

Cour d'Appel de Bruxelles - Arrêt du 15 février 2002 –

Rôle n° 1997/FR/494 - Exercice d'imposition 1994

Arrêt

OBJET DU RECOURS

Les requérants contestent l'application de l'article 364 bis du C.I.R./92 qui ne peut selon eux trouver à s'appliquer étant donné qu'il est contraire à la convention franco belge préventive à la double imposition

LES FAITS

Les faits non contestés de la cause peuvent être résumés comme suit:
Le premier requérant, né le 8 mars 1932, fut gérant de la S.P.R.L. CO. jusqu'à la fin du mois de mai 1993, époque à laquelle il mit un terme à sa carrière professionnelle pour prendre sa pension.

La S.P.R.L. CO. avait souscrit auprès de la compagnie Z. A-V. une assurance "dirigeant d'entreprise " sur la tête du premier requérant, en vue de se prémunir notamment contre le risque lié au départ de celui-ci. Cette société paya par ailleurs au premier requérant un capital extra-légal (ou pension) à l'occasion de sa retraite.

Les requérants ont demeuré jadis à 1180 Bruxelles, et ont quitté le territoire de la Belgique en juin 1993 pour s'établir en France, où ils sont domiciliés le 20 juin 1993, pays où ils résident depuis sans jamais s'établir à nouveau en Belgique.

La S.P.R.L. CO. a versé le 11 février 1994 au premier requérant le capital extra-légal précité sous déduction du précompte professionnel, soit :

- capital FR. 4.490.056,-
- précompte professionnel FR. 807,637,-
- solde FR. 3.682.419,-

Le premier requérant a sollicité le remboursement du précompte précité par lettre du 21 février 1994, , invoquant la convention du 10 mars 1964 entre la France et la Belgique préventive de la double imposition, ainsi que le caractère illicite, au vu de cette convention, de l'article 364bis du C.I.R. 92.

Dans sa lettre du 13 juin 1996, après avoir d'abord demandé le 20 février 1996 à lui fournir un certain nombre de renseignements complémentaires, ce à quoi il fut satisfait en date du 27 février 1996, l'administration repoussa la demande de remboursement des requérants, au motif qu'elle ne se rapportait pas à une cotisation établie à charge du premier requérant, mais bien à un précompte non enrôlé en son chef.

Par la même occasion, l'administration signalait au premier requérant qu'en application des dispositions de l'article 364bis du C.I.R. 92 le paiement du capital litigieux était présumé avoir eu lieu le jour précédant celui du transfert de son domicile vers la France.

Les requérants se sont ensuite vu adresser, le 21 novembre 1996, un avertissement-extrait de rôle lié à leurs revenus de 1993, en vertu duquel le capital extra-légal payé au premier requérant le 11 février 1994 par la S.P.R.L. CO. était imposable en son chef, distinctement, au taux de 16,5 %, soit un impôt qui majoré de la cotisation complémentaire de crise ainsi que des taxes communales et d'agglomération, s'élève à FR. 807.637,-.

Le Directeur régional a considéré que la convention préventive de la double imposition conclue entre la France et la Belgique avait "bien pour but d'éviter la double imposition ", mais "nullement de garantir une double exonération ", et que c'est en vain que les requérants tentent d'obtenir une " double exonération " en invoquant " les dispositions d'une convention préventive d'un risque qui ne les menace pas ".

Il considère que chaque Etat contractant (la Belgique ou la France) est autorisé à interpréter, selon son droit interne, les notions de "paiement" ou "attribution" des revenus, ce qui permettrait à l'Etat Belge de déterminer celles-ci, comme le prévoit l'article 364bis du C.I.R. 92.

DISCUSSION

Position des requérants

Les requérants soulèvent que la protection accordée par la convention du 10 mars 1964 aux résidents des deux Etats contractants n'est nullement subordonnée à l'existence d'une double imposition, ou d'une menace de double imposition.

Ils précisent qu'ils ne "tentent" pas d'obtenir la garantie d'une "double exonération ", mais uniquement le respect de la norme internationale qui définit les compétences fiscales respectives des Etats belge et français, y compris le droit d'assujettir certains types de revenus au régime de l'exonération, de l'immunisation, ou de l'exemption.

L'administration soutient que la convention n'est pas préventive mais curative ce qui implique qu'elle ne s'applique pas aux revenus qui n'ont pas donné lieu à une perception effective de l'impôt et ne s'applique que pour autant qu'un danger de double imposition existe.

Comme la France n'impose pas le revenu la double imposition est exclue et la convention ne peut s'appliquer.

L'administration ne semble plus contester que si la convention trouve à s'appliquer l'article 364 bis du C.I.R./92 ne peut s'appliquer en contravention d'une norme internationale.

Un revenu doit être considéré comme imposé à l'étranger au sens de la convention dès lors qu'il est assujéti par la convention au régime fiscal de l'Etat compétent. Une convention préventive de la double imposition a une portée relative en raison du fait qu'elle se limite à déterminer les compétences d'imposer les différents revenus qu'elle vise. Le pouvoir d'imposition accordé à un des Etats sur un revenu déterminé par la convention n'est pas soumis à la condition suspensive que cet Etat opérera effectivement une imposition sur ce revenus.

La convention n'assortit donc pas la compétence pour imposer des revenus visés dans la Convention d'une quelconque modalité fondée sur la nature, la forme ou le montant de l'imposition. Lorsqu'elle soutient que le requérant ne peut invoquer la Convention au motif que les revenus divers n'ont pas été imposés en France - sans rechercher si les revenus n'étaient pas soumis au régime fiscal français -, l'administration viole la portée de la convention.

La convention Franco Belge du 10 mars 1964 (1)

La convention dispose en son article 2.5 qu'aucune modification des règles qu'elle établit ne peut avoir lieu sans "accords complémentaires à réaliser dans l'esprit de la Convention par voie d'échange de notes diplomatiques " Elle prévoit également en son article 18 que, sous réserve de l'application des articles qui précèdent, les revenus des résidents de l'un des Etats contractants ne sont imposables que dans cet Etat.

En vertu de l'article 1, 2°, l'on entend par résident de l'Etat, la personne physique qui dispose d'un foyer permanent d'habitation sur le territoire de celui-ci.

Les requérants soutiennent , apparemment sans contestation, qu'ils sont résidents de l'Etat français depuis le mois de juin 1993.

L'article 19 de la convention dispose que:

"La double imposition est évitée de la manière suivante

A. En ce qui concerne la Belgique

2. les revenus autres que ceux visés au paragraphe 1 ci-dessus sont exonérés des

impôts belges mentionnés à l'article 2, paragraphe 3, A de la présente Convention, lorsque l'imposition en est attribuée exclusivement à la France. "

Il résulte des dispositions précitées que dans la mesure où les requérants sont résidents de l'Etat français, ils doivent être exemptés, pour les revenus ici litigieux, des impôts belges des personnes physiques ou des non résidents.

Primauté de la convention du 10 mars 1964 sur le droit interne

La Cour de cassation estime (2) que les traités internationaux ont la primauté sur les dispositions de droit interne, pour autant qu'ils aient un effet direct et qu'ils soient valablement entrés en vigueur selon les règles du droit positif belge (3);

La règle de droit interne ne peut pas être appliquée par le Juge en vertu de ce principe, si elle est contraire à la règle de droit conventionnel, peu importe que la convention soit antérieure ou postérieure à la règle de droit interne.(4)

L'Etat Belge a ratifié la convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (5) qui prévoit en son article 26 que "tout traité en vigueur lie les parties et doit être exécuté par elles de bonne foi" ("pacta sunt servanda"), et en son article 27 qu'une "partie ne peut invoquer les dispositions de son droit interne comme justifiant la non exécution du traité".

A défaut de l'autorisation explicite dans le traité à prendre unilatéralement des mesures qui restreignent la portée de la convention bilatérale, les dispositions fiscales de l'ordre interne belge qui contreviennent aux dispositions du traité international du 10 mars 1964, restent sans effet. L'exemption doit être accordée en Belgique dès lors que le pouvoir d'imposition est accordé à l'autre Etat contractant en vertu du traité international conformément aux notions d'imposition et d'exonération tels qu'ils sont définis par la Cour de Cassation (6), le fait que cet Etat procède ou ne procède pas à une imposition effective est à cet égard sans aucune incidence.

Un revenu doit donc être considéré comme imposé à l'étranger, dès lors qu'il est assujéti à un régime fiscal dans ce pays, même si ce régime est celui de l'absence d'imposition.

L' inapplicabilité de l'article 364bis du CIR. 92

L'article 364bis du C.I.R. 92, introduit par la loi du 28 décembre 1992 et en vigueur dès le 1er janvier 1993, prévoit que lorsqu'un revenu visé à l'article 34 est payé ou attribué à un contribuable qui a préalablement transféré son domicile à l'étranger, le paiement ou l'attribution est censé avoir eu lieu le jour qui précède celui du transfert.

Cet article crée une double fiction en vertu de laquelle la résidence du contribuable - pour l'application de l'impôt - est censée se situer en Belgique à l'époque du paiement des revenus, quelle que soit sa vraie résidence à la date réelle de l'attribution ou du paiement et que le paiement, s'effectue la veille du transfert de domicile.

La thèse de l'administration se fonde donc sur la présomption instaurée par cet article par laquelle, par le jeu d'une date fictive de paiement ou d'attribution, l'Etat belge retrouve le pouvoir d'imposition que la convention réserve à l'Etat français.

Elle sous-entend le droit pour l'Etat belge d'interpréter unilatéralement la notion de résidence du contribuable, selon une disposition de droit interne ayant pour effet de situer celle-ci en Belgique en dépit de la date réelle de perception des revenus et du pays de résidence effective à cette date, par dérogation à la règle définie à l'article 360 du C.I.R. 92 et aux articles 199 et suivants de l'arrêté royal d'exécution du 27 août 1993.

La fiction susvisée contrevient aux règles définies à l'article 1.2° de la Convention franco-belge, qui définit la résidence, à l'article 2.5 qui proscriit toute forme de modification sans accords bilatéraux préalables, à l'article 18, qui réserve le pouvoir d'imposition à l'Etat de résidence et à l'article 19.A.2 qui exonère de l'impôt belge les revenus dont l'imposition est attribuée à la France;

L'Etat Belge ne conteste pas que si le régime fiscal français de revenus litigieux avait été celui de la taxation, comme c'est le cas actuellement, l'application en l'espèce de l'article 364bis du C.I.R. 92 aurait eu pour effet d'entraîner une double imposition, ce que l'ensemble des règles conventionnelles précitées ont précisément pour but d'éviter, étant donné que le versement s'est effectué le 11 février 1994 au requérant alors qu'il avait transféré son domicile en France et y résidait depuis le 11 juin 1993 ce qui donne à la France la compétence d'imposer ledit revenu en vertu de la convention. La convention ne permet aucune fiction unilatérale, ni sur la notion de résidence, ni sur le moment du payement d'un revenu de nature à vider de sens les attributions de compétence convenues entre les pays contractants.

L'article 364bis du C.I.R. 92 viole également les articles 26 et 27 de la convention de Vienne du 23 mai 1969, dans la mesure où l'Etat Belge a dans le seul but d'éviter l'application de la convention adapté son droit interne.

L'Etat Belge aurait dû s'il entendait imposer ces sommes, convenir d'une adaptation de la convention avec la République Française en ce qu'elle définit la notion de résidence, et attribue exclusivement à l'Etat français le droit d'imposer ses résidents sur des revenus tels que ceux dont il est question en l'espèce.

En invoquant l'article 364 bis du C.I.R./92, l'administration n'exécute pas de bonne foi la convention franco-belge dans la mesure où elle entend se prévaloir de son droit interne pour justifier de ne pas l'appliquer. Eu égard à la primauté des conventions internationales sur le droit interne la Cour d'Appel ne peut pas appliquer l'article 364 bis du C.I.R./92. La cotisation établie en violation de la convention doit être annulée. L'impôt dû est égal à zéro vu l'absence du droit d'imposer.

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;

Entendu en audience publique, Monsieur K. Van Herck, président, en son rapport;

Déclare le recours recevable et fondé.

Constata que le droit d'imposer le revenu litigieux revenait à l'Etat Français.

Annule la cotisation querellée.

Ordonne le remboursement du trop perçu à savoir la somme de 20.020,80 euro (807.637 Fr.), augmenté des intérêts moratoires en vertu de l'article 418 du C.I.R./92 à dater du jour de l'enrôlement.

Le solde à payer repris en l'avertissement-extrait de rôle du 21 novembre 1996 soit 181,16 Euro (7.308 Fr.)

Condamne l'Etat belge aux frais du recours.

(1) La convention du 10 mars 1964 entre la Belgique et la France "tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative et juridique en matière d'impôts sur les revenus " approuvée par la loi du 14 avril 1965, Mon. B. du 24 juin 1965.

(2) Cassation. 27 mai 1971 Etat belge c. S.A. Fromagerie franco-suisse, Pas., 1971, 1, 886,

(3) F. RIGAUX, "Droit international privé", Bruxelles, Larcier, 1977, n° 325

(4) DASSESSE et "Droit fiscal", Bruxelles, Bruylant, 1995, p. 762

(5) loi du 10 juin 1992, Mon. B. du 25 décembre 1993

(6) Cour de cassation 15 septembre 1970 Pas., 1, 1971, p. 37