

Numéro du rôle : 5054
Arrêt n° 120/2011 du 30 juin 2011

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative aux articles 285 à 289 du Code des impôts sur les revenus 1992, posée par le Tribunal de première instance de Liège.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents R. Henneuse et M. Bossuyt, et des juges L. Lavrysen, J.-P. Snappe, E. Derycke, J. Spreutels et T. Merckx-Van Goey, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président R. Henneuse,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* * *

I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par jugement du 3 novembre 2010 en cause de Olivier Brants et Christel Degrie contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 8 novembre 2010, le Tribunal de première instance de Liège a posé la question préjudicielle suivante :

« Les articles 285 à 289 du Code des impôts sur les revenus 1992 lus en combinaison avec l'article 19, A, § 1, al. 2, de la Convention préventive de la double imposition conclue entre la Belgique et la France le 10 mars 1964, violent-ils les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'ils excluent l'application de la quotité forfaitaire d'impôt étranger aux résidents belges (agissant à titre privé) percevant certains revenus mobiliers d'origine étrangère (ici française) et qu'ils entraînent, ce faisant, une pression fiscale totale de ces revenus plus lourde que si ces mêmes résidents belges (agissant à titre privé) avaient perçu les mêmes revenus mobiliers mais de source belge ? ».

Des mémoires et des mémoires en réponse ont été introduits par :

- Olivier Brants et Christel Degrie, domiciliés à 4260 Braives, rue de la Chapelle 16;
- le Conseil des ministres.

A l'audience publique du 17 mai 2011 :

- ont comparu :

. Me O. Querinjean, avocat au barreau de Bruxelles, pour Olivier Brants et Christel Degrie;

. Me V. Colson *loco* Me B. Lespire, avocats au barreau de Liège, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs J. Spreutels et E. Derycke ont fait rapport;
- les avocats précités ont été entendus;
- l'affaire a été mise en délibéré.

Les dispositions de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

II. *Les faits et la procédure antérieure*

Olivier Brants et Christel Degrie ont perçu en 2005 des revenus mobiliers, qualifiés d'intérêts, d'origine française lors du rachat de leur contrat d'assurance-vie; ces revenus ont subi une retenue de 15 % à la source, en

France, et ont été déclarés à l'impôt des personnes physiques par les intéressés, en Belgique, en 2006. N'ayant pas bénéficié de l'imputation d'un crédit d'impôt ou de la quotité forfaitaire d'impôt étranger (ci-après : QFIE), ces derniers ont introduit une réclamation auprès de l'administration fiscale. Cette réclamation ayant été rejetée, ils ont saisi le juge *a quo*.

Ils font valoir que l'absence d'imputation de la retenue à la source française sur l'impôt belge est contraire à la Convention fiscale franco-belge et entraîne une violation du principe d'égalité des Belges devant la loi en ce que les résidents belges sont traités de manière identique lorsqu'ils perçoivent des intérêts d'origine belge ou d'origine étrangère, alors même que les intérêts provenant de l'étranger ont déjà fait l'objet d'une imposition dans le pays d'origine.

L'Etat belge fait valoir que le texte de l'article 19 A, § 1er, alinéa 2, de la Convention ne stipule pas qu'un résident belge a automatiquement droit à une QFIE d'un montant minimum de 15 % du montant net des dividendes perçus et que ce qui est accordé, c'est la QFIE déductible dans les conditions fixées par la législation belge. Le traité renvoyant à l'imputation telle qu'elle est réglée en droit belge, il y a lieu de se référer à l'article 285 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992).

Le juge *a quo* considère que les revenus en cause sont des revenus de capitaux et biens mobiliers imposables dans l'Etat de résidence du bénéficiaire. Il indique qu'en vertu de l'article 16 de la Convention fiscale franco-belge conclue le 10 mars 1964 et approuvée par la loi du 14 avril 1965, un régime de taxation partagé entre la France et la Belgique est établi pour les intérêts, que la France pratique une retenue à la source de 15 % sur les intérêts versés à des résidents belges et que l'impôt perçu dans l'Etat de la source est imputé, dans les conditions prévues à l'article 19, sur celui qui est exigible dans l'Etat de résidence. L'article 19 A, § 1er, alinéa 2, de la Convention permet d'éviter une double imposition en prévoyant que, pour les intérêts recueillis par les résidents belges, « l'impôt dû en Belgique sur leur montant net de retenue française sera diminué, d'une part du précompte mobilier perçu au taux normal et, d'autre part, de la quotité forfaitaire d'impôt étranger déductible dans les conditions fixées par la législation belge, sans que cette quotité puisse être inférieure à 15 pour cent dudit montant net ».

Le juge constate que l'imputation de la QFIE a été refusée aux requérants car elle n'est octroyée, sur la base de l'article 285 du CIR 1992, qu'à raison des revenus qui « ont été soumis à l'étranger à un impôt analogue à l'impôt des personnes physiques, à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des non-résidents, et lorsque lesdits capitaux et biens sont affectés en Belgique à l'exercice de l'activité professionnelle ».

En ce qui concerne le grief tiré d'une violation de la Convention franco-belge, le juge *a quo* considère que, compte tenu du texte de celle-ci, les conditions de déductibilité de la QFIE et l'octroi de celle-ci sont intimement liées et que l'article 19, A, § 1er, alinéa 2, de la Convention permet une interprétation évolutive de ses dispositions. Se référant à un arrêt de la Cour de cassation du 16 juin 2000, il estime que la Convention laisse intacte la compétence de la Belgique pour adapter ou modifier le régime d'imputation de droit interne, tel qu'il existait avant la signature de ladite Convention. La Belgique a donc pu apporter, en adoptant la loi de réforme du 7 décembre 1988 et la loi du 23 janvier 1991, des modifications au régime de la QFIE, sans être tenue de renégocier la Convention ou de maintenir à titre exceptionnel le droit à la déduction en faveur d'habitants du Royaume percevant des dividendes d'origine française. Il conclut que l'Etat belge peut se prévaloir du droit interne pour refuser une imputation de la QFIE sur l'impôt frappant des dividendes d'origine française qui ne répondent pas aux conditions prévues par l'article 285 du CIR 1992 précité.

En ce qui concerne le grief tiré de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, le juge *a quo* relève qu'un arrêt de la Cour de justice des Communautés européennes du 16 juillet 2009 (affaire C-128/08) décide que la circonstance que tant l'Etat membre de la source des revenus mobiliers que l'Etat membre de résidence de l'actionnaire sont susceptibles, en vertu d'une convention préventive de double imposition, d'imposer de tels revenus n'implique pas que l'Etat membre de résidence soit tenu, en vertu du droit communautaire, de prévenir, en vertu d'une obligation inconditionnelle, les désavantages qui pourraient découler de l'exercice de la compétence ainsi répartie par les deux Etats membres. La Belgique n'est pas obligée, en vertu du droit européen,

de résoudre seule le problème de la double imposition (en octroyant, par exemple, un crédit d'impôt), faute pour celui-ci de prescrire des critères généraux pour la répartition des compétences entre les Etats membres en ce qui concerne l'élimination des doubles impositions à l'intérieur de la Communauté. Or, dans une situation où tant l'Etat membre de la source des revenus que l'Etat membre de résidence de l'actionnaire sont susceptibles d'imposer lesdits revenus, considérer qu'il appartient nécessairement à l'Etat membre de résidence de prévenir ladite double imposition reviendrait à conférer, sans fondement, une priorité dans l'imposition de ce type de revenus à l'Etat membre de la source.

Le juge *a quo* estime néanmoins qu'il faut se garder de donner à cet arrêt une portée qu'il n'a pas, dès lors que la Cour de justice ne se prononce pas, dans le cas d'espèce, sur le caractère discriminatoire de la double imposition engendrée par l'exercice parallèle des compétences fiscales des différents Etats membres. Il adresse dès lors à la Cour la question préjudicielle suggérée par les demandeurs et reproduite plus haut.

III. *En droit*

- A -

Quant à la recevabilité de la question préjudicielle

A.1.1. Le Conseil des ministres se réfère au jugement *a quo* et rappelle les dispositions en cause.

Il soutient, à titre principal, que la question préjudicielle est manifestement irrecevable en ce que la différence de traitement en cause trouve sa source dans la seule Convention du 10 mars 1964, qui répartit le pouvoir d'imposition entre la France et la Belgique et permet en l'espèce à la première d'opérer une retenue à la source. Cette convention est étrangère aux termes des dispositions du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992) et la question préjudicielle est d'ailleurs fort imprécise sur l'inconstitutionnalité qu'elles contiendraient.

Dès lors que la Cour ne peut se prononcer sur la violation de la Constitution par une convention internationale, elle ne peut se prononcer sur la discrimination alléguée, la question préjudicielle s'abstenant par ailleurs de viser la loi du 14 avril 1965 portant approbation de cette Convention. En tout état de cause, la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités s'oppose à ce qu'une partie invoque les dispositions de son droit interne pour justifier la non-exécution d'un traité.

A.1.2. Olivier Brants et Christel Degrie répondent que la différence de traitement en cause est créée par les articles 285 à 289 du CIR 1992; la Convention se limite à renvoyer à l'application de la loi belge et sa ratification par la Belgique a introduit ses dispositions dans l'ordre juridique interne.

Quant au fond

A.2. A titre subsidiaire, le Conseil des ministres soutient que la question préjudicielle appelle une réponse négative. Il rappelle la jurisprudence de la Cour indiquant qu'une convention relative à la double imposition n'est pas un acte de souveraineté unilatéral, incompatible avec la nature des matières transfrontalières. Dès lors que les contribuables en cause sont traités de manière différente en raison de la taxation que l'Etat français impose à certains d'entre eux, leur situation n'est pas comparable. Même si l'article 19 de la Convention, visé par la question, se réfère à la législation belge, la question préjudicielle appelle une réponse négative parce que, comme l'indiquent les arrêts n^{os} 19/2006 et 87/2010, les conventions sur la double imposition ne créent pas de nouvelles obligations fiscales par rapport au droit interne. En ce qui concerne en particulier la condition d'affectation des capitaux productifs de revenus à l'activité professionnelle, prévue par les dispositions en cause

du CIR 1992, le Conseil des ministres se réfère à l'arrêt n° 87/2010 du 8 juillet 2010 (B.9.2 à B.12) et estime que la solution adoptée par cet arrêt est, par identité de motifs, celle devant être adoptée dans la présente affaire.

A.3.1. Olivier Brants et Christel Degrie rappellent les faits de l'espèce et font l'historique des dispositions en cause, en indiquant que le législateur a toujours veillé à soumettre à une même pression fiscale globale les contribuables, résidents belges, percevant des revenus mobiliers, tels des intérêts, que ces revenus soient d'origine belge ou d'origine étrangère; mais des réformes malheureuses l'ont amené à revoir le système de la QFIE et à adopter des mesures qui ont été censurées par la Cour.

Ils rappellent que la réforme fiscale opérée par la loi du 20 novembre 1962 corrigea certaines inégalités de traitement en introduisant la QFIE qui permet à un contribuable percevant des intérêts d'origine étrangère de déduire de son impôt sur les revenus en Belgique - outre le précompte mobilier et le complément de précompte mobilier - une quotité forfaitaire de l'impôt étranger (fixée à 15 % des revenus recueillis en Belgique) lorsque ces intérêts avaient fait l'objet d'une imposition analogue à l'étranger. La Convention fiscale avec la France signée en 1964 visait dans ce contexte à atténuer, voire à éviter, la double imposition des revenus mobiliers de source française en appliquant le régime de la QFIE et la Belgique n'a jamais manifesté son intention de remettre en cause cette disposition de l'article 19 de la Convention, alors pourtant que cet article 19 fut souvent modifié.

A.3.2. Selon Olivier Brants et Christel Degrie, les lois des 28 décembre 1983 et 27 décembre 1984 rendirent le précompte mobilier libérateur, instaurèrent une « cotisation spéciale » frappant les revenus mobiliers belges et étrangers et limitèrent le bénéfice de la QFIE à ceux des contribuables optant pour la globalisation (généralement désavantageuse) des revenus mobiliers avec les autres revenus, tout en maintenant un équilibre global entre contribuables percevant des revenus mobiliers d'origine belge et contribuables percevant des revenus mobiliers d'origine étrangère puisque la cotisation spéciale frappait les revenus d'origine belge à partir d'un seuil moins élevé que celui des revenus d'origine étrangère et que la QFIE était maintenue à cette condition de globalisation des revenus.

La loi du 7 décembre 1988 supprima le bénéfice de la QFIE même lorsque le contribuable optait pour la globalisation des revenus mais supprima aussi, en contrepartie, la cotisation spéciale frappant les revenus mobiliers d'origine étrangère, de sorte que, là encore, l'équilibre fut maintenu.

A.3.3. Olivier Brants et Christel Degrie rappellent que le régime de cette cotisation fut censuré par les arrêts n°s 74/95 et 131/99 et qu'il fut supprimé par la loi du 16 avril 1997. La discrimination en cause résulte de ce que le législateur n'a adopté aucun correctif depuis l'abrogation de la cotisation spéciale par cette loi. Il n'a cependant pas manifesté l'intention, à cette occasion, de mettre en cause l'équilibre ayant prévalu jusqu'alors en traitant différemment les contribuables investissant en Belgique et ceux investissant à l'étranger.

A.4. Olivier Brants et Christel Degrie soutiennent que, faute de satisfaire à la condition d'affectation de leurs titres ou biens productifs de revenus d'origine étrangère à leur activité professionnelle prévue par les articles 285 à 289 du CIR 1992 et de pouvoir ainsi bénéficier de la QFIE, ils sont soumis à une pression fiscale plus forte que les contribuables belges agissant à titre privé et percevant des intérêts d'origine belge, alors pourtant qu'en l'espèce une Convention préventive de la double imposition a été adoptée; si l'impôt étranger s'élève à 15 %, la pression fiscale qu'ils subissent est, selon leurs calculs, de 85 % supérieure à celle subie par le contribuable percevant des intérêts d'origine belge.

A.5. Olivier Brants et Christel Degrie soutiennent aussi que la présente espèce, portant sur des dispositions traitant de manière identique des situations objectivement différentes, se distingue de celle qui a fait l'objet de l'arrêt n° 87/2010 du 8 juillet 2010, portant sur des dispositions traitant de manière différente les contribuables affectant leurs capitaux productifs de revenus à leur activité professionnelle et ceux agissant à titre privé, ces revenus provenant par ailleurs - à la différence de ce qui est le cas dans la présente affaire - de source identique.

Ce traitement identique est discriminatoire et ne peut se justifier par le fait que l'impôt étranger ne devrait pas être pris en compte pour déterminer la charge fiscale globale. En signant des conventions de prévention de la double imposition, la Belgique accepte de partager son pouvoir d'imposition afin de maintenir une pression fiscale globale similaire à celle subie par les contribuables percevant des revenus nationaux. Ces conventions entrent en vigueur en Belgique par l'effet de la loi d'assentiment, de sorte que la Belgique ne peut, pour apprécier cette pression, refuser de tenir compte des impôts prélevés par un Etat avec lequel une telle convention a été signée.

A.6.1. Dans leur mémoire en réponse, Olivier Brants et Christel Degrie ajoutent que l'impossibilité d'imputer la QFIE est discriminatoire, soit en ce que les contribuables se trouvent dans des situations différentes compte tenu de l'origine de leurs revenus mobiliers, alors qu'ils sont imposés de manière identique, soit en ce qu'ils se trouvent dans des situations identiques compte tenu de la nature de leurs revenus, alors qu'ils subissent une pression fiscale globale différente suivant que l'imposition est unique ou double.

A.6.2. Ils estiment que la différence de traitement n'a été ni voulue ni justifiée par le législateur fiscal, qui n'entendit jamais favoriser les investissements belges et voulut au contraire maintenir un équilibre; la Belgique a, de même, souhaité limiter ou éviter la double imposition et a accepté de partager son pouvoir d'imposition frappant certains revenus avec des Etats étrangers afin que la pression fiscale globale reste similaire. La loi d'assentiment faisant entrer les conventions en vigueur en Belgique, celle-ci ne peut refuser de prendre en compte l'impôt étranger pour apprécier la pression fiscale globale subie par un contribuable résident belge. Le traitement différencié découle d'un concours de circonstances résultant de ce que fut abrogée la cotisation spéciale sur les revenus mobiliers (à la suite de l'arrêt n° 74/95) et de ce que, sans justification, la QFIE ne fut pas réinstaurée.

Ils estiment que cette différence de traitement est en outre manifestement disproportionnée puisqu'elle aboutit à une charge fiscale complémentaire de 85 %, alors qu'une charge même inférieure à 50 % avait été jugée inéquitable lorsque, en 1962, le législateur a introduit la QFIE.

A.7. Dans son mémoire en réponse, le Conseil des ministres considère que le rappel de l'évolution législative fait par les parties adverses constitue une critique en opportunité des choix du législateur, ce qui ne relève pas de la compétence de la Cour. Les conditions d'imputation de la QFIE inscrites à l'article 285 du CIR 1992 sont étrangères à la différence de traitement en cause. Les calculs auxquels les parties adverses se livrent pour montrer par un exemple la pression fiscale plus forte qu'elles subiraient sont fondés sur des hypothèses dans lesquelles la QFIE ne s'applique pas, ce qui n'est pas pertinent pour démontrer l'inconstitutionnalité des articles 285 et suivants du CIR 1992. Même avant la loi du 7 décembre 1988, la QFIE pouvait d'ailleurs être imputée si les revenus mobiliers étaient déclarés et taxés globalement, ce qui permettait de réduire le taux d'imposition globale qui, pouvant s'élever à 70 %, est supérieur au prélèvement libérateur s'élevant en principe à 15 %. Faute de prendre en compte la taxation globale et en se limitant à la différence de précompte, l'exemple n'illustre pas la pression fiscale réelle. Cet exemple montre en revanche que la taxation différente résulte de l'imposition des revenus en cause par l'Etat français, ce qui limite la mesure dans laquelle le législateur belge peut agir de manière unilatérale.

- B -

B.1.1. Il ressort du jugement *a quo* que la Cour est interrogée sur la compatibilité avec les articles 10 et 11 de la Constitution des articles 285 à 289 du Code des impôts sur les

revenus 1992 (ci-après : CIR 1992), lus en combinaison avec l'article 19, A, § 1er, alinéa 2, de la Convention entre la Belgique et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproque en matière d'impôts sur les revenus, signée à Bruxelles le 10 mars 1964 et approuvée par la loi du 14 avril 1965 (ci-après : la Convention du 10 mars 1964).

B.1.2. Les articles 285 à 289 du CIR 1992 disposent, dans la rédaction qui était la leur pour l'exercice d'imposition 2006 en cause en l'espèce :

« Article 285. Pour ce qui concerne les revenus de capitaux et biens mobiliers et pour ce qui concerne les revenus divers visés à l'article 90, 5° à 7°, une quotité forfaitaire d'impôt étranger est imputée sur l'impôt lorsque ces revenus ont été soumis à l'étranger à un impôt analogue à l'impôt des personnes physiques, à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des non-résidents, et lorsque lesdits capitaux et biens sont affectés en Belgique à l'exercice de l'activité professionnelle.

Par dérogation à l'alinéa 1er, une quotité forfaitaire d'impôt étranger n'est imputée, pour ce qui concerne les dividendes, que lorsqu'il s'agit de dividendes alloués ou attribués par des sociétés d'investissement, et dans la mesure où il est établi que ces dividendes proviennent de revenus que satisfont aux conditions définies à l'alinéa 1er et à l'article 289.

Article 286. La quotité forfaitaire d'impôt étranger est fixée à quinze quatre-vingt cinquièmes du revenu net, avant déduction du précompte mobilier et, le cas échéant, du prélèvement pour l'Etat de résidence.

Article 287. En ce qui concerne les revenus de capitaux et biens mobiliers autres que les dividendes et les revenus de la location, de l'affermage, de l'usage ou de la concession de tous biens mobiliers, la quotité forfaitaire d'impôt étranger est déterminée suivant le produit :

a) d'une fraction dont le numérateur est égal à l'impôt étranger effectivement retenu exprimé en pour cent du revenu auquel il se rapporte, sans pouvoir excéder 15 p.c. de ce revenu, et dont le dénominateur est égal à 100, diminué du chiffre du numérateur;

b) et d'une fraction dont le numérateur est égal à la différence positive entre le montant total du dénominateur et le montant total des revenus de capitaux et biens mobiliers, à l'exclusion des dividendes, que la société a supportés pendant la période imposable et dont le dénominateur est égal à la somme du montant total des revenus de biens immobiliers, capitaux et biens mobiliers et du montant brut total des revenus professionnels à l'exclusion des plus-values réalisées ou non.

Lorsque le débiteur du revenu supporte l'impôt étranger à la décharge du bénéficiaire, le dénominateur visé à l'alinéa 1er, a, est fixé à 100.

Pour l'application de l'alinéa 1er, *b*, les revenus de capitaux et biens mobiliers comprennent également les revenus visés à l'article 21.

Article 288. Dans le chef du bénéficiaire de revenus de capitaux et biens mobiliers autres que des dividendes et des revenus de la location de l'affermage, de l'usage et de la concession de tous biens mobiliers, la quotité forfaitaire d'impôt étranger n'est imputée qu'à concurrence de la quote-part qui se rapporte aux revenus qui sont imposables proportionnellement à la période au cours de laquelle le contribuable a eu la pleine propriété des capitaux en biens mobiliers.

Article 289. La quotité forfaitaire d'impôt étranger n'est pas imputée à raison des revenus de créances et prêts affectés en Belgique à l'exercice de l'activité professionnelle du créancier, lorsque le créancier, bien qu'ayant effectué l'opération en son nom propre, a agi en réalité pour le compte de tiers qui lui ont fourni les fonds nécessaires au financement de l'opération et qui en assument les risques en tout ou en partie. Pour l'application de la présente disposition, est également considérée comme tiers, l'entreprise établie à l'étranger qui dispose d'un établissement belge agissant en qualité de créancier.

La quotité forfaitaire d'impôt étranger n'est pas imputée à raison des intérêts produits par des instruments financiers affectés en Belgique à l'exercice de l'activité professionnelle du bénéficiaire de ces revenus, lorsqu'il détient ces instruments financiers soit en qualité d'emprunteur, en exécution d'un prêt portant sur ces instruments financiers, soit en qualité de cessionnaire ou preneur de gage en exécution d'une convention constitutive de sûreté réelle ».

B.1.3. Les articles 16, §§ 1er et 3, et 19, A, § 1er, de la Convention du 10 mars 1964 disposent :

« Article 16

1. Les intérêts et produits d'obligations ou autres titres d'emprunt négociables, de bons de caisse, de prêts de dépôts et de toutes autres créances sont imposables dans l'Etat contractant dont le bénéficiaire est un résident.

[...]

3. L'Etat contractant où les intérêts et produits ont leur source conserve le droit de soumettre ces intérêts et produits à un impôt prélevé à la source, dont le taux ne peut excéder quinze pourcent. Dans ce cas, l'impôt ainsi perçu est imputé, dans les conditions prévues à l'article 19, sur celui qui est exigible dans l'autre Etat contractant.

La limitation à 15 pour cent du taux de l'impôt perçu à la source n'est pas applicable à la partie des intérêts qui excède un taux juste et raisonnable compte tenu de la créance pour laquelle ils sont versés. Dans ce cas, les autorités compétentes des deux Etats contractants s'entendent pour fixer la fraction des intérêts qui peut être considérée comme normale ».

« Article 19

La double imposition est évitée de la manière suivante :

A. En ce qui concerne la Belgique :

1. Les revenus et produits de capitaux mobiliers relevant du régime défini à l'article 15, paragraphe 1, qui ont effectivement supporté en France la retenue à la source et qui sont recueillis par des sociétés résidentes de la Belgique passibles de ce chef de l'impôt des sociétés, sont, moyennant perception du précompte mobilier au taux normal sur leur montant net d'impôt français, exonérés de l'impôt des sociétés et de l'impôt de distribution dans les conditions prévues par la législation interne belge.

Pour les revenus et produits visés à l'alinéa précédent, qui sont recueillis par d'autres résidents de la Belgique, ainsi que pour les revenus et produits de capitaux mobiliers relevant du régime défini à l'article 16, paragraphe 1, 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 et, d'autre part, de la quotité forfaitaire d'impôt étranger déductible dans les conditions fixées par la législation belge, sans que cette quotité puisse être inférieure à 15 pour cent dudit montant net ».

B.2.1. La question préjudicielle porte sur la différence de traitement entre contribuables percevant à titre privé des revenus et produits de capitaux mobiliers suivant que ceux-ci sont d'origine belge ou d'origine étrangère - en l'espèce, française - en ce que les dispositions en cause, en excluant le bénéfice de l'imputation de la quotité forfaitaire d'impôt étranger (ci-après : la QFIE) sur l'impôt dû par les seconds lorsque lesdits revenus ne répondent pas aux conditions de l'article 285 du CIR 1992, aboutissent à faire peser sur ces contribuables une pression fiscale plus lourde que celle exercée sur les premiers.

B.2.2. Le Conseil des ministres soutient que la question préjudicielle est manifestement irrecevable parce que la différence de traitement en cause ne résulte pas des dispositions du CIR 1992 mais de la seule Convention du 10 mars 1964. Or, celle-ci échappe à la compétence de la Cour et la loi du 14 avril 1965 qui porte assentiment à cette Convention n'est pas visée par la question préjudicielle.

C'est l'article 285 du CIR 1992 qui ne permet pas aux demandeurs devant le juge *a quo*, faute pour ceux-ci de répondre aux conditions qu'il prévoit, d'imputer une QFIE sur l'impôt dû sur leurs revenus d'origine étrangère et qui, par conséquent, aboutit à les soumettre à une pression fiscale qu'ils jugent plus élevée que celle exercée sur les contribuables ayant des revenus d'origine belge. Ces conditions sont, par ailleurs, celles auxquelles se réfère l'article 19, A, § 1er, alinéa 2, de la Convention du 10 mars 1964, laquelle a été, ainsi que le relève le juge *a quo* dans la motivation du jugement qui saisit la Cour, approuvée par la loi du 14 avril 1965.

La différence de traitement en cause résulte dès lors de dispositions que la Cour est habilitée à contrôler.

L'exception n'est pas fondée.

B.2.3. Il ressort de la motivation de la décision de renvoi que les parties demanderesses devant le juge *a quo* ont fait l'objet d'une imposition (au taux de 15 %) tant en France qu'en Belgique à l'occasion de la perception de revenus mobiliers (qualifiés d'intérêts) d'origine française survenue lors du rachat d'un contrat d'assurance-vie conclu en France. La Cour limite son examen à cette hypothèse.

B.2.4. Le Conseil des ministres estime que les catégories de contribuables ne sont pas comparables, la différence de traitement résultant de ce que l'imposition qui frappe l'une de ces catégories est le fait de l'Etat français et non l'effet du droit fiscal belge.

En ce que les deux catégories de contribuables ont en commun de percevoir des revenus mobiliers qui font l'objet d'une imposition en Belgique et de ne pas affecter le capital productif de ces revenus à l'exercice de leur activité professionnelle, elles se trouvent dans des situations comparables.

B.3. La différence de traitement en cause repose sur l'origine des revenus sur lesquels les contribuables sont imposés. La Cour doit examiner si ce critère est pertinent au regard de l'objectif de la disposition examinée.

B.4. Le rapport au Sénat relatif au projet de loi portant approbation de la Convention précise que la Convention tient compte « des enseignements de l'expérience et des études déjà effectuées en cette matière, au moment des pourparlers, par le Comité fiscal de l'O.C.D.E. [Organisation de coopération et de développement économiques] », lors de la préparation de la convention-type de cette organisation (*Doc. parl.*, Chambre, 1964-1965, n° 970/2, p. 2).

Le contrôle de la Cour impliquant l'examen du contenu des dispositions précitées de la Convention, la Cour doit tenir compte de ce qu'il ne s'agit pas d'un acte de souveraineté unilatéral mais d'une norme conventionnelle par laquelle la Belgique a pris un engagement de droit international à l'égard d'un autre Etat.

B.5. De même que les autres conventions préventives de la double imposition, la Convention du 10 mars 1964 a pour objectif premier de supprimer la double imposition internationale ou d'en atténuer les effets, ce qui implique que les Etats contractants renoncent, partiellement ou totalement, à exercer le droit que leur confère leur législation d'imposer certains revenus. La Convention règle donc la répartition du pouvoir d'imposition entre l'Etat de résidence du contribuable et l'Etat de la source des revenus, et ne crée pas de nouvelles obligations fiscales par rapport à leurs droits internes.

B.6. L'article 19, A, § 1er, alinéa 2, de la Convention du 10 mars 1964 se réfère aux conditions et au taux prévus par la loi belge et assure par là un traitement égal aux contribuables auxquels les dispositions relatives à la QFIE sont applicables. La différence de traitement résulte de la combinaison de cette disposition avec « la législation belge » à laquelle elle se réfère.

B.7. L'impossibilité d'imputer sur l'impôt frappant leurs revenus d'origine étrangère la QFIE visée à l'article 285 du CIR 1992 est considérée par les demandeurs devant le juge *a quo* comme la cause de la pression fiscale globale plus élevée que celle qu'ils subiraient si leurs revenus étaient d'origine belge. Ils font valoir que la QFIE fut introduite pour établir un

équilibre entre les impôts dus sur ces revenus et ceux dus sur les revenus d'origine étrangère et que, lorsque l'octroi du bénéfice de la QFIE fut limité au moment où l'article 42 de la loi du 28 décembre 1983 rendit le précompte mobilier libératoire, la cotisation spéciale instaurée à cette occasion frappa différemment les deux types de revenus, de sorte que l'équilibre fut maintenu. Il serait, selon eux, rompu depuis que l'article 9 de la loi du 16 avril 1997 abrogea cette cotisation, jugée inconstitutionnelle par la Cour dans ses arrêts n^{os} 74/95 et 131/99.

B.8.1. Il est certes exact que la cotisation spéciale introduite par la loi du 28 décembre 1983 visait, selon le rapport à la Chambre, à « neutraliser de manière forfaitaire certains effets induits du caractère libératoire du précompte mobilier » ou à « modérer [...] les avantages fiscaux excessifs qui pourraient résulter de la déglobalisation » (*Doc. parl.*, Chambre, 1983-1984, n^o 758/15, pp. 49 et 51). Il est certes exact aussi qu'elle fut censurée par la Cour parce qu'elle traitait les contribuables de manière discriminatoire suivant qu'ils percevaient des revenus mobiliers d'origine belge ou d'origine étrangère.

B.8.2. Il ne s'ensuit pas qu'à la suite de l'abrogation de cette cotisation spéciale, les dispositions en cause traiteraient ces mêmes contribuables de manière discriminatoire.

En effet, l'imputation de la QFIE sur les impôts à laquelle la disposition en cause se réfère a été subordonnée, par les articles 28 et 29 de la loi du 7 décembre 1988 portant réforme de l'impôt sur les revenus et modification des taxes assimilées au timbre, à l'affectation des capitaux productifs des revenus frappés par ces impôts à l'exercice de l'activité professionnelle. Ces articles disposaient :

« Art. 28. Le montant net des revenus et produits de capitaux et biens mobiliers et des revenus divers visés à l'article 67, 4^o à 6^o, du Code des impôts sur les revenus, s'entend du montant encaissé ou recueilli sous quelque forme que ce soit, avant déduction des frais d'encaissement, des frais de garde et d'autres frais ou charges analogues, majoré des précomptes mobiliers, réels ou fictifs, visés aux articles 174, 191, 3^o, et 193, du même Code, à l'exclusion du crédit d'impôt visé à l'article 135, § 1er, alinéa 2, 1^o, et alinéa 3 du même

Code, et de la quotité forfaitaire d'impôt étranger visée aux articles 187 du même Code et 29 de la présente loi lorsque les titres ou biens productifs de ces revenus ou produits ne sont pas affectés par leur bénéficiaire à l'exercice de l'activité professionnelle.

Par dérogation aux articles 186 et 187 dudit Code, le crédit d'impôt et la quotité forfaitaire d'impôt étranger visés à l'alinéa 1er ne sont pas imputés sur l'impôt afférent aux revenus et produits visés audit alinéa.

Art. 29. § 1er. Les revenus et produits nets de capitaux et biens mobiliers qui sont affectés à l'exercice de l'activité professionnelle, comprennent le précompte mobilier réel ou fictif déterminé aux articles 174, 191, 3^o, et 193 du Code des impôts sur les revenus, le crédit d'impôt visé à l'article 135, § 1er, alinéa 2, 1^o, et alinéa 3 du même Code, ainsi que la quotité forfaitaire d'impôt étranger visée à l'article 187 dudit Code mais calculée conformément au § 3 du présent article, à l'exclusion des frais d'encaissement et de garde et des autres frais ou charges analogues.

§ 2. Ce montant n'est toutefois majoré ni du crédit d'impôt ni de la quotité forfaitaire d'impôt étranger visée au § 1er pour les revenus déduits des bénéfices en vertu de l'article 111, 1^o et 2^o, du même Code.

§ 3. La quotité forfaitaire d'impôt étranger déductible en vertu de l'article 187 du même Code est fixée à quinze quatre-vingt cinquièmes du montant des revenus encaissés ou recueillis, avant déduction du précompte mobilier ».

L'article 187 du CIR, auquel ces dispositions se réfèrent, disposait :

« Pour ce qui concerne les revenus et produits de capitaux et biens mobiliers et les revenus divers visés à l'article 67, 4^o à 6^o, qui ont été soumis à l'étranger à un impôt analogue à l'impôt des personnes physiques, à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des non-résidents, l'impôt est préalablement diminué d'une quotité forfaitaire de cet impôt étranger sauf en cas d'application de l'article 93, § 1er, 1^o*bis*, d à g.

Pour ce qui concerne les revenus de créances ou prêts affectés en Belgique à l'exercice de l'activité professionnelle du créancier, la diminution n'est pas applicable lorsque le créancier, bien qu'ayant effectué l'opération en son nom propre, a agi en réalité pour le compte de tiers qui lui ont fourni les fonds nécessaires au financement de l'opération et qui en assument les risques en tout ou en partie. Pour l'application de la présente disposition, est également considérée comme tiers, l'entreprise établie à l'étranger qui dispose en Belgique d'un établissement au sens de l'article 140, § 3, lequel agit en qualité de créancier ».

L'article 285 en cause du CIR 1992 est issu dudit article 187, à la suite de la coordination des dispositions législatives relatives aux impôts sur les revenus (arrêté royal du 10 avril 1992, confirmé par la loi du 12 juin 1992).

Lors de leur adoption, les articles 28 et 29 précités avaient été commentés comme suit :

« Article 28

Revenus mobiliers du patrimoine privé

L'article 28 du projet a pour but de supprimer pour les revenus en cause l'imputation actuellement prévue du crédit d'impôt et de la Q.F.I.E. Seul sera donc désormais imputable sur l'impôt afférent à ces revenus, le précompte mobilier retenu à la source.

L'objectif poursuivi en la matière est, comme précisé dans les discussions relatives à l'article 26, d'éviter, comme c'est le cas à présent, que des revenus mobiliers soient déclarés uniquement pour obtenir une restitution du précompte mobilier retenu.

Etant donné que selon les règles en vigueur depuis l'instauration du précompte mobilier libératoire, la déclaration des revenus mobiliers ne peut jamais donner lieu à une taxation supérieure à l'imposition subie à la source (ou 25 p.c. en cas d'absence de précompte retenu), l'incidence budgétaire de la mesure se limite à la non-restitution du précompte mobilier retenu.

La mesure va dans le sens d'une déglobalisation accrue des revenus mobiliers et donc d'une valorisation du précompte mobilier libératoire.

[...]

Article 29

Revenus mobiliers du patrimoine professionnel

[...]

Les revenus en cause ne peuvent bénéficier du précompte mobilier libératoire; ils ne sont d'ailleurs pas déclarés comme tels, mais incorporés dans les revenus professionnels imposables.

Ils donnent dès lors droit, étant taxés au taux progressif de l'I.P.P. ou à l'I.Soc., à l'imputation du précompte mobilier ainsi que du crédit d'impôt et de la Q.F.I.E. éventuels.

Actuellement, tant le précompte mobilier que le crédit d'impôt sont incorporés à la base imposable en vertu du principe que le revenu à soumettre à l'impôt est le revenu brut avant perception à la source du précompte imputable, l'impôt n'étant pas une charge déductible.

La Q.F.I.E. fait exception à cette règle, celle-ci étant imputée sans être comprise dans le revenu imposable, les impôts étrangers étant des charges déductibles.

Il s'agit là d'une anomalie que l'article 29 du projet a pour but de corriger en prévoyant que les revenus mobiliers nets imposables comprennent la Q.F.I.E.

Il va de soi que pour les revenus qui ne donnent lieu à imputation ni de crédit d'impôt ni de Q.F.I.E., ces éléments ne doivent pas être incorporés à la base imposable; tel est le cas des revenus mobiliers à ranger parmi les R.D.T. (article 29, § 2).

Le § 3 de l'article 29 fixe à 15/85 du revenu avant déduction du précompte mobilier, la Q.F.I.E. à incorporer et à imputer, ce qui représente 15 p.c. du revenu imposable après incorporation de ladite Q.F.I.E. » (*Doc. parl.*, Sénat, S.E. 1988, n° 440/2, pp. 123 à 125).

B.9. Il résulte de ce qui précède que le législateur a considéré que l'imputation de la QFIE ne se justifiait pas lorsque les revenus en cause bénéficient du précompte mobilier libératoire, ce qui est le cas des revenus mobiliers du type de ceux perçus par les demandeurs devant le juge *a quo* et produits par des capitaux qui ne sont pas affectés à l'exercice de l'activité professionnelle, mais que cette imputation se justifiait dans le cas contraire. Il s'agit d'une mesure pertinente au regard de l'objectif de valorisation du précompte mobilier libératoire auquel se réfèrent les travaux préparatoires de la loi du 7 décembre 1988 précitée. Elle s'inscrit en outre dans la distinction opérée par le CIR 1992 pour définir le régime applicable aux revenus de capitaux et biens mobiliers et aux revenus professionnels.

B.10. Il est vrai que les dispositions en cause peuvent aboutir à ce que le contribuable, résident belge, percevant des revenus mobiliers d'origine française et imposé en France puis en Belgique, subisse une pression fiscale plus lourde que s'il percevait des revenus d'origine belge. Cette situation résulte de ce que, en prévoyant la possibilité d'un impôt à la source, en ce qui concerne les dividendes (article 15) et les intérêts (article 16), la Convention s'écarte de la méthode, traditionnelle en Belgique et dans la plupart des pays européens, par laquelle est attribué à l'un des deux Etats le droit exclusif de taxation de certains revenus (*Doc. parl.*, Chambre, 1964-1965, n° 970/1, p. 3; Sénat, 1964-1965, n° 267, p. 2). Cette situation ne porte cependant pas une atteinte disproportionnée aux droits du contribuable puisque celui-ci bénéficie de l'avantage que constitue le caractère libératoire du précompte et de l'assurance que, même lorsque l'Etat de la source prélève également un impôt sur les intérêts, comme

l'article 16, § 3, de la Convention l'y autorise, il ne peut le faire qu'à hauteur de 15 p.c. du montant des intérêts imposés.

B.11. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

Les articles 285 à 289 du Code des impôts sur les revenus 1992, lus en combinaison avec l'article 19, § 1er, alinéa 2, de la Convention entre la Belgique et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproque en matière d'impôts sur les revenus, ne violent pas les articles 10 et 11 de la Constitution.

Ainsi prononcé en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, à l'audience publique du 30 juin 2011, par le juge J.-P. Snappe, en remplacement du président R. Henneuse, légitimement empêché d'assister au prononcé du présent arrêt.

Le greffier,

Le président f.f.,

P.-Y. Dutilleux

J.-P. Snappe