

Cour d'Appel de Bruxelles - Arrêt du 8 novembre 2006 -

Rôle n° 1997/FR/345 - Exercices d'imposition 1993 et 1994

Arrêt

Avocats:

Maître André Bailleux - pour les requérants

Maître Olivier Slusny - pour l'Etat Belge

La procédure et l'objet du recours

Le recours fiscal a été déposé, en même temps que l'original de sa dénonciation à l'administration, au greffe de la cour le 18 juillet 1997.

Il est dirigé contre deux décisions directoriales du 19 juin 1997, qui ont rejeté les réclamations que les requérants avaient introduites contre les cotisations primitives à l'impôt des personnes physiques, établies dans les rôles de la commune de Bruxelles à la charge du premier requérant pour l'exercice d'imposition 1992 et à la charge des deux requérants pour les exercices d'imposition 1993 et 1994, sous les articles 3718961 (1992), 4719606 (1993) et 643291 (1994) sur la base de leurs déclarations à ces impôts.

Le recours fiscal, formé régulièrement dans le délai légal, est recevable sous la seule réserve que la seconde requérante n'a apparemment pas d'intérêt à poursuivre le dégrèvement de la cotisation afférente à l'exercice d'imposition 1992, qui n'a pas été établie à sa charge. Les parties seront entendues sur cette question de recevabilité à l'occasion de la réouverture des débats, qui sera ordonnée notamment à cette fin.

Le recours tend à entendre annuler les décisions directoriales entreprises, à entendre dégrever, pour les motifs invoqués dans leurs réclamations, les cotisations litigieuses et à entendre condamner l'Etat à la restitution, avec les intérêts légaux, de toutes sommes qui auraient été indûment perçues de ce chef ainsi qu'aux dépens.

Dans leurs réclamations, les requérants faisaient exclusivement grief au fonctionnaire taxateur de ne pas avoir tenu compte, pour le calcul des cotisations litigieuses, de l'imputation de la quotité forfaitaire d'impôt étranger (ci-après " QFIE ") prévue par l'article 19 de la convention franco-belge préventive des doubles impositions, soit une QFIE calculée au taux de 15% sur le montant des dividendes d'origine française encaissés durant les années 1991 à 1993, déduction faite de la retenue à la source française.

A le supposer fondé, ce grief ne pourrait conduire, comme les requérants l'ont précisé dans le corps de leurs conclusions, qu'au dégrèvement partiel des cotisations, dans la seule mesure de l'imputation sollicitée de la QFIE.

Les requérants ont invoqué un grief nouveau devant la cour, tiré du défaut de respect de la procédure de rectification prévue à l'article 346 du Code des impôts sur les revenus (ci-après " CIR 92 "), et poursuivent, sur cette base, l'annulation des cotisations litigieuses et leur dégrèvement intégral. Ce grief nouveau, formulé aux termes d'une note déposée au greffe le 26 janvier 1998, dans un délai de soixante jours à compter du 15 décembre 1997, date du dépôt au greffe du dossier administratif, est recevable.

A la demande des requérants, les parties n'ont finalement débattu que de la question d'une éventuelle irrégularité dans la procédure de taxation à l'audience du 4 octobre 2006 et ont invité la cour, pour le cas où ce grief-là ne serait pas accueilli, à ordonner la réouverture des débats pour leur permettre de s'expliquer sur la question de la QFIE.

Les faits et antécédents

Le premier requérant a déclaré pour l'exercice d'imposition 1992, au cadre IVbis réservé aux revenus mobiliers dont la déclaration est obligatoire, dans la subdivision A, 4, sous le code 153, des " revenus d'origine étrangère d'actions ou parts et de capitaux investis, sans précompte mobilier " d'un montant de 5.699.752 FB.

Dans le même cadre du formulaire de déclaration, sous la lettre E, relative aux " revenus auxquels un régime spécial d'imposition est applicable (voir notice) ", le requérant était prié de mentionner " le pays concerné, la rubrique sous laquelle [les revenus concernés] ont été déclarés ainsi que la nature et le montant de ces revenus ".
.

C'est ce que le requérant a fait comme suit :

" Pays : France / Rubrique : 153 / Nature : dividende / Montant : 5.699.752 " (les mentions manuscrites sont en gras).

Il a toutefois ajouté, sur les lignes pointillées prévues pour le cas où les revenus déclarés auraient leur source dans plusieurs pays, la phrase manuscrite suivante : " Dividende donnant lieu à QFIE en Belgique ".

Les requérants ont agi de manière similaire pour les exercices d'imposition 1993 et 1994 en déclarant au cadre V, dans la subdivision A, 2, d, sous le code 153, des "

dividendes d'origine étrangère sans précompte mobilier " d'un montant de 4.748.002 FB (exercice 1993) et de 68.450 FB (exercice 1994) et en indiquant en regard de la lettre E, la " France ", la rubrique " 153 " et la nature de " dividende " des revenus, avec leur montant. La phrase manuscrite qu'ils y ont ajoutée, varie légèrement d'une déclaration à l'autre : " Dividende donnant lieu à impôt en Belgique avec imputation d'une QFIE " pour l'exercice 1993 ou " Dividende donnant droit à une QFIE " pour l'exercice 1994.

Ayant constaté que les cotisations litigieuses avaient été calculées au taux distinct de 25% sur les dividendes d'origine française ainsi déclarés, sans tenir compte de l'imputation d'une quelconque QFIE, les requérants (ou seulement le premier requérant pour l'exercice d'imposition 1992) ont introduit les réclamations sur lesquelles les décisions directoriales entreprises ont statué.

Discussion

Les requérants soutiennent que " le droit à la QFIE sur les dividendes d'origine française était un élément à envisager dans le chef du contribuable au sens de l'article 346 CIR 92 " et qu'en en faisant abstraction dans les notes de calcul, le fonctionnaire taxateur aurait procédé à une rectification des déclarations sans avis de rectification préalables, ce qui aurait vicié la procédure de taxation.

C'est à bon droit que l'Etat objecte que la formule de déclaration à remplir pour chacun des exercices 1992 à 1994 ne comportait aucune rubrique destinée à recevoir une mention relative à l'imputation d'une QFIE du chef des dividendes litigieux, en sorte que le fonctionnaire taxateur n'a pas pu opérer une rectification, au sens de l'article 346 du CIR 92, d'un " élément que le contribuable a [...] mentionné dans une déclaration répondant aux conditions de forme et de délais prévues aux articles 307 à 311 [du même Code] ", en calculant l'impôt sur ces dividendes sans imputer de QFIE.

Certes, le cadre de la déclaration propre aux revenus mobiliers envisagé, à la lettre E, l'hypothèse de revenus auxquels un " régime spécial d'imposition est applicable ", La notice explicative donne pour seule précision qu' " il s'agit ici notamment de revenus d'origine étrangère pour lesquels le régime d'imposition, en raison des dispositions spécifiques prévues par certaines conventions internationales, s'écarte du droit interne ".

Il n'en résulte pas pour autant que les contribuables doivent indiquer par eux-mêmes de quel régime il s'agirait : il leur incombe uniquement de déclarer le pays d'origine des revenus, leur nature et la rubrique où leur montant figure.

Toute autre mention, non prévue par le modèle fixé par le Roi en exécution de

l'article 307 du CIR 92, ne peut dès lors valoir que comme commentaire personnel surabondant, sans qu'une valeur déclarative quelconque puisse lui être attachée.

Ainsi en va-t-il de la mention apposée motu proprio par les requérants en ce qui concerne le droit qu'ils auraient à l'imputation d'une QFIE en raison de leurs dividendes d'origine française.

Le fonctionnaire taxateur n'était donc nullement tenu d'y avoir égard, avec la conséquence que la procédure d'établissement des cotisations litigieuses sur la base des déclarations des requérants s'avère parfaitement régulière.

Autre chose est de déterminer si le fonctionnaire a bien respecté la loi en considérant que les dividendes concernés n'ouvraient pas le droit à l'imputation d'une QFIE. La réouverture des débats sera ordonnée à cette fin, conformément au souhait des parties.

PAR CES MOTIFS,

LA COUR, statuant contradictoirement,

Vu l'article 24bis de la loi du 15 juin 1935 sur l'emploi des langues en matière judiciaire;

Déclare le recours recevable pour le tout dans le chef du premier requérant.

Le déclare recevable dans le chef de la seconde requérante pour ce qui concerne les cotisations à l'impôt des personnes physiques des exercices d'imposition 1993 et 1994; réserve à statuer sur la recevabilité du recours dans son chef pour ce qui concerne l'exercice d'imposition 1992.

Dit d'ores et déjà le recours non fondé en ce qu'il tend à entendre annuler les cotisations litigieuses pour irrégularité dans la procédure de taxation.

Avant dire droit pour le surplus, ordonne la réouverture des débats à l'audience du 7 mars 2007 à 14.00 heures (50') pour permettre aux parties de conclure et de plaider sur la question de la recevabilité du recours dans le chef de la seconde requérante pour ce qui concerne l'exercice d'imposition 1992 et sur la question de l'imputation d'une QFIE pour les dividendes d'origine française.

Réserve les dépens.

Cour :

S. Geubel, conseiller ff. de président, B. de Clippel, conseiller suppléant, JP
Nemery de Bellevaux, conseiller supp