Pas.*, 1993, I, p. 328.
- (19) Cass., 21 février 2000, *Arr. Cass.*, 2000, p. 463.
- (20) C.T. Liège, 12 mars 2002, inédit, R.G. n° 27.461/98.
- (21) C.T. Liège, 20 avril 2004, inédit, R.G. n° 30.491/01.
- (22) C.T. Liège, 18 juin 2002, inédit, R.G. n° 5.774/97.
- (23) Voy. la jurisprudence de la cour du travail de Liège, citée par A. Simon et R. Oslet, « Statut social des travailleurs indépendants », *op. cit.*, n° 1240; en particulier C.T. Liège, 21 novembre 2000, inédit, R.G. n° 6189/98.
- (24) C.T. Liège, 8 janvier 2002, inédit, R.G. n° 29.629/01.
- (25) R. Oslet et A. Simon, « Statut social des travailleurs indépendants », *op. cit.*, n°s 1040-1060. Quant à la condamnation aux dépens d'un indépendant

- pour avoir tardé à communiquer des documents contenant des contradictions quant à la date de sa cessation d'activité, voy. C.T. Anvers, 4 mai 2007, *C.D.S.*, 2009, p. 551.
- (26) Plus précisément, toutes les personnes visées à l'article 13 de l'arrêté royal n° 38.
- (27) Cette preuve peut être faite par toute voie de droit, témoignages exceptés, sauf si l'administration des contributions directes a retenu des revenus professionnels du chef de l'exercice de ce mandat.
- (28) Voy. M. Deschepper, « L'assujettissement des mandataires de société à la sécurité sociale des travailleurs indépendants : la fin de l'insécurité juridique? », *JTT*, 1983, pp. 393-395.
- (29) C.T. Bruxelles, 9 juin 2000, inédit, R.G. n° 39.330; voy. aussi notamment, O. Debray, « Les mandataires de société à titre gratuit : de la légalité et de la portée de l'arrêté royal du 1^{er} juillet 1992 », *op. cit.*, 1992, p. 389; P. Van Ommeslaghe et X. Dieux, « Examen de jurisprudence (1979 à 1990) : Les sociétés commerciales », *R.C.J.B.*, 1993, p. 745.
- (30) C.T. Liège, 13 février 2007, inédit, R.G. n° 33/80/2005; C.T. Gand, 5 décembre 2003, *JTT*, 2004, p. 14; C.T. Anvers, 2 septembre 2005, inédit, R.G. n° 20303DG.

— c'était ainsi dans le but d'assurer une certaine sécurité juridique, que la présomption d'exercice d'une activité indépendante en Belgique dont question ci-dessous (*infra*, point IV) a été insérée à l'article 3, § 1^{er}, alinéa 4, de l'arrêté royal n° 38, par un arrêté royal du 18 novembre 1996 (31). Il s'agissait, selon le rapport au Roi, d'éviter qu'un mandataire de société ne puisse gérer depuis l'étranger une société située en Belgique en vue d'éluder l'assujettissement au statut social (32). On aura l'occasion de préciser, toutefois, que le caractère irréfragable de cette présomption a été jugé inconstitutionnel par la Cour constitutionnelle, du moins à l'égard des mandataires qui gèrent une société à partir de la Belgique (voy. *infra*, point IV.B.1);

— ces différents développements en jurisprudence ont eu une incidence sur la présomption énoncée à l'article 2 de l'arrêté royal du 19 décembre 1967, puisque le caractère simple de celle-ci est désormais acquis (33). Le caractère irréfragable de la présomption de l'article 3, § 1^{er}, alinéa 4, de l'arrêté royal n° 38 était toutefois maintenu à l'égard des mandataires gérant une société belge depuis l'étranger. Ce postulat a cependant été remis en cause par la Cour de justice de l'Union européenne, en ce qui concerne les mandataires qui exercent leur activité à partir d'un autre État membre (*infra*, point IV.B.2).

IV. — LA SECONDE PRÉSUMPTION : L'ARTICLE 3, § 1^{er}, ALINÉA 4, DE L'ARRÊTÉ ROYAL N° 38

Les personnes désignées comme mandataires dans une société ou association assujettie à l'impôt belge des sociétés ou à l'impôt belge des non-résidents sont présumées, de manière irréfragable, exercer en Belgique, une activité professionnelle en tant que travailleur indépendant.

Il s'agit d'une présomption d'exercice, en Belgique, d'une activité indépendante, pour les personnes qui sont désignées comme mandataires. Cette seconde présomption porte donc sur

deux aspects, l'exercice d'une activité en Belgique d'une part, l'exercice d'une activité indépendante, d'autre part.

A. — L'application de la présomption

Cette disposition ne parle plus de l'exercice d'un mandat, mais de personnes désignées comme mandataires. Comme le relève, à juste titre, A. Simon, le champ d'application de la présomption d'assujettissement s'en trouve donc élargi par le fait que l'application se trouve liée à la désignation en qualité de mandataire de société et non plus à l'exercice d'un mandat, contrairement à la présomption édictée par l'article 2 de l'arrêté royal du 19 décembre 1967 liée à l'exercice effectif d'une activité de mandataire (34).

Sur le plan territorial, la présomption de l'article 3, § 1^{er}, alinéa 4, de l'arrêté royal n° 38 semble également plus large, puisqu'il n'est plus fait référence à l'exercice de l'activité, mais au fait que l'association ou la société dans laquelle la personne a été désignée comme mandataire est soumise à l'impôt belge des sociétés ou à l'impôt belge des non-résidents (35).

Pour l'application de la présomption de l'article 3, § 1^{er}, alinéa 4, de l'arrêté royal n° 38, les mandataires visés sont les mandataires de sociétés ou d'associations (gérants, administrateurs, associés actifs (36)...) et non les personnes mandatées pour l'un ou l'autre acte juridique bien déterminé (37). Il faudra donc se référer à ce sujet au droit des sociétés ou au droit des associations. À la différence de l'article 2 de l'arrêté royal du 19 décembre 1967, la présomption de l'arrêté royal n° 38 ne peut donc être appliquée aux gérants de fait, par exemple. Sur ce point, le champ d'application de la présomption est réduit.

B. — Le caractère (ir)réfragable de la présomption

Le Conseil d'État avait déjà fait valoir que l'établissement d'une présomption irréfragable con-

duit à se demander si ce moyen est bien proportionnel au but poursuivi (38).

La Cour constitutionnelle, et plus récemment, la Cour de justice de l'Union européenne, se sont également penchées sur le caractère irréfragable de la présomption de l'article 3, § 1^{er}, alinéa 4, de l'arrêté royal n° 38.

À titre préalable, rappelons les raisons qui ont justifié la consécration de cette présomption irréfragable, introduite par l'arrêté royal du 18 novembre 1996. Selon le rapport au Roi, la création de la présomption était « nécessaire afin de remédier à la situation, par laquelle les mandataires de sociétés gèrent de l'étranger, à la suite de l'évolution technologique en matière de télécommunications, une société située en Belgique et essayent de cette façon d'éviter l'assujettissement au statut social » (39). La Cour de cassation avait, en effet, précédemment décidé que de la seule circonstance que le siège de la société se trouve en Belgique, il ne se déduit pas que ses associés actifs exercent une activité dans ce pays (40).

1. — La jurisprudence de la Cour constitutionnelle : l'arrêt du 3 novembre 2004

Dans un arrêt du 3 novembre 2004, la Cour constitutionnelle s'est prononcée sur une question préjudicielle relative à l'article 3, § 1^{er}, alinéa 4, de l'arrêté royal n° 38 posée par le tribunal du travail de Mons.

Selon la Cour, cet article « viole les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'il n'autorise pas la personne désignée comme mandataire dans une société ou association assujettie à l'impôt belge des sociétés ou à l'impôt belge des non-résidents, à établir, lorsque cette personne gère en Belgique une telle société, qu'elle n'exerce pas d'activité professionnelle de travailleur indépendant au sens de l'article 3, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, de l'arrêté royal n° 38 ». En effet, la Cour admet que le caractère irréfragable de la disposition ait pu être jugé nécessaire pour les mandataires qui gèrent de l'étranger une société belge afin de garantir leur assujettissement au statut social des indépendants, dans la mesure où les autorités ne disposent pas à l'égard de ceux-ci des renseignements et des pouvoirs dont elles disposent à l'égard des mandataires qui gèrent depuis la Belgique, mais considère que « la présomption a, en ce qu'elle est irréfragable, un caractère général et absolu qui est disproportionné à l'égard [des personnes qui gèrent en Belgique] puisqu'il empêche un mandataire qui aurait cessé son activité d'établir cette cessation autrement qu'en démissionnant et de mettre fin aux obligations qui découlent de l'assujettissement au statut social des indépendants » (41).

- (31) Voy. D. Kreit, « Les mandataires de sociétés » in M. Dumont, *Actualité de la sécurité sociale - Évolutions législatives et jurisprudentielles*, Larcier, C.U.P., Bruxelles, 2004, p. 879.
- (32) Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 18 novembre 1996 portant des dispositions financières et diverses concernant le statut social des travailleurs indépendants, en application du titre VI de la loi du 26 juillet 1996 portant modernisation de la sécurité sociale et assurant la viabilité des régimes légaux des pensions et de l'article 3 de la loi du 26 juillet 1996 visant à réaliser les conditions budgétaires de la participation de la Belgique à l'Union économique et monétaire européenne, M.B., 12 décembre 1996; G. Willems, *La fausse indépendance*, coll. Entreprise et droit social, Waterloo, Kluwer, 2009, p. 114.
- (33) L'I.N.A.S.T.I. et la direction générale Indépendants du S.P.F. Sécurité sociale acceptent que la présomption d'assujettissement des mandataires puisse être renversée sous certaines conditions. Voy. I.N.A.S.T.I., note aux caisses d'assurances sociales du 15 janvier 2008, référence P.720.2/08/3; I.N.A.S.T.I., *Statut social - Commentaires*, version 2011, CS.80/2 et suivants; S. Gilson et J.-F. Neven, « L'assujettissement à la sécurité sociale des associés et mandataires de sociétés commerciales », *op. cit.*, pp. 142-144.

- (34) A. Simon, « Évolution récente du statut social des travailleurs indépendants 1998-2003 », *JTT*, 2004, p. 2; C.T. Liège, 15 juin 1999, inédit, R.G. n° 6.075/98; C.T. Liège, 21 novembre 2000, inédit, R.G. n° 6.1879/98.
- (35) Voy. l'article 179 du Code des impôts sur les revenus 1992 (C.I.R. 1992) en ce qui concerne les sociétés résidentes (au sens de l'article 2, § 1^{er}, 5^o, a et b, du C.I.R. 1992) assujetties à l'impôt belge des sociétés; et l'article 227, 2^o, du C.I.R. 1992 en ce qui concerne les sociétés étrangères (au sens de l'article 2, § 1^{er}, 5, a et c, du C.I.R. 1992) et autres structures assujetties à l'impôt belge des non-résidents ainsi que la notion d'établissement belge au sens de l'article 229 du C.I.R. 1992. Pour des commentaires sur la relation entre le droit fiscal et l'article 3, § 1^{er}, alinéa 4, de l'arrêté royal n° 38, voy. V. Franquet, « Le mandat de gestion d'une association à but lucratif exercé à partir de l'étranger : quelle conséquence pour l'assujettissement au statut social des travailleurs indépendants? », *Ors.*, 2012/10, pp. 4-5.
- (36) Relevons toutefois que l'associé actif n'est pas nécessairement un mandataire auquel les présomptions sont susceptibles de s'appliquer, mais peut être assujetti au statut social des indépendants sur la base de l'article 3, § 1^{er}, de l'arrêté royal n° 38.
- (37) Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 18 novembre 1996; I.N.A.S.T.I., *Statut social, Commentaires*, version 2011, C.S.7 et C.S. 81/2.

- (38) Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 18 novembre 1996.
- (39) Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 18 novembre 1996.
- (40) Cass., 23 février 1987, R.G. n° 26158.
- (41) C.A., arrêt n° 176/2004 du 3 novembre 2004, *Arr. C.A.*, 2004, p. 2029; R.W., 2004-2005, p. 1456; C.D.S., 2005, p. 70, obs. J.-F. Funck et *JTT*, 2005, p. 210 et obs. A. Rasneur et P. Joassart, « L'arrêt de la Cour d'arbitrage n° 176/04 du 3 novembre

Les conséquences de cet arrêt sont claires en ce qui concerne la présomption de l'article 3, §1^{er}, alinéa 4, de l'arrêté royal n° 38. À l'égard des (personnes désignées comme) mandataires qui gèrent la société en Belgique, la présomption devient une présomption simple (42). À l'inverse, la présomption reste irréfragable à l'égard des mandataires qui gèrent une société depuis l'étranger. L'I.N.A.S.T.I. considère qu'un mandataire gère une société de l'étranger lorsqu'il a son domicile ou sa résidence principale à l'étranger, ou lorsqu'il exerce son occupation principale à l'étranger (43). On a dès lors déduit de l'arrêt de la Cour constitutionnelle que le mandataire qui a sa résidence principale à l'étranger ou qui exerce son activité principale à l'étranger restait soumis à une présomption irréfragable (44).

Les conséquences de l'arrêt de la Cour constitutionnelle étaient plus discutées à l'égard de la présomption de l'article 2 de l'arrêté royal du 19 décembre 1967. On pouvait se demander si l'enseignement de l'arrêt de la Cour constitutionnelle était transposable à la présomption visée par l'article 2. Le caractère simple de cette présomption est désormais acquis (*supra*, point III.B.).

2. — La jurisprudence de la Cour de justice : l'arrêt Partena du 27 septembre 2012

Comme le précise la Cour de justice de l'Union européenne dans l'arrêt *Partena* (45), il résulte de l'arrêt de la Cour constitutionnelle ce qui suit : « actuellement, en droit belge, la présomption demeure irréfragable pour les personnes qui gèrent depuis l'étranger une société ayant son siège en Belgique, de sorte que, indépendamment de l'exercice effectif d'une telle activité, ces personnes sont assujetties en Belgique au statut social des travailleurs indépendants » (46).

a) Les faits

Les faits ayant donné lieu à l'arrêt *Partena* sont les suivants.

La société Les Tartes de Chaumont-Gistoux est une société constituée depuis 1993, ayant son siège en Belgique et soumise à l'impôt belge des sociétés. M. R. est l'un des administrateurs de ladite société. Ce dernier réside au Portugal depuis la fin de l'année 1999. Il y a bénéficié d'allocations de chômage ou y a perçu un salaire en qualité de salarié de janvier 2001 à juillet 2005. Il y a ensuite exercé une activité indépendante à partir de novembre 2007.

Dans ce cadre, la caisse d'assurances sociales Partena réclame à la société Les Tartes de Chaumont-Gistoux, en tant que débitrice solidaire (47), les cotisations, majorations trimestrielles et annuelles qui auraient été dues par M. R. pour la période courant du premier trimestre de 1999 au quatrième trimestre de 2007. Toutefois, en raison de son statut de salarié ou de bénéficiaire d'allocations de chômage au Portugal, la caisse a, en cours d'instance, précisé qu'elle ne réclamait, à partir du 1^{er} janvier 2001, que le recouvrement des cotisations sociales de travailleurs indépendants à titre complémentaire (48). La caisse affirme que M. R. était, pour la période précitée, assujetti à la législation portugaise en ce qui concerne son activité salariée, ainsi qu'à la législation belge en ce qui concerne son activité indépendante. La caisse se fonde à cet égard sur l'article 14^{quater}, b), et l'annexe VII du règlement 1408/71 qui prévoient qu'en cas d'exercice simultané d'une activité salariée dans un État membre et non salariée en Belgique, il y a lieu de cumuler les législations applicables (49).

La société Les Tartes de Chaumont-Gistoux conteste, quant à elle, tout assujettissement au statut social des travailleurs indépendants en Belgique. Elle considère que la présomption irréfragable de l'article 3, § 1^{er}, alinéa 4, de l'ar-

rêté royal n° 38 est contraire au droit de l'Union européenne (50).

La contestation a été portée devant le tribunal du travail de Nivelles en première instance, et devant la cour du travail de Bruxelles en appel (51), cette dernière ayant décidé de surseoir à statuer afin de poser deux questions à la Cour de justice.

b) L'objet des questions préjudicielles

La première question est celle de savoir si, pour l'application des articles 13 et suivants du règlement 1408/71 et, plus particulièrement, l'article 14^{quater}, un État membre peut assimiler la gestion de l'étranger d'une société soumise à l'impôt de cet État à l'exercice d'une activité sur son territoire, et ce dans le cadre de la compétence qui lui est reconnue pour définir les conditions d'assujettissement au régime de sécurité sociale qu'il met en place pour les travailleurs indépendants.

Ensuite, la cour du travail de Bruxelles interroge la Cour de justice sur le fait de savoir si l'article 3, § 1^{er}, alinéa 4, de l'arrêté royal n° 38 est compatible avec l'article 21 TFUE relatif à la liberté de circulation et de séjour, dans la mesure où il ne permet pas à la personne qui réside dans un autre État membre et qui gère de l'étranger une société soumise à l'impôt belge, de renverser la présomption d'assujettissement au statut social des travailleurs indépendants, alors que le mandataire qui réside en Belgique et ne gère pas une telle société de l'étranger a la faculté de renverser cette présomption et d'apporter la preuve qu'il n'exerce pas une activité indépendante au sens de l'article 3, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, de l'arrêté royal n° 38 (52).

c) La réponse de la Cour (53)

1^o. — Quant à la première question

i) Le lieu d'exercice de l'activité est une notion de droit européen

La Cour considère que la première question revient à déterminer dans quelle mesure un État

2004 : la présomption irréfragable d'assujettissement des mandataires de société a-t-elle disparu? », *JTT*, 2005, pp. 205-210.

(42) Pour des cas d'application, voy. C.T. Bruxelles, 19 avril 2006, inédit, R.G. n° 43946, cité dans C.-E. Clesse, *Dirigeant d'entreprise, un métier sous haute surveillance!*, coll. *Entreprise et droit social*, Waterloo, Kluwer, 2010, p. 62; C.T. Liège, 5 avril 2007, R.G. n° 7.913/2005, www.juridat.be; C.T. Bruxelles, 14 septembre 2007, R.G. n° 46.988, www.juridat.be.

(43) L'I.N.A.S.T.I. précise même que, pour localiser l'occupation principale, il y a lieu de tenir compte de l'endroit fixe et permanent d'où l'intéressé exerce ses activités ou à défaut, d'autres critères comme le caractère habituel ou la durée des activités exercées, le nombre de services fournis et les revenus découlant de ces activités (I.N.A.S.T.I., *Statut social - Commentaires*, version 2011, C.S. 81/3).

(44) G. Willems, *op. cit.*, p. 116.

(45) C.J.U.E., 27 septembre 2012, *Partena a.s.b.l. c. Les Tartes de Chaumont-Gistoux s.a.*, C-137/11, J.O.U.E., C 366, 24 novembre 2012, pp. 11-12. Voy. notamment sur cet arrêt les commentaires de V. Franquet, « Le mandat de gestion d'une association à but lucratif exercé à partir de l'étranger : quelle conséquence pour l'assujettissement au statut social des travailleurs indépendants? », *op. cit.*, pp. 1-14; et B. Mariscal, « La présomption irréfragable d'assujettissement pour les mandataires étrangers contraire aux règles européennes », *Act. fisc.*, 2013, livr. 1, pp. 6-7.

(46) Point 14.

(47) Article 15, § 1^{er}, alinéa 3, de l'arrêté royal n° 38 du 27 juillet 1967 organisant le statut social des travailleurs indépendants.

(48) Quant à la différence de traitement résultant de l'interprétation de l'I.N.A.S.T.I. (I.N.A.S.T.I., *Statut social - Commentaires*, version 2011, C.S.422) selon laquelle, pour les personnes exerçant une activité salariée dans un autre État membre ou dans un État ayant conclu une convention avec la Belgique, l'activité salariée peut être prise en considération pour qualifier l'activité indépendante exercée en Belgique d'activité complémentaire, alors que pour les personnes exerçant une activité salariée dans un État n'ayant pas conclu de convention avec la Belgique, l'activité salariée ne peut pas être prise en compte de sorte que les personnes concernées doivent être assujetties à titre principal, voy. C.T. Bruxelles, 8 juin 2012, www.juridat.be. Dans cet arrêt, la cour du travail décide qu'une telle différence de traitement ne présente pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens utilisés et l'objectif visé, et méconnaît les articles 10 et 11 de la Constitution.

(49) Le règlement 883/2004 ne prévoit plus un tel cumul des législations applicables. Le nouvel article 13.3. dispose désormais que la personne qui exerce normalement une activité salariée et une activité non salariée dans différents États membres est soumise uniquement à la législation de l'État membre dans lequel elle exerce l'activité salariée (principe de l'unicité de la législation applicable, article 11.1). Comme précisé *supra*, l'exception de l'annexe VII du règlement 1408/71 a ainsi été abrogée.

(50) Points 15 à 26.

(51) C.T. Bruxelles, 11 mars 2011, C.D.S., 2011, p. 373 (dans lequel la cour du travail s'est principalement prononcée sur le délai d'opposition à la contrainte et sur la validité de cette contrainte).

(52) Point 27.

(53) Au préalable, la Cour de justice a dû se prononcer sur sa compétence et sur la recevabilité de la première question; ceci en raison des arguments invoqués par le gouvernement belge, qui, d'une part contestait la compétence de la Cour pour interpréter l'article 3, § 1^{er}, alinéa 4, de l'arrêté royal n° 38, d'autre part, considérait que la réponse à ladite question était sans pertinence pour la solution du litige dans la mesure où il n'était pas question d'un mandat gratuit, puisque M. R. avait perçu pour la période concernée des revenus ayant donné lieu à une imposition en Belgique. Dans un premier temps, la Cour a rappelé être compétente pour fournir aux juridictions nationales tous les éléments d'interprétation relevant du droit de l'Union qui peuvent leur permettre d'apprécier elles-mêmes la compatibilité d'une disposition de droit national afin de juger l'affaire dont elles sont saisies (point 30, voy. également la jurisprudence citée par la Cour : arrêt du 27 janvier 2011, *Vandoorne*, C-489/09, Rec., p. I 225, point 25). Ensuite, elle a considéré que la première question était tout à fait pertinente au regard de l'étendue de la présomption contenue à l'article 3, § 1^{er}, alinéa 4, de l'arrêté royal n° 38 qui a vocation à s'appliquer,

membre peut définir le lieu d'exercice de l'activité des travailleurs concernés, aux fins de l'assujettissement à son régime de sécurité sociale de travailleurs non salariés.

La Cour commence par rappeler le principe de l'unicité de la législation applicable en matière de sécurité sociale (54), qui est notamment repris à l'article 13.1. du règlement 1408/71 (55), et insiste sur le fait que le cumul de législations prévu par l'article 14^{quater}, b), doit être l'exception. Elle poursuit en ajoutant que les dispositions du règlement doivent être interprétées au regard de la libre circulation des travailleurs migrants, qui doit être aussi complète que possible (56).

La Cour rappelle ensuite que le critère du « lieu d'exercice de l'activité » du travailleur concerné est le critère principal aux fins de la désignation d'une seule législation applicable, auquel on ne peut déroger que dans des situations spécifiques, et ce, au regard des critères de rattachement subsidiaires prévus aux articles 14 et 14^{quater}, a), du règlement 1408/71. Dès lors, la détermination du lieu d'exercice de l'activité, qui conditionne la désignation de la législation applicable et précède la qualification de l'activité en tant qu'activité salariée ou non salariée, relève du droit de l'Union et, par suite, de l'interprétation qu'en donne la Cour. Si tel n'était pas le cas, des interprétations contradictoires au sein des États membres pourraient exister et, le cas échéant, mener à un cumul de législations pour une même activité, c'est-à-dire à la perception d'une double cotisation sur le même revenu, ce qui est contraire aux objectifs du règlement 1408/71 (57). Dans ses conclusions, l'avocat général Mazák précise que les dispositions du règlement 1408/71 ont un caractère impératif (58) et que la législation applicable résulte objectivement des dispositions du titre II dudit règlement, compte tenu des éléments de rattachement que présente la situation concernée avec la législation des États membres. En décider autrement créerait un risque que les dispositions précitées soient privées de tout objectif réel et d'effet, notamment si l'approche belge devait être adoptée par plusieurs États membres (59).

que les mandataires concernés aient ou non déclaré des revenus du chef de leur mandat. Elle s'applique aussi bien dans le cas de mandats gratuits, mais également dans le cas des mandataires de société qui sont assujettis en Belgique à l'impôt des non-résidents en raison de leur activité de mandataires de société.

(54) Le principe d'unicité est désormais mentionné à l'article 11.1. du règlement 883/2004.

(55) L'article 13.1. du règlement 1408/71 confirme que « le travailleur auquel le présent règlement est applicable n'est soumis qu'à la législation d'un seul État membre »; voy. également l'arrêt récente cité par la Cour : C.J.U.E., 12 juin 2012, *Hudzinski et Wawrzyniak* (aff. jointes), C-611/10 et 612/10, non encore publié au *Recueil*, point 41.

(56) Points 45 à 47.

(57) Point 54. La Cour ajoute que les États membres doivent traiter de manière non discriminatoire les travailleurs soumis aux dispositions de l'article 14^{quater}, sous b), du règlement, à savoir dans les hypothèses d'application cumulative de législations de deux États membres, par rapport aux travailleurs exerçant l'ensemble de leurs activités dans un seul État membre (voy. la jurisprudence citée par la Cour : arrêt du 9 mars 2006, *Piatkowski*, C-493/04, *Rec.*, p. I-2369, point 27).

(58) Conclusions de l'avocat général M. J. Mazák du 26 juin 2012, point 29.

Par contre, la qualification de l'activité en tant qu'activité salariée ou non salariée relève, quant à elle, de la législation des États membres sur le territoire desquels l'activité concernée est exercée (60), ce que la Cour a toujours admis (61).

La Cour interprète ensuite la notion de « lieu d'exercice », non définie en droit européen, conformément à son sens habituel en langage courant et à la lumière du contexte dans lequel elle est utilisée et des objectifs poursuivis par la réglementation dont elle fait partie (62). Ainsi, la notion de « lieu d'exercice » d'une activité doit être entendue « comme désignant le lieu où, concrètement, la personne concernée accomplit les actes liés à cette activité » (63).

ii) La présomption de l'article 3, § 1^{er}, alinéa 4, de l'arrêt royal n° 38 est contraire au droit européen

Selon la Cour, il résulte de ce qui précède qu'appliquer la présomption de l'article 3, § 1^{er}, alinéa 4, de l'arrêt royal n° 38, peut mener à retenir une définition du lieu de l'exercice de l'activité qui ne correspondrait pas à celle précitée et qui serait contraire au droit de l'Union. L'avocat général Mazák a précisé dans ses conclusions, que si l'exercice d'un mandat à partir d'un autre État membre pouvait avoir des effets en Belgique comme le soutenait le gouvernement belge, ses effets ne pouvaient cependant modifier la situation objective de l'intéressé. En effet, « sa situation objective est une question de fait qui doit être établie sur une base individuelle par la juridiction de renvoi conformément au titre II du règlement n° 1408/71 et non sur la base d'une présomption irréfragable établie d'avance et de manière abstraite par la législation nationale » (64).

La Cour analyse ensuite la justification apportée par le gouvernement belge quant à l'existence de cette présomption irréfragable, à savoir, empêcher la fraude en matière de sécurité sociale consistant à se soustraire au caractère obligatoire du statut social des travailleurs indépendants au moyen d'une délocalisation artificielle de l'activité des mandataires sociaux de sociétés établies en Belgique. Elle considère que le caractère irréfragable de la présomption va « au-delà de ce qui est strictement nécessaire pour atteindre cet objectif légitime de lutter contre la fraude, dans la mesure où il fait obstacle de manière générale à la possibilité pour les travailleurs concernés de justifier que le lieu de l'exercice de leur activité se trouve réellement sur le territoire d'un autre État membre où ils accomplissent, concrète-

ment, les actes liés à cette activité » (65). Par conséquent, la Cour de justice apporte la réponse suivante à la première question posée par la cour du travail de Bruxelles :

« Le droit de l'Union, en particulier les articles 13, paragraphe 2, sous b), et 14^{quater}, sous b), du règlement n° 1408/71 ainsi que l'annexe VII de celui-ci, s'oppose à une réglementation nationale telle que celle au principal dans la mesure où elle permet à un État membre de réputer, de manière irréfragable, comme étant exercée sur son territoire une activité de gestion, à partir d'un autre État membre, d'une société soumise à l'impôt dans ce premier État » (66).

2^o. — Quant à la seconde question

La Cour estime que, « compte tenu de la réponse donnée à la première question, il n'y a pas lieu d'examiner la seconde question » (67).

d) Les effets de l'arrêt (68)

1^o. — L'enseignement de la Cour de justice

Sur la base de cet arrêt, les mandataires de sociétés assujetties à l'impôt belge peuvent désormais apporter la preuve qu'ils exercent leur activité de gestion à partir d'un autre État membre, et échapper ainsi le cas échéant à l'assujettissement à la sécurité sociale belge des travailleurs indépendants du fait de cette activité. Ils sont autorisés à démontrer devant le juge national que le lieu de l'exercice de leur activité de mandataire se trouve réellement sur le territoire d'un autre État membre, où ils accomplissent concrètement les actes liés à cette activité (69). La présomption de l'article de l'article 3, § 1^{er}, alinéa 4, de l'arrêt royal n° 38, en ce qu'elle porte sur l'exercice d'une activité en Belgique, devient, pour ces mandataires, simple.

Dans sa note aux caisses d'assurances sociales pour travailleurs indépendants du 24 juin 2013, l'I.N.A.S.T.I., après avoir exposé la réponse de la Cour à cet égard, en conclut justement que « [l]e mandataire concerné doit avoir la possibilité de démontrer devant le juge national qu'il exerce effectivement son activité de gestion sur

(65) Point 60.

(66) Point 61.

(67) Point 62.

(68) Dans sa note *Partena* (page 3), l'I.N.A.S.T.I. rappelle aux caisses d'assurances sociales pour travailleurs indépendants la force contraignante de cet arrêt en ces termes : « par son arrêt du 27 septembre 2012, la Cour de justice répond à une question préjudicielle posée dans le cadre d'un litige concret sur l'assujettissement d'un mandataire de société, litige toujours pendant devant la cour du travail de Bruxelles. Les conséquences de cet arrêt ne sont toutefois pas limitées à ce litige concret. Dans d'autres litiges similaires à celui-ci, le juge est aussi lié par cet arrêt, à moins qu'il ne pose une nouvelle question préjudicielle à la Cour de justice ». Il y est ajouté (page 7) que « les nouvelles règles [découlant de l'arrêt commenté] sont donc d'application immédiate. Toutefois, l'arrêt n'a pas seulement effet pour le futur. Il peut aussi être invoqué pour des situations du passé. Les travailleurs indépendants qui, sur la base des règles décrites dans la présente note, estiment qu'ils ont été, à tort, assujettis dans le passé en Belgique, peuvent par conséquent demander une révision et, éventuellement, obtenir le remboursement des cotisations sociales payées indûment, pour autant que l'action en remboursement ne soit pas prescrite ».

(69) Point 60.

le territoire d'un autre État membre où il accomplit concrètement les actes liés à cette gestion » (70).

2^o. — Le champ d'application territorial

Comme le relève V. Franquet, la portée implicite de l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 3 novembre 2004, consistant à admettre le caractère irréfragable de la présomption en ce qu'elle concerne la condition portant sur la localisation de l'activité en Belgique, ne peut plus être maintenue lorsque des actes de gestion sont posés à partir d'un État membre de l'Union européenne (71).

Il convient d'ajouter que le règlement 1408/71 était applicable à la Confédération suisse et aux États membres de l'E.E.E. (Liechtenstein, l'Islande et la Norvège). Le règlement 883/2004 leur est également applicable (72). Dès lors, la Suisse et les États membres de l'E.E.E. sont également visés par l'arrêt (73). L'I.N.A.S.T.I. étend en outre la portée de l'arrêt aux pays avec lesquels la Belgique a conclu une convention bilatérale de sécurité sociale, et ce même si l'arrêt ne les vise pas directement dans la mesure où le règlement 1408/71, remplacé par le règlement 883/2004, ne leur est pas applicable (74).

3^o. — Les zones d'ombre et les questions en suspens

i) La localisation de l'activité de gestion

La problématique de la localisation de l'activité de gestion subsiste.

Dans l'arrêt *Partena*, la Cour de justice se contente de constater que la notion de « lieu d'exercice de l'activité » relève du droit européen et qu'elle doit être interprétée, conformément à son sens habituel en langage courant et à la lumière du contexte dans lequel elle est utilisée et des objectifs poursuivis par la réglementation dont elle fait partie, comme étant le lieu où, concrètement, la personne concernée accomplit les actes liés à cette activité.

En l'absence de clarification de la Cour de justice quant à la détermination du lieu où, concrètement, le mandataire accomplit les actes liés à son activité de gestion, il y a lieu d'attendre les critères qui seront retenus par les juridictions belges (75).

Il nous semble qu'il faudra distinguer, à ce sujet, toute une série d'éléments.

Selon V. Franquet, lorsque la Cour affirme que la notion de lieu d'exercice d'une activité doit être entendue comme désignant le lieu où, concrètement, la personne concernée accomplit les actes liés à cette activité, « cela ne signifie pas que le lieu concret de l'activité de gestion se trouve nécessairement là où les actes de gestion sont posés ». Il déduit de l'arrêt *Partena* le principe selon lequel, « si le mandataire pose ses actes de gestion dans un autre État membre que celui revendiquant l'assujettissement à son système de sécurité sociale, il lui appartient de prouver que l'activité de gestion ne s'opère pas effectivement dans l'État membre revendiquant l'assujettissement à son système de sécurité sociale, mais dans un autre État membre, tel que, éventuellement, celui où il pose ses actes de gestion ». Ce faisant, l'auteur considère que le lieu d'exercice de l'activité d'un mandataire, c'est-à-dire « le lieu où concrètement la personne concernée accomplit les actes liés à son activité de mandataire » conformément à la définition donnée par la Cour de justice, est celui où « l'activité de gestion s'opère effectivement » plutôt que celui où « les actes de gestion sont posés ». L'auteur s'interroge ensuite sur ce qu'il faut entendre par « le lieu où l'activité de gestion s'opère effectivement ». Il ne peut être selon lui dissocié des opérations à caractère lucratif réalisant l'objet social. Il considère dès lors que lorsque « ces opérations ont lieu totalement ou en partie en Belgique, il incombe au mandataire de prouver que ses actes de gestion, posés dans un autre État membre de l'Union européenne, ne concernent pas lesdites activités réalisées sur le territoire belge ». Il précise son propos en distinguant quelques hypothèses inspirées des principes d'assujettissement des sociétés à l'impôt belge. Premièrement, si toutes les opérations de l'association à but lucratif ont lieu en Belgique, il estime que le mandataire ne peut pas contester la localisation de son activité de gestion en Belgique. Deuxièmement, si le principal établissement se trouve en Belgique, il estime que l'activité de gestion du mandataire doit y être localisée, sauf si celui-ci prouve qu'elle ne concerne pas les opérations à but lucratif réalisant l'objet social qui y sont réalisées mais bien celles secondaires réalisées dans un autre État membre de l'Union européenne. Enfin, s'il existe en Belgique un établissement stable, sans être l'établissement principal, il estime qu'il appartient également au mandataire de prouver que son activité de gestion ne concerne pas les opérations réalisées par cet établissement, mais celles réalisées dans un autre État membre (76).

Nous nous interrogeons, toutefois, sur la possibilité d'assimiler le lieu d'exercice de l'activité d'un mandataire, c'est-à-dire le lieu où concrètement la *personne concernée* accomplit les actes liés à son activité de mandataire, à celui où les opérations à caractère lucratif de la société

nous écrivons ces lignes dans l'affaire *Partena a.s.b.l. c. Les Tertes de Chaumont-Gistoux*.

(76) V. Franquet, « Le mandat de gestion d'une association à but lucratif exercé à partir de l'étranger : quelle conséquence pour l'assujettissement au statut social des travailleurs indépendants? », *op. cit.*, pp. 8-10.

té sont réalisées, qui se rapporte davantage, selon nous, au lieu où la *société* exerce son activité, et non la personne physique du mandataire visée par la Cour de justice.

La question étudiée présente peut-être, mais comparaison n'est pas raison, des similitudes avec la problématique de la théorie du siège réel des sociétés (77). Il est toutefois évident que cette question a trait à l'activité réelle de la société et que notre question a trait plutôt à l'activité réelle du mandataire de la société : où ce dernier pose-t-il les actes? On trouve en tout cas la même tension entre la volonté d'une partie de choisir « le cadre légal applicable » face à la réalité d'une activité concrète.

Les critères retenus par l'I.N.A.S.T.I. et les caisses d'assurances sociales pour travailleurs indépendants à la suite de l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 3 novembre 2004, liés au fait pour le mandataire d'avoir son domicile ou sa résidence principale à l'étranger, ou d'exercer son occupation principale à l'étranger (78), ne semblent pas plus déterminants pour localiser l'activité de gestion. La Cour a, en effet, rappelé que de tels critères sont considérés par le règlement 1408/71 comme des critères de rattachement subsidiaires, indépendants du critère du lieu d'exercice de l'activité. Le domicile ou la résidence de l'indépendant paraît donc, à première vue en droit de la sécurité sociale, indifférents pour localiser l'activité de gestion. En effet, il ne peut pas être considéré, en tant que tel, que parce que le mandataire est domicilié ou réside à l'étranger, il y pose normalement les actes. En pratique, ces éléments pourraient toutefois servir d'indices, au regard d'autres éléments comme la fréquence des déplacements en Belgique, en vue de fixer le lieu où, concrètement, la personne concernée accomplit les actes liés à son activité de mandataire.

En tout état de cause, il faudra analyser quels sont les actes qui sont posés par la personne du mandataire, comme organe d'une société. Il y a certainement toute une série d'actes matériels qui peuvent, pour un certain nombre d'entre eux, être effectués à distance vu l'évolution des technologies de l'information et de la communication.

Mais il existe, néanmoins, des obligations notamment de présence aux réunions du conseil d'administration et à l'assemblée générale, qui vont souvent se produire au siège social de l'entreprise, ou en Belgique à tout le moins. Or le principe reste celui de la collégialité pour les administrateurs (79).

Certes, on peut envisager des délégations de pouvoir ou l'organisation des réunions du con-

(70) Page 3 de la note *Partena* de l'I.N.A.S.T.I.

(71) V. Franquet, « Le mandat de gestion d'une association à but lucratif exercé à partir de l'étranger : quelle conséquence pour l'assujettissement au statut social des travailleurs indépendants? », *op. cit.*, p. 10.

(72) Décision n° 1/2012 du comité mixte institué par l'accord entre la Communauté européenne et ses États membres, d'une part, la Confédération suisse, d'autre part, sur la libre circulation des personnes du 31 mars 2012, *J.O.C.E. L 103*, du 13 avril 2012, pp. 51 et s. Décision du Comité mixte de l'E.E.E. n° 76/2011 du 1^{er} juillet 2011 modifiant l'annexe VI (Sécurité sociale) et le protocole 37 de l'accord E.E.E., *J.O.C.E. L 262*, 6 novembre 2011, pp. 33 et s.

(73) Dans sa note *Partena*, l'I.N.A.S.T.I. ne manque pas de le relever et précise que l'arrêt et ses enseignements visent les « mandataires qui gèrent une société ou une association assujettie à l'impôt belge des sociétés ou à l'impôt belge des non-résidents, depuis un autre État membre de l'U.E., la Suisse ou un État de l'E.E.E. (Norvège, Islande ou Liechtenstein) ».

(74) Page 4 de la note *Partena* de l'I.N.A.S.T.I. Pour le surplus, il est renvoyé au point 3^o, iii), ci-dessous.

(75) Dans un premier temps, la cour du travail de Bruxelles qui doit encore statuer au moment où

(77) La théorie du siège réel est à l'heure actuelle soumise à des remises en question fondamentales suite notamment aux arrêts *Überseering* (C.J.C.E., 5 novembre 2012, C 20802) et *Centros* (C.J.C.E., 9 mars 1990, C 201297); voy. à ce sujet J.-M. Jonet, « Sociétés commerciales - La théorie du siège réel à l'épreuve de l'établissement autour de l'arrêt *Überseering* », *J.T.D.E.*, février 2002, p. 33.

(78) I.N.A.S.T.I., *Statut social - Commentaires*, version 2011, C.S. 81/3 (*supra*, point IV.B.1).

(79) Article 521 du Code des sociétés. Voy. observations, « Quelques réflexions sur les procès-verbaux des réunions du conseil d'administration et sur le principe collégial », in *J.D.S.C.*, 2011, pp. 165 et s. et notamment 167.

seil d'administration par des supports vidéo, téléphoniques ou internet (80), encore faut-il respecter à cet égard le cadre statutaire. Les statuts imposent-ils un *quorum* de présence pour les administrateurs? Ceux-ci peuvent-ils se faire représenter et si c'est le cas, comment et par qui? La possibilité d'assister aux réunions du conseil d'administration par des supports vidéo, téléphoniques ou internet est-elle laissée aux administrateurs? L'analyse des procès-verbaux des réunions sera particulièrement importante pour vérifier leur régularité.

Dans sa note *Partena*, l'I.N.A.S.T.I. consacre tout un développement relatif à la possibilité pour le mandataire concerné de fournir la preuve que ses activités de gestion n'ont pas lieu en Belgique. L'I.N.A.S.T.I. reprend l'expression du « lieu où la gestion effective de la société est située », sans reprendre le libellé exact de la Cour de justice qui évoque plus précisément le « lieu où, concrètement, la personne concernée accomplit les actes liés à son activité ». À cet égard, l'I.N.A.S.T.I. considère que l'on peut se baser sur « les principes issus du droit international privé, de l'impôt sur les revenus et de la législation sur les sociétés » et poursuit comme suit :

« Les personnes morales sont régies par le droit de l'État sur le territoire duquel leur principal établissement se trouve dès leur constitution. Ce principal établissement est déterminé en tenant compte, en particulier, du centre de direction, ainsi que du centre des affaires ou des activités, et subsidiairement, du siège statutaire (article 4, § 3, et 110 de la loi du 16 juillet 2004 portant le Code de droit international privé).

» Pour être assujettie à l'impôt belge des sociétés, on doit être en présence d'une société résidente. Il s'agit d'une société qui a, en Belgique, son siège social ou son principal établissement ou, à défaut de siège social ou de principal établissement, qui y a son siège de direction ou d'administration (article 2, § 1^{er}, 5^o, b, et 179 du Code des impôts sur les revenus 1992).

» Si le siège social mentionné dans les statuts n'est pas, en fait, le principal établissement de la société, c'est le principal établissement qui est déterminant (Commentaire du Code des impôts sur les revenus 1992, S.P.F. Finances, n° 179/23).

» Pour apprécier où se trouve le principal établissement d'une société, il faut déterminer où elle a le siège de son administration générale (où sont réunis les principaux organes de direction ou de gérance, c'est-à-dire les bureaux de la direction proprement dite, du service commercial, de la comptabilité centrale, les archives, etc.), où sont tenues les assemblées générales des actionnaires ou associés, où se concentrent, en définitive, l'activité directrice, la gestion des intérêts et des affaires sociales (Commentaire du Code des impôts sur les revenus 1992, S.P.F. Finances, n° 179/23).

» Le droit des sociétés établit clairement un lien entre le siège belge de la société et les mandataires de société qui sont domiciliés à l'étranger : les gérants, administrateurs, com-

missaires et liquidateurs qui sont domiciliés à l'étranger, sont censés, pendant toute la durée de leurs fonctions, élire domicile au siège de la société, où toutes les assignations et notifications peuvent leur être données relativement aux affaires de la société et à la responsabilité de leur gestion et de leur contrôle (article 57 du Code des sociétés).

» *La gestion d'une société ou d'une association à laquelle le droit belge s'applique, est donc située en Belgique. Il en est de même de la gestion d'une société assujettie à l'impôt belge des sociétés.*

» *Le mandataire d'une telle société ne peut donc pas démontrer qu'il n'exerce aucune activité de gestion en Belgique.*

» *Le fait que le mandataire concerné pose des actes comme administrateur depuis son domicile, via des moyens de communication, ne suffit pas à démontrer que les activités de gestion n'ont pas lieu en Belgique (par exemple, participer depuis Londres au conseil d'administration à Bruxelles, par vidéoconférence).*

» Une société ou une association qui est soumise à l'impôt des non-résidents, n'a pas de siège social, de principal établissement ou de siège de direction ou d'administration en Belgique. Il s'agit donc d'une société ou d'une association étrangère qui fait des bénéfices par le biais d'un « établissement belge » (articles 227, 228 et 229 du Code des impôts sur les revenus 1992). Dans ce cas, la preuve contraire ne peut pas être admise dès lors que le mandataire concerné est le représentant légal en Belgique d'une société étrangère qui a une succursale en Belgique (articles 58, 81 et 82 du Code des sociétés) ».

Ainsi, en ce qui concerne les mandataires d'associations ou de sociétés auxquelles le droit belge s'applique ou assujetties à l'impôt belge des sociétés, l'interprétation de l'I.N.A.S.T.I. implique que, par un détour par l'article 57 du Code des sociétés (81), la présomption demeure, en pratique, irréfragable quant à l'aspect territorialité. On peut se demander si cela est conforme à l'enseignement de l'arrêt commenté. En effet, ce dernier a défini le lieu d'exercice de l'activité, notion relevant du droit européen, comme le lieu où « concrètement, la personne concernée accomplit les actes liés à cette activité ». Il semble ainsi restrictif et peu approprié de se baser sur la présomption de domiciliation de l'article 57 précité. Cet article contient une règle de procédure de droit international privé concernant les organes de sociétés. Ainsi, S. Saerens relève de façon pertinente que tel que le soulignait le rapport de la commission du Sénat lors de l'élaboration du texte, « l'acceptation d'un mandat dans une société belge par une personne domiciliée à l'étranger implique une élection de domicile obligatoire en Belgique ». Selon Fredericq, la présomption de cette élection de domicile au siège de la société est *juris et de jure*. L'objectif de cette règle est avant tout pratique : on sait la difficulté de pou-

voir retrouver les représentants de la personnalité juridique s'ils sont domiciliés à l'étranger, (...). La recherche de leur adresse risque de faire perdre inutilement du temps à celui qui doit assigner les membres d'un organe de la personne morale ». Cet article « s'applique à une société de droit belge ou étranger, puisque la loi n'exclut pas expressément les personnes morales de droit étranger. L'article 57 sera applicable si la personne morale a son siège social sur le territoire belge. Le critère d'extranéité qui gouverne l'insertion de ce texte est donc à rechercher dans la domiciliation d'un mandataire social, quelle que soit sa nationalité » (82). L'interprétation de l'I.N.A.S.T.I. revient donc à déduire de la présomption irréfragable de domiciliation des mandataires de société domiciliés à l'étranger au siège social de la société en Belgique, à des fins pratiques et procédurales, que le lieu où, concrètement, ceux-ci accomplissent les actes liés à leur activité de mandataire, est nécessairement situé en Belgique. Cet argument manque en cohérence et fondement. Ce n'est pas parce qu'un mandataire domicilié à l'étranger est réputé de manière irréfragable être domicilié au siège de la société en Belgique qu'il y accomplit forcément les actes liés à son activité. Concrètement, ces actes peuvent très bien être posés ailleurs...

Par contre, la conclusion de l'I.N.A.S.T.I. selon laquelle, en ce qui concerne les sociétés soumises à l'impôt des non-résidents, la preuve contraire ne peut pas être rapportée lorsque le mandataire est le représentant légal en Belgique d'une société étrangère qui a une succursale en Belgique nous semble plus équilibrée, car la Belgique sera en pratique bien le lieu où « concrètement, la personne concernée accomplit les actes liés à [son] activité ». En effet, concernant le représentant légal en Belgique qui doit être désigné en application de l'article 81 du Code des sociétés afin qu'une succursale puisse exister, la Cour de cassation a précisé que « ce qui est essentiel c'est que [la société étrangère] ait sur le territoire belge un représentant avec lequel les tiers traitent directement, et non un simple intermédiaire à l'aide duquel ils traitent à l'étranger avec la société elle-même » (83). Ainsi, il est plus que vraisemblable que les actes liés à l'activité de mandataire seront posés en Belgique, étant donné que cela est la raison d'être de la fonction de représentant légal en Belgique.

Le tribunal du travail de Bruxelles, dans un jugement du 12 décembre 2012, a déjà eu l'occasion de se prononcer quant aux retombées de l'arrêt *Partena* et en particulier quant au représentant légal. *In casu*, l'intéressé était le représentant légal en Belgique d'une société néerlandaise. Ainsi, le tribunal précise d'abord que sur la base de la jurisprudence *Partena*, la présomption de l'article 3, § 1^{er}, alinéa 4, de l'arrêté royal n° 38 est devenue simple. Ensuite, il estime que du statut de représentant permanent en Belgique on peut déduire que l'intéressé y était actif. Cela rejoint la notion de représentant légal de la Cour de cassation rappelée ci-des-

(80) Ligne de conduite de l'article 2.8. du Code belge de gouvernance d'entreprise du 12 mars 2009, <http://www.corporategovernancecommittee.be>.

(81) Cet article dispose que « les gérants, administrateurs, commissaires et liquidateurs, domiciliés à l'étranger, sont censés, pendant toute la durée de leurs fonctions, élire domicile au siège social, où toutes assignations et notifications peuvent leur être données relativement aux affaires de la société et à la responsabilité de leur gestion et de leur contrôle ».

(82) P. Saerens, *Commentaire systématique du Code des sociétés*, suppl. 14 (1^{er} octobre 2007), p. 14, Waterloo, Kluwer, 2001.

(83) Cass., 18 décembre 1941, *Pas.*, 1941, I, 467.

sous. Toutefois, le tribunal précise également que l'intéressé ne devait pas se charger, de manière permanente, de la gestion de la société, mais qu'il était suffisant qu'il ait juridiquement la possibilité de poser des actes au nom de la société. Ainsi, selon le tribunal, la possibilité de poser des actes juridiques est suffisante, même si aucun acte n'est posé (84). Il nous semble néanmoins que la primauté du critère sociologique implique que le mandataire puisse rapporter la preuve de l'absence d'activité professionnelle en dépit de la possibilité, d'un point de vue juridique, de poser des actes au nom de la société, par exemple en démontrant le caractère inhabituel de l'activité (85).

ii) La présomption irréfragable en ce qu'elle porte sur l'exercice d'une activité indépendante

Dans son arrêt, la Cour de justice se prononce uniquement sur la présomption irréfragable instaurée à l'article 3, § 1^{er}, alinéa 4, de l'arrêt royal n° 38 en ce qu'elle concerne la détermination du lieu d'exercice de l'activité en Belgique.

En décidant de ne pas répondre à la seconde question préjudicielle, la Cour n'envisage pas formellement la possibilité pour les mandataires gérant une société belge à partir d'un autre État membre, d'apporter la preuve qu'ils n'exercent pas d'activité professionnelle au sens de l'article 3, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, de l'arrêt royal n° 38, c'est-à-dire que l'activité exercée n'est pas « professionnelle » en raison de l'absence de but de lucre et/ou de caractère habituel de l'activité (86).

Cette question présente, à notre avis, un intérêt pratique relativement limité.

En effet, il faut rappeler qu'après avoir déterminé le lieu d'exercice de l'activité dans un autre État membre dans la mesure où, concrètement, les actes liés à cette activité sont accomplis dans cet État, l'activité est ensuite qualifiée de salariée ou de non salariée par cet autre État membre, dans le but enfin de désigner la législation applicable (87). Dès lors, puisqu'il faut raisonner en deux temps pour désigner la législation applicable et selon la chronologie proposée par la Cour, à savoir (i) déterminer le lieu d'exercice (notion/étape européenne) et (ii) déterminer l'existence d'une activité « salariée » ou « non salariée » (notions/étapes nationales), lorsque le mandataire apporte la preuve qu'il exerce concrètement son activité sur le territoire d'un autre État membre que la Belgique (première étape), il ne revient plus à celle-ci de déterminer s'il existe une activité « salariée » ou « non salariée » au sens de sa législation nationale (deuxième étape).

Par conséquent, ce n'est que si la législation belge est désignée à la suite de ce raisonnement en deux étapes comme la législation applicable en vertu du règlement 1408/71 ou 883/2004 que la présomption irréfragable de l'article 3, § 1^{er}, alinéa 4, de l'arrêt royal n° 38 en ce qu'elle porte sur l'exercice d'une activité indépendante, pourrait trouver à s'appliquer à l'égard de mandataires qui exercent leur activité de gestion à partir d'un autre État membre. Or les cas où la législation belge est désignée lorsque le mandataire exerce son activité de gestion à partir d'un autre État membre, seront en principe peu fréquents.

Si une telle situation devait cependant se présenter, il nous semble que le caractère simple de la présomption en ce qu'elle porte sur l'exercice d'une activité indépendante devrait également être admis, et le mandataire autorisé à prouver que l'activité exercée n'est pas « professionnelle » en raison de l'absence de but de lucre ou de caractère habituel de l'activité, comme le mandataire qui exerce son activité de gestion en Belgique.

Il n'est pas inutile de faire ici état des développements et de la réponse que proposait l'avocat général Mazák dans ses conclusions quant à la seconde question préjudicielle. Dans un premier temps, il rappelait que les articles 45 TFUE et 49 TFUE « s'opposent à toute mesure nationale qui, même applicable sans discrimination tenant à la nationalité, est susceptible de gêner ou de rendre moins attrayant l'exercice, par les ressortissants de l'Union, des libertés fondamentales garanties par le Traité ». Dès lors, selon l'avocat général, même si l'article 3, § 1^{er}, alinéa 4, de l'arrêt royal n° 38 ne contient apparemment pas de distinction fondée sur la nationalité des mandataires concernés, il demeure que cette disposition a pour effet de placer les mandataires de société, en raison du fait

qu'ils ont fait usage de leur droit à la libre circulation à l'intérieur de l'Union, dans une situation moins favorable par rapport à des mandataires n'ayant pas exercé un tel droit et pouvant se prévaloir de l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 3 novembre 2004. Cette conclusion serait contraire au droit à la libre circulation à l'intérieur de l'Union, garanti par l'article 21 TFUE.

En outre, comme le relève V. Franquet, maintenir le caractère irréfragable de la présomption lorsque des actes de gestion sont posés d'un État membre autre que la Belgique semble de plus en plus difficile à défendre, compte tenu des améliorations significatives en matière d'échanges d'informations fiscales au sein de l'Union européenne. L'auteur évoque, notamment, la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal (88) et certaines conventions bilatérales. La position du gouvernement belge selon laquelle l'obtention d'informations, via les organismes de liaison *ad hoc*, concernant l'existence éventuelle de revenus provenant de l'exercice du mandat qui seraient connus de l'administration fiscale de l'État où les actes de gestion sont posés, reste difficile entre États membres, et selon laquelle les informations fiscales n'interagissent pas de manière optimale avec les régimes de sécurité sociale, ne paraît plus satisfaisante (89).

Dès lors, il nous semble que la possibilité de rapporter la preuve contraire porte sur les deux aspects de la présomption instaurée par l'article 3, § 1^{er}, alinéa 4, de l'arrêt royal n° 38, c'est-à-dire sur tous les éléments de la définition de l'activité indépendante.

L'I.N.A.S.T.I. semble partager ce point de vue. Dans sa note *Partena*, l'I.N.A.S.T.I. distingue également l'aspect territorialité de la présomption irréfragable, de l'aspect « activité professionnelle de travailleur indépendant » et indique clairement que « [s]uite à l'arrêt du 27 septembre 2012, disparaît la présomption irréfragable d'assujettissement pour les mandataires qui gèrent depuis l'étranger une société ou une association assujettie à l'impôt belge des sociétés ou à l'impôt belge des non-résidents.

» Il s'agit ici de mandataires qui gèrent une société ou une association assujettie à l'impôt belge des sociétés ou à l'impôt belge des non-résidents, depuis un autre État membre de l'U.E., la Suisse, un État de l'E.E.E. (Norvège, Islande ou Liechtenstein) ou depuis un pays avec lequel la Belgique a conclu une convention bilatérale de sécurité sociale.

» Désormais, ces mandataires sont présumés, de manière réfragable, exercer en Belgique une activité professionnelle de travailleur indépen-

(84) T.T. Bruxelles, 12 décembre 2012, R.G., n° 13.438/06, inédit, « De uitoefening van een mandaat in een commerciële vennootschap is een regelmatige en gewoontelijke bezigheid zelf indien andere bezigheden worden uitgeoefend. Een mandataris vertegenwoordigt zijn vennootschap en dient op ieder ogenblik geïnformeerd te zijn over de situatie binnen de vennootschap. De mandataris van een vennootschap dient niet op permanente wijze bezig te zijn met het bestuur van de vennootschap maar verkeert juridisch in de mogelijkheid om rechtshandelingen namens de vennootschap te stellen. De juridische mogelijkheid tot het stellen van handelingen is voldoende, zelfs als geen enkele handeling wordt gesteld. Als mandataris blijft men, tot zijn ontslag, de wettelijke vertegenwoordiger van de vennootschap en kan, men in rechte alle daden stellen verbonden aan de uitoefening van de functie. Het verblijf van de heer X to Nederland sluit niet uit dat de vennootschap in België bestuurd wordt ».

(85) En ce sens, C.T. Bruxelles, 3 septembre 2012, R.G. n° 2011/AB/864, inédit. Voy. dans le même sens C.T. de Bruxelles, 9 septembre 2011, R.G. n° 2010/AB/384, R.G. n° 2010/AB/385 et R.G. n° 2010/AB/416 inédits (voy. note de bas de page 92).

(86) Si le mandataire ne peut pas prouver que le lieu d'exercice de son activité de gestion est un autre État membre, c'est-à-dire qu'il exerce concrètement les actes liés à cette activité sur le territoire de cet autre État, il faut considérer qu'il exerce cette activité en Belgique. Dans cette hypothèse, le mandataire concerné peut en principe renverser la présomption en ce qu'elle porte sur l'exercice d'une activité indépendante sur la base de l'arrêt de la Cour constitutionnelle de 2004, et prouver que l'activité exercée n'est pas « professionnelle » en raison de l'absence de but de lucre ou de caractère habituel de l'activité.

(87) Pour rappel, la Cour a clairement précisé qu'« aux fins de l'application des articles 13 et suivants du règlement n° 1408/71, la détermination du lieu d'exercice de l'activité professionnelle du travailleur qui, ainsi qu'il ressort du dixième considérant de ce règlement, conditionne en règle générale la désignation de la législation applicable précède la qualification de l'activité en tant qu'activité salariée ou non salariée ».

(88) Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE, J.O.U.E. L 64, du 11 mars 2011, pp. 1-12, article 16, § 1^{er}, 2^e alinéa.

(89) V. Franquet, « Le mandat de gestion d'une association à but lucratif exercé à partir de l'étranger : quelle conséquence pour l'assujettissement au statut social des travailleurs indépendants? », *op. cit.*, pp. 11-13.

dant. Ils peuvent donc apporter la preuve contraire.

» Cette présomption réfragable est double :

» 1. l'activité de gestion est censée avoir lieu en Belgique;

» 2. l'activité de gestion est censée être une activité professionnelle de travailleur indépendant.

» Pour être assujéti au statut social des travailleurs indépendants, il est requis que les deux aspects de la présomption ne soient pas renversés. Pour échapper à l'assujétissement, il suffit donc de renverser l'un des deux aspects de la présomption ».

iii) *Les mandataires qui gèrent depuis un État situé en dehors de l'Union européenne, de la Suisse et de l'E.E.E.*

La Cour de justice s'est prononcée sur la situation des mandataires de sociétés soumises à l'impôt belge qui exercent leur activité à partir d'un autre État membre que la Belgique.

De la lecture combinée des arrêts de la Cour constitutionnelle et de la Cour de justice décrits ci-dessus, on peut donc en principe déduire que la présomption irréfragable de l'article 3, § 1^{er}, alinéa 4, demeure à l'égard des mandataires de sociétés soumises à l'impôt belge exerçant leur mandat en dehors de l'Union européenne, de la Suisse et de l'E.E.E., tant en ce qui concerne l'exercice de l'activité en Belgique qu'en ce qui concerne l'exercice d'une activité indépendante.

Le cas échéant, on pourra s'inspirer de l'arrêt *Partena* pour contester le caractère irréfragable de la présomption à l'égard des mandataires exerçant leur activité à partir d'un État avec lequel la Belgique a conclu une convention bilatérale de sécurité sociale. Toutefois, comme précisé précédemment, l'I.N.A.S.T.I. (90) étend la portée de l'arrêt aux pays avec lesquels la Belgique a conclu une convention bilatérale de sécurité sociale (91), on s'attend dès lors à peu de contestations quant à cette question.

En l'absence d'une telle convention bilatérale, l'argument tiré de l'existence d'une différence de traitement qui n'est pas justifiée au sens des articles 10 et 11 de la Constitution mérite d'être soulevé. La question de savoir si le critère de distinction fondé sur l'existence d'une convention bilatérale de sécurité sociale est justifié, compte tenu des principes de nécessité et de proportionnalité, devrait être examinée (92). L'I.N.A.S.T.I. précise en tout cas que pour

ces pays, la présomption demeure irréfragable (93).

V. — UN PROBLÈME COMMUN AUX DEUX PRÉSUMPTIONS : LE RENVERSEMENT DES PRÉSUMPTIONS

En admettant le caractère simple des présomptions (94), la jurisprudence reconnaît la primauté de la réalité « sociologique » ou du critère « socioéconomique » (95) sur la qualité de mandataire. En ce sens, le mandataire doit être autorisé, tant au regard de l'article 3, § 1^{er}, alinéa 4 de l'arrêté royal n° 38 qu'au regard de l'article 2 de l'arrêté royal du 19 décembre 1967, à prouver qu'il n'exerce pas d'activité de travailleur indépendant telle que définie à l'article 3, § 1^{er}, alinéa 1^{er} de l'arrêté royal n° 38.

En principe, il devrait donc pouvoir démontrer :
— soit qu'il n'exerce pas son activité en Belgique (sans préjudice de l'application éventuelle des dispositions particulières du règlement européen n° 883/2004 ou d'une convention bilatérale de sécurité sociale);

— soit qu'il n'exerce pas ou plus d'activité (pour la présomption de l'article 3, § 1^{er}, alinéa 4, de l'arrêté royal n° 38 puisque pour l'autre présomption, à défaut d'exercice du mandat, la présomption ne s'applique pas);

— soit qu'il n'exerce pas cette activité dans un but de lucre;

— soit qu'il n'exerce pas cette activité de manière habituelle;

— soit qu'il est lié pour cette activité par un contrat de travail ou un statut (sous réserve des restrictions applicables en la matière quant aux possibilités pour le mandataire d'être occupé sous contrat de travail).

du travail décide qu'une telle différence de traitement « ne peut être justifiée par l'objectif d'assurer une couverture de sécurité sociale solide et par la difficulté particulière de contrôler l'activité salariée en l'absence de convention bilatérale de sécurité sociale. Ainsi, il n'y a pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens utilisés et l'objectif visé » et conclut en considérant que cette différence de traitement méconnaît les articles 10 et 11 de la Constitution.

(93) Page 8 de la note *Partena*, « si le mandataire gère, depuis l'étranger, une société ou une association assujéti à l'impôt belge des sociétés ou à l'impôt belge des non-résidents, la présomption reste irréfragable, pour autant qu'il ne s'agisse pas d'un État membre de l'U.E., de la Suisse, d'un État E.E.E. ou d'un pays avec lequel la Belgique a conclu une convention bilatérale de sécurité sociale. Dans ces cas, rien ne change donc. Ces mandataires sont encore toujours présumés, de manière irréfragable, exercer en Belgique une activité professionnelle de travailleur indépendant, et sont donc assujéti au statut social des travailleurs indépendants. Aucune preuve du contraire n'est possible ».

(94) Voy. le tableau synthétique sur le caractère (ir)réfragable des deux présomptions.

(95) Pour rappel, la définition de l'article 3, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, de l'arrêté royal n° 38 comporte ce qui est appelé traditionnellement le critère « sociologique » ou « socioéconomique ».

L'I.N.A.S.T.I. accepte toutefois le renversement des présomptions dans des conditions beaucoup plus restrictives. Dans sa note *Partena*, l'I.N.A.S.T.I. admet que le mandataire concerné puisse apporter la preuve qu'il n'exerce pas son activité en Belgique ou qu'il n'exerce pas « d'activité professionnelle de travailleur indépendant », mais renvoie sur ce dernier point à sa note du 15 janvier 2008 (96). La position de l'I.N.A.S.T.I. dans cette note, maintenue jusqu'à présent, consiste à permettre le renversement des présomptions par le mandataire concerné, uniquement en démontrant la gratuité en fait et en droit de son mandat, c'est-à-dire en prouvant qu'aucune rémunération ne lui a été octroyée « en fait » et qu'aucune rémunération ne peut lui être accordée « en droit » (97).

L'I.N.A.S.T.I. identifie pourtant l'absence de but de lucre comme étant « l'un des éléments pour parler d'activité professionnelle conformément à l'article 3, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, de l'A.R. n° 38 ». Sa position peut être critiquée, compte tenu notamment de l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 3 novembre 2004 qui autorise expressément le mandataire gérant une société depuis la Belgique à établir « qu'il n'exerce pas d'activité professionnelle de travailleur indépendant au sens de l'article 3, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, de l'arrêté royal n° 38 ». La gratuité du mandat — qui est du reste une question de fait — bien qu'il soit l'élément le plus fréquemment invoqué, ne devrait constituer qu'un des éléments dont la preuve permet le renversement des présomptions (98). À notre sens, la position de l'I.N.A.S.T.I. ne repose sur aucune base légale et est erronée. Elle va à l'encontre du caractère d'ordre public de la réglementation et ajoute des conditions que la loi ne prévoit pas.

Relevons en outre la position de V. Franquet, selon laquelle en toute hypothèse, lorsque des revenus de travailleur indépendant du chef de l'exercice du mandat, soit des « rémunérations de dirigeant d'entreprise » telles que visées à l'article 30, 2^o, du Code des impôts sur les revenus 1992, sont retenus par l'administration fiscale, le renversement des présomptions par le mandataire serait « exclu ». L'auteur se base sur l'article 37, § 3, de l'arrêté royal du 19 décembre 1967, qui stipule que « les personnes visées à l'article 13 de l'arrêté royal n° 38, qui exercent un mandat au sens de l'article 2, sont censées ne pas exercer une activité professionnelle de ce chef si elles rapportent la preuve de la gratuité de ce mandat, cette preuve ne pouvant être rapportée lorsque l'administration des contributions directes a retenu des revenus professionnels du chef de l'exercice de ce mandat ».

Cet article ne permet cependant pas une telle conclusion. Non seulement il ne concerne que les mandataires ayant atteint l'âge de la pen-

(96) I.N.A.S.T.I., note *Partena*, pp. 4-7.

(97) I.N.A.S.T.I., note aux caisses d'assurances sociales pour travailleurs indépendants du 15 janvier 2008, référence P.720.2/08/3, pp. 2-6.

(98) S. Gilson et J.-F. Neven, « L'assujétissement à la sécurité sociale des associés et mandataires de sociétés commerciales », *op. cit.*, pp. 148-150.

(90) Page 4 de la note *Partena* de l'I.N.A.S.T.I.

(91) Pour le surplus, il est renvoyé au point 3^o, iii) ci-dessus.

(92) Voy. C.T. Bruxelles, 8 juin 2012, www.juridat.be pour un exemple d'arrêt dans lequel la cour du travail de Bruxelles statue sur la justification d'un tel critère de distinction dans le cas d'un assujétissement d'office au régime de sécurité sociale des travailleurs indépendants, à titre principal et non à titre complémentaire, d'une personne qui exerçait une activité salariée dans un État n'ayant pas conclu de convention avec la Belgique. Après avoir rappelé qu'« en cas de doute sur la portée du texte, il faut faire application d'une interprétation qui est conciliable avec les exigences des articles 10 et 11 de la Constitution plutôt qu'une interprétation qui ne serait pas conforme à ces dispositions », la cour

sion (99), mais surtout, il fait simplement échec à l'application de la présomption, désormais simple, instaurée par l'article 2 de l'arrêté royal du 19 décembre 1967 lorsque les conditions qu'il mentionne sont remplies. Lorsque, au contraire, un mandataire ayant atteint l'âge de la pension n'est pas en mesure de prouver la gratuité de son mandat parce que l'administration fiscale a retenu des revenus professionnels découlant de l'exercice de ce mandat, cela signifie seulement à notre avis que l'article 37, § 3, n'est pas applicable, et que ce mandataire n'est pas « censé ne pas exercer une activité professionnelle ». La présomption de l'article 2 de l'arrêté royal du 19 décembre 1967 reste dans ce cas d'application, et peut être renversée par le mandataire concerné en apportant la preuve qu'il n'exerce pas d'activité professionnelle de travailleur indépendant compte tenu de l'absence d'un autre élément, comme par exemple le caractère habituel de son activité (*supra*, III, A).

Comme rappelé à maintes reprises par la jurisprudence en ce qui concerne la présomption fiscale consacrée par l'article 3, § 1^{er}, alinéa 2, de l'arrêté royal n° 38 (100), les juridictions du travail sont seules compétentes pour décider qu'une personne a exercé une activité professionnelle au sens de la législation relative au statut social des travailleurs indépendants sans qu'ait à cet égard la moindre incidence le fait que l'administration fiscale ait décidé de l'attribution de revenus auxquels elle donne la qualification de revenus professionnels.

VI. — CONCLUSION : L'APPORT DE L'ARRÊT PARTENA (*)

L'arrêté du 27 septembre 2012 de la Cour de justice de l'Union européenne présente un apport substantiel en droit belge.

(99) Plus précisément, les personnes visées à l'article 13 de l'A.R. n° 38.

(100) C.T. Mons, 11 janvier 2013, inédit, R.G. n° 2012/AM/140; C.T. Liège (sect. Namur), 16 octobre 2007, inédit, R.G. n° 8.375/2007; C.T. Liège (sect. Namur), 17 avril 2001, *JTT*, 2001, p. 293; C.T. Bruxelles, 13 mai 1994, *JTT*, 1995, p. 69; C.T. Liège, 24 mars 1992, *C.D.S.*, 1994, p. 204; C.T. Liège, 8 décembre 1992, *C.D.S.*, 1994, p. 206; C.T. Liège, 12 novembre 1987, *R.R.D.*, 1988, p. 193; C.T. Gand, 14 octobre 1975, *JTT*, 1976, p. 129.

(*) Au moment d'écrire ces lignes, lorsque l'ouvrage doit être mis sous presse, nous prenons connaissance de l'avis n° 2013/11 rendu par le comité général de gestion pour le statut social des travailleurs indépendants rendu à la demande de la ministre des Indépendants en ce qui concerne un projet de loi soumis au comité qui instaure dans l'arrêté royal n° 38 deux présomptions simples concernant les mandataires de sociétés : une présomption d'activité professionnelle indépendante et une présomption de territorialité afin de rendre la législation belge conforme à la jurisprudence. Il est demandé que ce projet de loi soit adopté le plus rapidement possible avec pour but une entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2014. Ce projet de loi relève la nécessité de modifier les dispositions pour rendre le texte légal conforme à l'arrêté de la Cour constitutionnelle du 3 novembre 2004 qui estimait que la présomption de l'article 3, § 1^{er}, alinéa 4, dans son caractère irréfragable était inconstitution-

L'arrêt *Partena* nous rappelle que la notion de « lieu d'exercice de l'activité » est une notion de droit européen, qui doit être entendue « comme désignant le lieu où, concrètement, la personne concernée accomplit les actes liés à cette activité ».

Dans son arrêt du 3 novembre 2004, la Cour constitutionnelle considérait que la présomption de l'article 3, § 1^{er}, alinéa 4, devenait une présomption simple, à l'égard des mandataires qui gèrent la société en Belgique uniquement.

L'arrêt *Partena* contribue à remettre cet enseignement en question, de manière significative. Il peut désormais être soutenu que tous les mandataires qui gèrent une société ou une association assujettie à l'impôt belge des sociétés ou à l'impôt belge des non-résidents, en Belgique ou depuis un autre État membre de l'Union européenne, de la Suisse, d'un État de l'E.E.E. (Norvège, Islande ou Liechtenstein) ou depuis un pays avec lequel la Belgique a conclu une convention bilatérale de sécurité sociale sont présumés, de manière simple, exercer en Belgique une activité professionnelle en tant que travailleur indépendant.

Cependant, la Cour n'a pas apporté de précisions quant à la localisation de l'activité de ges-

nelle. Le projet rappelle que les cours et tribunaux ont considéré également que la version actuelle de l'article 2 de l'arrêté royal du 19 décembre 1967 était également illégale. Ces présomptions sont donc devenues dans les faits des présomptions simples mais il s'agit également d'appliquer le texte légal sur base de l'arrêt 737/11 du 27 septembre 2012 de la Cour de justice de l'Union européenne. Le projet intègre donc deux présomptions simples dans l'article 3 de l'arrêté royal 38. Une première présomption d'activité professionnelle des indépendants ou les personnes désignées comme mandataires dans une association, une société de droit ou de fait qui se livrent à une exploitation et à des opérations à caractère lucratif ou qui, sans être désignées, exercent un mandat dans une telle association ou société sont présumées de manière simple exercer une activité professionnelle de travailleur indépendant ainsi qu'une présomption de

tion. Relevons à cet égard que tant le domicile légal ou présumé, que la résidence du mandataire, le lieu de son occupation principale ou le lieu où les opérations à caractère lucratif de la société sont réalisées semblent indifférents. Ce qui importe selon nous, c'est lieu où la personne physique du mandataire accomplit concrètement les actes liés à son activité, lesquels devront, dans chaque cas d'espèce, être identifiés de façon détaillée et localisés.

Il semble, par ailleurs, que la présomption de l'article 3, § 1^{er}, alinéa 4, de l'arrêté royal n° 38 demeure irréfragable à l'encontre des mandataires qui gèrent leur activité depuis un État qui n'est pas un autre État membre de l'Union européenne, de la Suisse, d'un État de l'E.E.E. (Norvège, Islande ou Liechtenstein) ou un pays avec lequel la Belgique a conclu une convention bilatérale de sécurité sociale. La jurisprudence sera peut-être saisie d'un litige ayant trait à une telle différence de traitement.

Quant à l'affaire pendante devant la cour du travail de Bruxelles, celle-ci appréciera prochainement, sur la base des éléments de preuve fournis par M. R., si les actes liés à son mandat dans la société belge Les Tartes de Chaumont-Gistoux ont été accomplis, concrètement, par celui-ci en Belgique ou au Portugal...

territorialité, l'activité de mandataire au sein d'une association ou d'une société assujettie à l'impôt belge des sociétés ou à l'impôt belge de non-résident est présumée de manière simple avoir lieu en Belgique. On retrouverait donc globalement le système actuel avec ses deux présomptions simples. Le projet de loi prévoit que le Roi pourra déterminer la manière dont ces présomptions peuvent être renversées, ce qui n'a pas été fait à ce stade. Le comité émet un avis positif sur ce projet qui met la législation belge en conformité avec la jurisprudence. Il est demandé néanmoins que l'arrêté royal déterminant comment renverser la présomption relative à l'activité professionnelle entre en vigueur en même temps que le projet de loi. Aucun projet, par contre, d'arrêté royal ne semble fixer sur les modalités de la possibilité de renverser la présomption territoriale, ce sur quoi se posent de nombreuses interrogations comme nous l'avons vu.

ANNEXE. — TABLEAU SYNTHÉTIQUE SUR LE CARACTÈRE (IR)RÉFRAGABLE DES DEUX PRÉSUMPTIONS

	Mandat exercé en Belgique	Mandat exercé à l'étranger (U.E.)	Mandat exercé à l'étranger (hors U.E.)
Présomption article 2 A.R. 19/12/1967	Présomption irréfragable illégale (défaut de consultation du CE) : caractère simple désormais acquis		
Présomption article 3, § 1 ^{er} , alinéa 4, A.R. 38	Présomption irréfragable illégale (C. const.) : caractère simple désormais acquis	Présomption irréfragable illégale (C.J.U.E.) : caractère simple désormais acquis	Présomption toujours irréfragable? — si convention bilatérale : caractère simple en principe admis — sans convention bilatérale : incertitude

Catherine BOULANGER,
Myriam VERWILGHEN,
Céline WATTECAMPS,
Steve GILSON

Avocats