

La saga de la récupération de la quotité forfaitaire d'impôt étranger sur les dividendes français : clap de fin ?

– NEWSLETTER

27 décembre 2023

Pour plus d'information :

LLJ Tax :

Antoine DAYEZ
antoine.dayez@llj.be

Aurélien VANDEWALLE
aurélien.vandewalle@llj.be

Marc EKELMANS
Marc.ekelmans@llj.be

Lallemand Legros & Joyn (LLJ)
Ch. de La Hulpe, 181/24
Terhulpesteenweg
1170 Brussels – Belgium

T : +32 2 738 02 80
F : +32 2 738 02 81
www.llj.be

Deux arrêts de la Cour de cassation du 23 novembre viennent confirmer que les contribuables ont le droit d'obtenir le bénéfice du crédit d'impôt dénommé Quotité Forfaitaire d'Impôt Etranger (QFIE) sur les dividendes d'origine française, y compris lorsque ceux-ci, suite à la retenue du précompte mobilier libérateur en Belgique, avaient fait le « choix » de ne pas mentionner ces revenus dans leur déclaration fiscale.

La QFIE – rappel

Les dividendes versés par une société établie dans un pays à un résident d'un autre pays font l'objet d'une double imposition internationale : une imposition par le pays de la source (la France, sur les dividendes d'une société française, applique une retenue en principe de 12,8%) et une imposition dans le pays de résidence de l'actionnaire (la Belgique, qui applique un précompte mobilier en principe libérateur de 30%). La QFIE a pour but d'alléger cette double imposition en octroyant un « crédit d'impôt » sur l'impôt dû en Belgique.

La QFIE avait cependant été supprimée par le législateur belge pour les actionnaires particuliers par une loi de 1988. Cette suppression avait été ressentie comme injuste spécialement par des actionnaires de sociétés belges telles que Petrofina et Générale de Belgique qui se sont vu imposer une double taxation lorsque ces sociétés ont été rachetées par des sociétés françaises.

Dans son arrêt du 16 juin 2017, la Cour de cassation avait toutefois rappelé que la QFIE, bien que supprimée en droit interne, subsiste dans la Convention préventive de la double imposition (CPDI) conclue en 1964 entre la Belgique et la France. Cette Convention, qui constitue une norme de droit international supérieure au droit interne, oblige la Belgique à accorder une QFIE « d'au moins 15% » sur le montant du dividende français diminué de la retenue à la source française (le dividende « net frontière »). La Cour de cassation a répété cette position dans deux arrêts de 2020 et 2021.

Le développement du contentieux administratif

L'Etat belge avait initialement refusé de se ranger à l'arrêt de Cour de cassation. Ce n'est qu'en 2021 que le Ministre des Finances finit par accepter de revoir sa position. L'administration publia alors une circulaire indiquant que, pour l'avenir, les contribuables pourraient revendiquer la QFIE en déclarant leurs dividendes d'origine française sous les rubriques du cadre VII de la déclaration à l'impôt des personnes physiques dont le formulaire a été adapté à cette fin (circ. 2021/C/49).

En revanche, pour le passé, la circulaire de l'administration n'offrait aucune solution, obligeant les contribuables à exercer des recours administratifs (réclamation, demande de dégrèvement d'office, demande de restitution d'excédent de précompte mobilier) qui ont systématiquement été *rejetés au motif que les dividendes en question n'avaient pas été déclarés, ce qui, selon l'administration*

indiquait que les contribuables avaient fait le choix « irrévocable » de se placer sous le régime du précompte mobilier libératoire lequel ne prévoit pas d'imputation de la QFIE.

Cette position avait, de facto, pour conséquence que virtuellement tous les contribuables qui avaient perçus leurs dividendes français directement en Belgique avec retenue du précompte mobilier libératoire (c'est-à-dire avec dispense d'obligation de déclarer les revenus) se trouvaient exclus du bénéfice de la QFIE.

La différence de traitement avec les contribuables ayant perçu leurs dividendes à l'étranger (nécessairement sans retenue du précompte mobilier puisque les banques étrangères ne peuvent le retenir) et les ayant ensuite mentionnés dans leurs déclarations annuelles, ce qui leur ouvrait le droit à la QFIE, était criante.

Arrêts de la Cour de cassation du 23 novembre 2023 : la mention des dividendes n'est pas une condition d'octroi de la QFIE

Les contribuables dont les recours administratifs ont ainsi été rejetés ont alors introduit des recours judiciaires dont les résultats sont, à ce stade, assez contrastés suivant le type de recours (demande de dégrèvement d'office, réclamation contre l'impôt des personnes physiques, demande de restitution du précompte mobilier) et sur la question de savoir si des dividendes non déclarés peuvent donner lieu à une QFIE.

Les arrêts de la Cour d'appel de Gand, qui ont donné lieu aux deux arrêts du 23 novembre 2023 de la Cour de cassation (n° de rôle F.210168 N et F 220034 N), en fournissent une bonne illustration.

Dans un premier arrêt, la Cour d'appel de Gand avait décidé le 15 décembre 2020 que la primauté de la CPDI de 1964 ne permet pas à l'administration d'opposer au contribuable une règle de droit interne belge conditionnant l'octroi de la QFIE à la déclaration des dividendes concernés. Cet arrêt de la Cour d'appel n'a pas appelé de critique de la part de la Cour de cassation qui a donc rejeté le pourvoi (formé par l'administration) contre cet arrêt dans une des deux décisions du 23 novembre.

Mais, dans un autre arrêt de la Cour d'appel de Gand, rendu curieusement par la même chambre le 5 octobre 2021, celle-ci a considéré que l'octroi de la QFIE n'est possible que si les dividendes ont été déclarés. Cette fois, la Cour de cassation accueille le pourvoi (du contribuable), casse l'arrêt de la Cour d'appel de Gand et renvoie le dossier à la Cour d'appel d'Anvers au motif que « *le juge d'appel qui fait dépendre l'octroi de la QFIE de la déclaration des revenus mobiliers à l'impôt des personnes physiques ne justifie pas légalement sa décision* ».

Arrêts de la Cour de cassation du 23 novembre 2023 : la QFIE peut être obtenue par une demande de restitution du précompte

Cette nouvelle jurisprudence de cassation est la bienvenue. Outre la question de savoir si les dividendes doivent ou non être mentionnés dans la déclaration, elle tranche également, à notre avis, également une autre question : celle de savoir si la QFIE peut être obtenue par la voie d'une demande de restitution du précompte mobilier.

En effet, dans la jurisprudence, certains recours avaient été rejetés non pas pour défaut de déclaration des revenus mais en raison du fait qu'ils étaient dirigés

contre le précompte mobilier (qui est, techniquement, une avance sur l'impôt) plutôt que contre l'impôt définitif.

Manifestement, dans sa motivation, la Cour de cassation ne s'arrête pas à la forme du recours : peu importe qu'il soit dirigé contre l'impôt définitif ou contre le précompte.

Ceci ne permet pas d'écarter les conditions de délai et de recevabilité des recours administratifs mais cela permet d'utiliser la voie de la demande de restitution du précompte mobilier qui peut être exercée jusqu'à 5 ans après le 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle le précompte a été retenu. Concrètement, une demande de restitution du précompte introduite avant le 31 décembre prochain devrait permettre la récupération de la QFIE (15%) sur les dividendes perçus en 2019 même non déclarés en raison du régime du précompte libératoire.

Une question reste toutefois non résolue : en 2017, pour remonter le plus loin possible dans le temps, certains contribuables ont introduit des « demandes de dégrèvement d'office » lesquelles permettent, dans certaines conditions, de rectifier une imposition jusqu'à 5 ans après le 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle elle a été établie (ce qui permettrait, jusqu'au 31 décembre 2023, de remonter jusqu'aux revenus de l'année 2018 voire 2017). Le point de savoir si les conditions d'application de cette procédure sont réunies ou non reste ouvert.

Perspectives - Quelle sera la réaction administrative ?

Que va maintenant faire l'administration ? Les arrêts étant récents et encore non publiés, on ne peut à ce stade que se livrer à des suppositions sur deux scénarios plausibles.

Le premier scénario, plutôt pessimiste, revient à imaginer que l'administration souhaitera attendre un éventuel revirement de la part de la Cour de cassation, comme elle l'avait fait pendant près de quatre ans après l'arrêt de 2017. Elle maintiendra entretemps sa position dans les procédures judiciaires en cours, obligeant les contribuables à continuer leurs procédures. Cette attitude serait, à notre estime, vaine car les arrêts de cassation paraissent solidement fondés en droit mais l'attitude passée de l'administration n'est guère encourageante.

Le second scénario, plus optimiste, voit l'administration chercher à limiter les dommages pour le Trésor de tous les remboursements qui seront inéluctablement dus aux contribuables concernés et proposera (éventuellement en échanges de concessions concernant les intérêts de retard et les frais de procédure) à mettre fin rapidement aux litiges pendants. En Belgique, toutefois, le bon sens en matière fiscale n'est jamais acquis.

La saga de la récupération de la QFIE sur les dividendes vient donc de connaître un nouveau rebondissement.

Quoiqu'il arrive elle se terminera de toute façon dans un avenir proche avec l'entrée en vigueur d'une nouvelle Convention destinée à remplacer la CPDI de 1964 et qui ne prévoit plus de QFIE. C'est évidemment dommage puisque la nouvelle Convention maintiendra ainsi une double imposition des dividendes alors qu'elle a précisément la prétention d'éviter ces doubles impositions. La nouvelle Convention est en cours de ratification et on peut penser que l'Etat



belge mettra tout en œuvre pour accélérer les procédures de ratification pour une entrée en vigueur rapide sans doute au 1^{er} janvier 2025.

En guise de conclusion

Ces arrêts réduisent à néant la thèse de l'administration qui prétendait soumettre le droit à la QFIE à la déclaration obligatoire des dividendes d'origine française.

La saga n'est toutefois pas nécessairement terminée pour autant, à ce jour l'administration n'a pas fait connaître sa position à l'égard de ces arrêts.

Nous ne pouvons que recommander à chacun de protéger ses droits en introduisant, au moins à titre conservatoire, les recours que le droit et la jurisprudence lui reconnaissent.

*

* *