

Flash d'information :

**La taxation des dividendes français recueillis par les résidents belges après l'arrêt de la
Cour de cassation du 16 juin 2017**

Les personnes physiques résidentes belges qui recueillent des dividendes français voient leur situation régie par la Convention du 10 mars 1964 entre la Belgique et la France tendant à éviter les doubles impositions.

L'article 15, §1^{er}, de cette Convention prévoit que « les dividendes ayant leur source dans un État contractant qui sont payés à un résident de l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État ». Le §2 poursuit en prévoyant néanmoins que « (...) ces dividendes peuvent être imposés dans l'État contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident, et selon la législation de cet État, mais l'impôt ainsi établi ne peut excéder (..) b) 15 % du montant brut des dividendes (...) ». Autrement dit, à s'arrêter à ce seul article 15, cette disposition, loin d'éviter une double imposition, l'autorise mais oblige l'Etat de la source (dans notre cas, la France) à limiter l'impôt sur les dividendes à 15 %. L'administration fiscale belge a toujours admis que l'impôt retenu en France devait être déduit de la base imposable pour déterminer l'impôt belge. Ainsi, avec une taxation en Belgique des dividendes au taux (depuis le 1^{er} janvier 2017) de 30%, la charge fiscale totale, pour un dividende brut de 100, pourrait s'élever à 15 (impôt français de 15%) + 25,5 (impôt belge de 30% sur 85), soit une charge totale de 40,5 %.

L'article 19.A.1, alinéa 2, de la même Convention prévoit néanmoins ce qui suit : « Pour les (dividendes) qui sont recueillis par d'autres résidents de la Belgique (...) qui ont effectivement supporté en France la retenue à la source, **l'impôt dû en Belgique** sur leur montant net de retenue française **sera diminué**, d'une part, du précompte mobilier perçu au taux normal (hypothèse qui se présente lorsqu'un intermédiaire belge intervient dans le paiement des dividendes français) et, d'autre part, **de la quotité forfaitaire d'impôt étranger (ci-après Q.F.I.E.) déductible dans les conditions fixées par la législation belge, sans que cette quotité puisse être inférieure à 15 p.c. dudit montant net** ».

Postérieurement à l'adoption de la Convention, une loi belge du 7 décembre 1988 a réduit drastiquement les cas dans lesquels un résident belge qui recueille des dividendes d'origine étrangère peut prétendre à l'imputation d'une quotité forfaitaire d'impôt étranger (actuel art. 285 du C.I.R.), au point qu'en pratique, un résident belge n'aura quasi jamais droit à cette imputation de quotité forfaitaire d'impôt étranger. Le fisc belge a, par ailleurs, défendu que les mots « dans les conditions fixées par la législation belge » repris à l'article 19 de la Convention belgo-française conduisaient à devoir avoir égard aux modifications apportées en droit interne belge, de sorte que les résidents belges ne pouvaient plus prétendre à l'imputation d'une Q.F.I.E. sur les dividendes français.

Des contribuables ont, à plusieurs reprises, contesté cette situation sous l'angle de la libre circulation des capitaux garantie par le Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, mais leurs tentatives sont restées vaines devant la Cour de Justice de l'Union (arrêt du 14 novembre 2006, Kerckhaert-Morres, C-513-04 ; arrêt du 16 juillet 2009, C-128/08, Damseaux ; Ordonnance du 19 septembre 2012, C-540/11, Levy). La dernière ordonnance était d'ailleurs particulièrement décourageante puisqu'elle s'exprimait comme suit : « Dans la mesure où le droit communautaire, tel qu'applicable à la date des faits en cause dans l'affaire au principal, ne prescrit pas de critères généraux pour la répartition des compétences entre les États membres s'agissant de l'élimination des doubles impositions à l'intérieur de la Communauté européenne, l'article 56 CE, lu en combinaison avec les articles 10 CE et 293 CE, doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une situation dans laquelle l'État membre, qui s'est engagé, par une convention bilatérale préventive de la double imposition à établir un mécanisme tendant à éliminer une telle imposition des dividendes, supprime ensuite ce mécanisme par une modification législative ayant pour effet de réintroduire une double imposition ».

Une première éclaircie est néanmoins survenue ensuite d'un arrêt du Conseil d'Etat français du 7 mai 2014 (F.J.F., n° 2015/35) qui a considéré qu'un résident belge qui recueillait des dividendes français était discriminé par rapport à un résident français qui recueillait les mêmes dividendes, compte tenu des impôts qui frappaient au total les uns et les autres. Ceci avait pu justifier que le contribuable résident belge se voit restituer la retenue française de 15%. Pour un résident belge, pareille procédure à mener en France tient toutefois du parcours du combattant...

Le 16 juin 2017 la Cour de cassation a prononcé un arrêt (n° F.15.012.N) qui remet enfin les pendules à l'heure. La Cour y dit e.a. pour droit qu'« il suit de l'article 19.A.1, deuxième alinéa, de la Convention préventive belgo-française que la Belgique doit accorder une quotité forfaitaire

d'impôt étranger dont le tarif est au moins égal à 15% du montant net des revenus mobiliers. En vertu du principe général du droit de primauté des dispositions internationales sur les dispositions de droit national, la Convention préventive de la double imposition conclue entre la Belgique et la France prime sur les dispositions du droit interne. Il s'ensuit que, vu l'obligation faite à la Belgique par la Convention préventive de la double imposition conclue entre la Belgique et la France d'accorder l'imputation d'une quotité forfaitaire d'impôt étranger minimum, aucune conséquence ne peut être donnée aux dispositions internes belges qui soumettent cette réduction à des conditions complémentaires ».

Autrement dit, la thèse défendue par le fisc au lendemain de l'adoption de la loi du 7 décembre 1988 est condamnée : les résidents belges qui recueillent des dividendes de source française ont droit à l'imputation d'une Q.F.I.E. de 15% calculé sur le revenu après retenue française. Ainsi, un dividende brut de 100, soumis à une retenue française de 15, conduit à un revenu net frontière de 85. L'imposition distincte en Belgique au taux de 30 % de ces revenus de 85, conduit à un impôt de 25,5. Le contribuable a toutefois droit à une Q.F.I.E. de 15% des mêmes revenus de 85, soit une Q.F.I.E. de 12,75. La charge fiscale totale s'élèvera donc à 15 (retenue française) + 25,5 – 12,75 = 27,75.

Cet arrêt de la Cour de cassation conduit à une diminution de la charge fiscale, qui est ainsi ramenée de 40,5 % à 27,75 %. On observera aussi au passage que ceci implique que les dividendes français soient moins lourdement imposés que les dividendes belges (30%), ce qui n'est pas la moindre des incohérences...

Le formulaire de déclaration à l'IPP ne permet pas à un contribuable belge de postuler l'imputation d'une Q.F.I.E. dans le cas de figure évoqué. La seule possibilité consiste donc à introduire une réclamation contre l'impôt enrôlé par le fisc. Pareille réclamation peut être introduite dans un délai de six mois qui commence à courir le troisième jour ouvrable qui suit l'envoi de l'avertissement-extrait de rôle. Certains auteurs ont évoqué la possibilité de faire usage de la procédure de dégrèvement d'office qui présente la particularité de pouvoir être introduite dans un délai beaucoup plus long (cinq ans). Cette procédure est toutefois exclue lorsque, comme en l'espèce, le fait nouveau invoqué résulte d'une modification de jurisprudence (art. 376, §2, du C.I.R.).