

Un traitement fiscal belge -différent selon le lieu d'investissement- sanctionné par la Cour européenne

Cette rubrique, paraissant tous les mois, couvre les sujets d'actualité et l'évolution du droit communautaire, et cela chaque fois que la nouveauté en question est susceptible d'avoir des répercussions sur la place financière de Luxembourg et son encadrement législatif et réglementaire.



ETUDE PATRICK GOERGEN

Avocats à la Cour

Dans son arrêt du 1^{er} juillet 2010⁽¹⁾, la Cour de justice de l'Union européenne vient de sanctionner la législation belge qui soumet à une taxe communale additionnelle les contribuables résidents belges qui perçoivent des intérêts ou des dividendes provenant de placements ou d'investissements effectués dans un autre État membre lorsqu'ils n'ont pas choisi que ces revenus mobiliers leur soient versés par un intermédiaire établi dans leur État membre de résidence.

La position de la Cour européenne avait été demandée dans le cadre d'un renvoi préjudiciel de la cour d'appel d'Anvers, à la suite d'un litige opposant deux contribuables, résidents belges, à l'État belge, au sujet du refus de l'administration fiscale belge de leur rembourser, notamment, la taxe communale additionnelle à l'impôt des personnes physiques (ci-après la "taxe communale additionnelle") perçue au titre des exercices d'imposition 2004 et 2005 proportionnellement à l'impôt des personnes physiques (ci-après l' "IIPP") frappant certains revenus mobiliers provenant d'investissements et de placements effectués aux Pays-Bas.

Les contribuables avaient déclaré, dans leur déclaration fiscale à l'IIPP pour l'exercice d'imposition 2004, des revenus mobiliers perçus à l'étranger, en l'occurrence aux Pays-Bas, à savoir des intérêts et des dividendes pour un montant de 33.780 euros et des dividendes pour un montant de 90.030,52 euros, sans retenue de précompte mobilier. Dans l'avis d'imposition relatif à cet exercice, ces intérêts et dividendes ont été imposés séparément aux taux respectifs de 15% et de 25%. De plus, l'impôt ainsi établi a été majoré de la taxe communale additionnelle, fixée par la commune du domicile des requérants à 8% de l'impôt dû à l'État. Les contribuables ont introduit une réclamation contre cet avis d'imposition, s'opposant, d'une part, à la perception de l'impôt de 25% sur les dividendes, au motif que le Royaume des Pays-Bas avait déjà retenu un impôt sur les dividendes provenant de ce pays, et

libérateur⁽²⁾ et sont tenus de déclarer ces revenus, ce qui rend exigible la taxe communale additionnelle, conformément aux articles 465 et 466 du CIR 1992⁽³⁾. En revanche, lorsque les contribuables perçoivent des revenus mobiliers belges, ces revenus sont soumis au précompte mobilier libérateur, ne doivent pas être déclarés et ne sont par conséquent pas soumis à cette taxe. La seule manière pour ces contribuables d'échapper à la taxe communale additionnelle sur leurs revenus mobiliers étrangers serait de se faire payer ces revenus par un intermédiaire belge qui rendrait le précompte mobilier.

La question posée à la Cour de Luxembourg était de savoir si l'article 56 CE s'oppose à la législation d'un État membre selon laquelle des contribuables résidents de cet État membre qui perçoivent des intérêts ou des dividendes provenant de placements ou d'investissements effectués dans un autre État membre sont soumis à une taxe communale additionnelle lorsqu'ils n'ont pas choisi que ces revenus mobiliers leur soient versés par un intermédiaire établi dans leur État membre de résidence, tandis que les revenus de même nature provenant de placements ou d'investissements effectués dans leur État membre de résidence, du fait qu'ils sont soumis à une retenue prélevée à la source, peuvent ne pas être déclarés et, dans ce cas, ne sont pas soumis à une telle taxe.

La Cour constate l'existence d'une restriction aux libertés fondamentales garanties par le traité CE

Pour la Cour européenne, la législation belge introduit une différence de traitement tant en fonction de l'origine des revenus mobiliers que des contribuables résidents qu'en fonction du prestataire qui leur verse lesdits revenus. Elle serait, par conséquent, susceptible d'affecter tant l'exercice de la libre circulation des capitaux que celui de la libre prestation de services. Après un débat académique sur l'application des règles de la libre circulation des capitaux (article 56 CE) ou de celles de la libre prestation de services (article 49 CE), ces dernières étant préconisées par le gouvernement belge, la Cour arrive à la conclusion que la législation belge constitue une restriction à la libre circulation des capitaux, prohibée, en principe, par l'article 56 CE.

L'instauration par un État membre d'une différence de traitement en fonction du lieu d'investissement des capitaux aurait pour effet de dissuader un résident de cet État membre d'investir ou de placer ses capitaux dans une société établie dans un autre État

percevant ces revenus, à la différence des revenus de placements du contribuable résident réalisés dans l'État membre de résidence, qui sont soumis à un précompte mobilier existant. Même une restriction de faible portée ou d'importance mineure à une liberté fondamentale serait prohibée par le traité.

L'argumentation du gouvernement belge selon laquelle la situation d'un contribuable ayant effectué des placements ou des investissements en Belgique diffère de celle d'un contribuable ayant effectué des placements ou des investissements dans un autre État membre n'a pas non plus été accueillie par la Cour. L'État belge avait allégué que, dans ce dernier cas, la gestion et la perception du précompte mobilier libérateur ne pourraient être confiées au débiteur, non résident, des revenus mobiliers sans engendrer un risque de difficultés de recouvrement en cas de perception insuffisante de ce précompte.

Selon les juges européens, la circonstance que les revenus d'investissement sont soumis à des techniques d'imposition différentes est précisément à l'origine de la différence de traitement conduisant à ce que seuls les revenus tirés d'investissements ou de placements effectués dans un autre État membre sont nécessairement soumis à la taxe communale additionnelle, mais ne reflète pas une différence de situation dans le chef des contribuables concernés à l'égard de ladite taxe.

La restriction à la libre circulation des capitaux ne peut pas être justifiée

Des mesures nationales restreignant la libre circulation des capitaux peuvent être justifiées par les raisons mentionnées à l'article 56 CE ou par des raisons impérieuses d'intérêt général, à condition qu'elles soient propres à garantir la réalisation de l'objectif qu'elles poursuivent et n'aillent pas au-delà de ce qui est nécessaire pour qu'il soit atteint.

Selon le gouvernement belge, sa législation est justifiée par des raisons tenant à la cohérence et à la spécificité du système fiscal belge ainsi qu'à la nécessité de garantir l'efficacité des cotisations fiscales. Le monopole quant à l'établissement de la déclaration au hoc de la retenue et au versement du précompte mobilier conféré aux intermédiaires établis en Belgique serait inhérent au système fiscal belge et constituerait une modalité de collecte de l'impôt simple pour les contribuables et peu coûteuse pour l'État, dans la mesure où les intermédiaires redevables de ce précompte supportent la charge administrative de la perception et du paiement de celui-ci. En centralisant la collecte de l'impôt sur les revenus mobiliers entrants à l'étranger

ité de préserver la cohérence d'un régime fiscal puisse prospérer, la Cour exige toutefois un lien direct entre l'avantage fiscal concerné et la compensation de cet avantage par un prélèvement fiscal déterminé. Le caractère direct de ce lien doit être apprécié au regard de l'objectif de la réglementation en cause.

Or, selon la Cour, les différentes techniques d'imposition concernées conduisent à ce que des revenus mobiliers provenant d'un placement ou d'un investissement effectué dans un autre État membre et non soumis au précompte mobilier subissent une imposition supplémentaire sous la forme de la taxe communale additionnelle, alors que les revenus provenant d'un placement ou d'un investissement effectué en Belgique peuvent en être exonérés du fait qu'ils ne doivent pas être déclarés dès lors qu'ils ont été soumis au précompte mobilier. Le gouvernement belge n'aurait toutefois fait état d'aucun prélèvement fiscal déterminé compensant l'avantage consistant dans cette exonération.

D'autre part, si la nécessité de préserver l'efficacité des contrôles fiscaux est susceptible de conforter l'option du gouvernement belge selon laquelle le prélevement du précompte mobilier libérateur ne peut être effectué que par des intermédiaires établis en Belgique, elle ne saurait justifier que les revenus soumis à ce précompte et les revenus qui ne le sont pas subissent un traitement différent en ce qui concerne la taxe communale additionnelle. Selon la Cour, des difficultés pratiques ne peuvent pas justifier à elles seules l'attribution portée à une liberté fondamentale garantie par le traité.

La Cour juge que les motifs invoqués par le gouvernement belge ne justifient pas la restriction à la libre circulation des capitaux découlant de la législation belge. Celle-ci serait contraire à l'article 56 CE. Une modification de la réglementation belge devra donc être entreprise, afin de la rendre conforme au droit européen.

*M^e Laurent Saur - M^e Patrick Goergen
Etude Patrick Goergen, Avocats à la Cour
Luxembourg, Member of European Law Firm*

*1) Arrêt du 1^{er} juillet 2010, aff. C-233/09, Gerhard Dijkman, Maria Dijkman-Landelle contre Belgische Staat, non encore publié au Recueil.
2) En vertu de l'article 261 du code des impôts sur les revenus 1992 ("CIR 1992"), sont redevables du précompte mobilier, notamment, les habitants du Royaume de Belgique, les sociétés résidentes, associations, institutions, établissements et organismes quelconques ainsi que les personnes morales assujetties à l'impôt des personnes morales déducteurs de revenus de capitaux et de biens mobiliers ainsi que les intermédiaires établis en Belgique qui interviennent à quelque titre que*

La position de la Cour européenne avait été demandée dans le cadre d'un renvoi préjudiciel de la cour d'appel d'Anvers, à la suite d'un litige opposant deux contribuables, résidents belges, à l'État belge, au sujet du refus de l'administration fiscale belge de leur rembourser, notamment, la taxe communale additionnelle à l'impôt des personnes physiques (ci-après la "taxe communale additionnelle") perçue au titre des exercices d'imposition 2004 et 2005 proportionnellement à l'impôt des personnes physiques (ci-après l'"I'PP") frappant certains revenus mobiliers provenant d'investissements et de placements effectués aux Pays-Bas.

Les contribuables avaient déclaré, dans leur déclaration fiscale à l'IPP pour l'exercice d'imposition 2004, des revenus mobiliers perçus à l'étranger, en l'occurrence aux Pays-Bas, à savoir des intérêts de dépôts pour un montant de 33.780 euros et des dividendes pour un montant de 90.030,52 euros, sans retenue de précompte mobilier. Dans l'avis d'imposition relatif à cet exercice, ces intérêts et dividendes ont été imposés séparément aux taux respectifs de 15% et de 25%. De plus, l'impôt ainsi établi a été majoré de la taxe communale additionnelle, fixée par la commune du domicile des requérants à 8% de l'impôt dû à l'État. Les contribuables ont introduit une réclamation contre cet avis d'imposition, s'opposant, d'une part, à la perception de l'impôt de 25% sur les dividendes, au motif que le Royaume des Pays-Bas avait déjà retenu un impôt sur les dividendes provenant de ce pays, et, d'autre part, à la perception de la taxe communale additionnelle. Une réclamation a été introduite de même contre l'avis d'imposition pour l'exercice 2005, articulant les mêmes griefs que ceux formulés contre l'avis d'imposition relatif à l'exercice 2004.

N'ayant pas eu gain de cause à la suite ni de leurs réclamations ni d'un recours devant le tribunal de première instance d'Anvers, les contribuables ont demandé, en instance d'appel, d'une part, que le précompte néerlandais perçu sur les dividendes déclarés pour les exercices d'imposition 2004 et 2005 soit imputé sur l'IPP dû en Belgique et, par conséquent, que l'État belge soit condamné à leur rembourser les montants de 11.906 euros et de 3.479 euros, étant les impôts étatiques perçus sur ces dividendes. D'autre part, ils ont demandé le remboursement des montants de 2.206 euros et de 800 euros correspondant à la taxe communale additionnelle. La juridiction d'appel d'Anvers a constaté, en ce qui concerne la taxe communale additionnelle, que, lorsque les contribuables perçoivent des revenus mobiliers étrangers qui n'ont pas encore été soumis au précompte mobilier, ils ne peuvent pas se prévaloir de la règle énoncée à l'article du 313 du CIR 1992 relative au précompte mobilier

même nature provenant de placements ou d'investissements effectués dans leur État membre de résidence, du fait qu'ils sont soumis à une retenue prélevée à la source, peuvent ne pas être déclarés et, dans ce cas, ne sont pas soumis à une telle taxe.

La Cour constate l'existence d'une restriction aux libertés fondamentales garanties par le traité CE

Pour la Cour européenne, la législation belge introduit une différence de traitement tant en fonction de l'origine des revenus mobiliers des contribuables résidents qu'en fonction du prestataire qui leur verse lesdits revenus. Elle serait, par conséquent, susceptible d'affecter tant l'exercice de la libre circulation des capitaux que celui de la libre prestation des services. Après un débat académique sur l'application des règles de la libre circulation des capitaux (article 56 CE) ou de celles de la libre prestation de services (article 49 CE), ces dernières étant préconisées par le gouvernement belge, la Cour arrive à la conclusion que la législation belge constitue une restriction à la libre circulation des capitaux, prohibée, en principe, par l'article 56 CE.

L'instauration par un État membre d'une différence de traitement en fonction du lieu d'investissement des capitaux aurait pour effet de dissuader un résident de cet État membre d'investir ou de placer ses capitaux dans une société établie dans un autre État membre. Elle produirait également un effet restrictif à l'égard des sociétés établies dans d'autres États membres en ce qu'elle constitue à leur encontre un obstacle à la collecte de capitaux dans le premier État membre⁴¹.

De même, dans la mesure où seuls les intermédiaires établis en Belgique peuvent percevoir le précompte mobilier libérateur, la législation en cause placerait les intermédiaires établis dans l'État membre concerné dans une position plus avantageuse pour fournir les prestations liées au paiement aux résidents belges des revenus provenant de d'autres États membres par rapport à des intermédiaires établis dans ceux-ci. La soumission, par un État membre, des revenus mobiliers provenant des placements et des investissements effectués dans un autre État membre à une imposition supplémentaire par rapport à ceux provenant des placements et des investissements effectués dans le premier État membre constitue, selon la Cour, en soi un traitement fiscal défavorable contraire à la libre circulation des capitaux, non compatible avec le droit de l'Union, même si d'autres avantages par (avantage de trésorerie dont disposerait le contribuable résident

effectués dans un autre État membre sont nécessairement soumis à la taxe communale additionnelle mais ne reflète pas une différence de situation dans le chef des contribuables concernés à l'égard de ladite taxe.

La restriction à la libre circulation des capitaux ne peut pas être justifiée

Des mesures nationales restreignant la libre circulation des capitaux peuvent être justifiées par les raisons mentionnées à l'article 58 CE ou par des raisons impérieuses d'intérêt général, à condition qu'elles soient propres à garantir la réalisation de l'objectif qu'elles poursuivent et n'allent pas au-delà de ce qui est nécessaire pour qu'il soit atteint.

Selon le gouvernement belge, sa législation est justifiée par des raisons tenant à la cohérence et à la spécificité du système fiscal belge ainsi qu'à la nécessité de garantir l'efficacité des contrôles fiscaux. Le monopole quant à l'établissement de la déclaration ad hoc de la retenue et au versement du précompte mobilier conféré aux intermédiaires établis en Belgique serait inhérent au système fiscal belge et constituerait une modalité de collecte de l'impôt simple pour les contribuables et peu coûteuse pour l'État, dans la mesure où les intermédiaires redevables de ce précompte supportent la charge administrative de la perception et du paiement de celui-ci. En centralisant la collecte de l'impôt sur les revenus mobiliers encaissés à l'étranger dans le chef des intermédiaires belges, le système fiscal belge rationaliserait les mesures de contrôle en les limitant à quelques centaines d'intervenants, ce qui, en permettant un suivi des flux financiers d'une manière globale chez chaque intermédiaire redevable du précompte mobilier, garantirait l'efficacité du contrôle fiscal.

Permettre au contribuable personne physique résident belge d'opérer la retenue du précompte mobilier dû sur ses propres revenus mobiliers encaissés à l'étranger rendrait un tel suivi de ces flux quasi impossible, car il faudrait analyser ceux-ci au travers des déclarations de précompte mobilier faites par des milliers d'intervenants. De même, autoriser les débiteurs de revenus mobiliers ou les intermédiaires financiers établis dans un autre État membre à percevoir le précompte mobilier libérateur pour le compte d'un résident belge ne permettrait pas non plus de garantir l'efficacité des contrôles fiscaux réalisés par l'administration fiscale belge, les instruments internationaux d'assistance à l'établissement des impôts ne pouvant pas garantir entièrement l'efficacité des contrôles fiscaux à l'égard d'opérateurs établis dans d'autres États membres. Pour qu'un argument fondé sur la nécessité

vement du précompte mobilier libérateur ne peut être effectuée que par des intermédiaires établis en Belgique, elle ne saurait justifier que les revenus soumis à ce précompte et les revenus qui ne le sont pas subissent un traitement différent en ce qui concerne la taxe communale additionnelle. Selon la Cour, des difficultés pratiques ne peuvent pas justifier à elles seules l'attente portée à une liberté fondamentale garantie par le traité.

La Cour juge que les motifs invoqués par le gouvernement belge ne justifient pas la restriction à la libre circulation des capitaux découlant de la législation belge. Celle-ci serait contraire à l'article 56 CE. Une modification de la réglementation belge devra donc être entreprise, afin de la rendre conforme au droit européen.

M^e Laurent Sain - M^e Patrick Goergen
Eude Patrick Member, Advocates in the Court
Luxembourg Member of European Law Firm

1) Arrêt du 1^{er} juillet 2010, aff. C-233/09, *Gehrmann Dijkman, Maria Dijkman-Lamotte contre Belgique*, *Stani*, voir encore *publié au Recueil*.

2) En vertu de l'article 261, du code des impôts sur les revenus 1992 ("CIR 1992"), sont redevables du précompte mobilier, notamment, les habitants du Royaume de Belgique, les sociétés résidentes, associations, institutions, établissements et organismes quelconques ainsi que les personnes morales assujetties à l'impôt des personnes morales débiteurs de revenus de capitaux et de biens mobiliers ainsi que les intermédiaires établis en Belgique qui interviennent à quelque titre que ce soit dans le paiement de revenus de capitaux et de biens mobiliers d'origine étrangère, à moins, notamment, qu'il leur soit justifié que la retenue du précompte a été effectuée par un précédent intermédiaire. Conformément à l'article 313 du CIR 1992, les contribuables assujettis à l'IPP ne sont pas tenus de mentionner dans leur déclaration annuelle audit impôt les revenus des capitaux et des biens mobiliers pour lesquels un précompte mobilier a été acquitté ni ceux qui sont exonérés de précompte mobilier en vertu de dispositions légales et réglementaires, sous réserve de certains types de revenus non concernés dans l'appréciation du précompte mobilier dû sur de tels revenus non déclarés ne peut pas être imputé sur l'IPP dû ni être restitué.

3) L'article 465 du CIR 1992 prévoit que les aggrégations et les communes peuvent établir une taxe additionnelle l'IPP. L'article 466 du CIR 1992 dispose que "La taxe communale additionnelle [...] et la taxe d'aggrégation additionnelle à l'IPP] sont calculées sur l'IPP déterminé... avant imputation des versements antérieurs... des précomptes, de la quote forfaitaire d'impôt étranger et des crédits d'impôt...". Avant application des majorations... de la bonification... ainsi que des accroissements d'impôt...". Conformément à l'article 467 du CIR 1992, la taxe additionnelle à l'IPP est établie sur la commune, soit par l'aggrégation, à charge des habitants du Royaume de Belgique qui sont imposables, respectivement, dans cette commune ou dans les communes faisant partie de cette aggrégation. L'article 468 du CIR 1992 prévoit que "La taxe additionnelle est fixée pour tous les contribuables d'une même aggrégation ou commune à un pourcentage uniforme de l'impôt dû à l'État...". 4) Voir arrêts du 12 décembre 2006, *Tasit Cimitani* in the *EU Group Litigation*, C-446/04, Rec. p. 4-11753, point 166, et du 18 décembre 2007, *Großschädl*, C-436/06, Rec. p. I-12357, point 14.