

[Home](#) > [FISCALITÉ](#) > [IMPÔTS SUR LES REVENUS](#) > [Directives et commentaires administratifs](#) > [Circulaires](#) > [Impôt des sociétés](#) > Circulaire n° Ci.RH.233/623.711 (AGFisc N° 11/2013) dd. 04.03.2013

Administration générale de la FISCALITE - Services centraux

Impôt des sociétés

Circulaire n° Ci.RH.233/623.711 (AGFisc N° 11/2013) dd. 04.03.2013

Impôt des sociétés

Base imposable à l'ISoc.

Société d'investissement

Précompte mobilier

Retenue du Pr.M

Dividende

Exonération du Pr.M

Condition d'exonération

Echange de renseignements

Double imposition

Régime fiscal applicable aux dividendes d'origine belge alloués ou attribués à des sociétés d'investissement étrangères visées à l'art. 106, § 5, AR/CIR 92. - Conséquences de l'arrêt du 25.10.2012 de la CJCE (Affaire C-387/11). Directives pour le traitement des litiges relatifs à des dividendes payés ou attribués entre le 1.1.2007 et 31.12.2012.

A tous les fonctionnaires des niveaux A à C.

1. La présente circulaire vise à commenter les conséquences de l'arrêt C-387/11 de la Cour de Justice des Communautés européennes (CJCE) relatif à l'imposition des dividendes d'origine belge respectivement dans le chef des sociétés d'investissement belges et dans celui des sociétés d'investissement étrangères au regard des principes du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE) en matière de libre circulation des capitaux et de liberté d'établissement.

Elle comprend les directives utiles quant au traitement des procédures visant à obtenir la restitution du Pr.M retenu sur les dividendes d'origine belge recueillis par des sociétés d'investissement étrangères.

Il convient de réserver aux procédures de l'espèce un traitement prioritaire.

I. PORTEE DE L'ARRET

2. Les dividendes payés ou attribués par une société résidente, tant aux sociétés d'investissement résidentes qu'aux sociétés d'investissement étrangères, sont soumis à la retenue du Pr.M (1).

(1) Cf. art. 261 et suivants, CIR 92.

3. Conformément à l'art. 185bis, CIR 92, les dividendes payés ou attribués aux sociétés d'investissement "réglementées" résidentes ne sont pas imposables à l'ISoc. (2).

(2) L'art. 185bis, § 1er, CIR 92, énonce que, par dérogation à l'art. 185, CIR 92, les sociétés d'investissement visées aux art. 14, 19, 24, 99, 102, 106 et 119 de la L 20.7.2004 relative à certaines formes de gestion collective de portefeuille d'investissement ne sont imposables que sur le montant total des avantages anormaux ou bénévoles reçus et des dépenses et charges non déductibles à titre de frais professionnels autre que des réductions de valeur et moins-values sur actions ou parts, sans préjudice toutefois de leur assujettissement à la cotisation spéciale prévue à l'article 219, CIR 92.

En vertu des art. 185bis, § 2, et 304, § 2, al. 2, CIR 92, le Pr.M retenu à la source sur ces dividendes est imputé sur l'ISoc éventuellement dû et le surplus est restitué (pour autant qu'il atteigne 2,50 EUR).

4. En ce qui concerne les sociétés d'investissement étrangères qui ne disposent pas d'un établissement en Belgique, les dividendes d'origine belge concourent à la formation de la base imposable et le Pr.M retenu à la source sur ces revenus constitue l'impôt définitif (cf. art. 248, CIR 92).

5. Dans son arrêt C-387/11, la CJCE a considéré que la législation fiscale belge comprend des règles d'imposition moins favorables pour les dividendes d'origine belge perçus par des sociétés d'investissement non-résidentes ne disposant pas d'un établissement stable en Belgique que pour les mêmes revenus perçus par des sociétés d'investissement établies en Belgique. La Cour a jugé qu'un tel traitement différencié constitue une restriction à la liberté d'établissement (cf. art. 49, TFUE) et à la libre circulation des capitaux (cf. art. 63, par. 1, TFUE).

II. CONSEQUENCES DE L'ARRET

6. Les procédures visant à obtenir la restitution du Pr.M retenu sur les dividendes d'origine belge recueillis par des sociétés d'investissement étrangères sans établissement stable en Belgique devront être traitées compte tenu des éléments exposés ci-après.

A. Revenus visés

7. Il s'agit des dividendes payés ou attribués à partir du 1.1.2007 jusqu'au 31.12.2012, compte tenu du fait que la législation belge sera en principe adaptée à partir du 1.1.2013 afin de remédier aux manquements relevés par la CJCE.

B. Sociétés d'investissement sises dans l'Espace Economique Européen (EEE)

8. Sont visés les bénéficiaires de revenus ayant la qualité de société d'investissement "réglementée" établie dans un Etat membre de l'Espace Economique Européen autre que la Belgique.

Ces sociétés doivent être conformes aux prescrits de la Directive 85/611/CEE du Conseil du 20.12.1985 portant coordination des dispositions législatives, réglementaires et administratives concernant certains organismes de placement collectif en valeurs mobilières (OPCVM) (3).

(3) Cette directive, modifiée à plusieurs reprises, a fait l'objet d'une refonte de sorte que ses principes figurent désormais dans la Directive 2009/65/CE du Parlement européen et du Conseil du 13.7.2009 portant coordination des dispositions législatives, réglementaires et administratives concernant certains organismes de placement collectif en valeurs mobilières (OPCVM). Celle-ci a été transposée en droit belge par la Loi du 3.8.2012 relative à certaines formes de gestion collective de portefeuilles d'investissement.

La conformité de la société d'investissement avec la directive précitée peut être attestée par l'autorité de surveillance des marchés financiers du pays dont elle dépend.

C. Sociétés d'investissement sises dans un pays tiers

9. En ce qui concerne les sociétés d'investissement établies dans un pays tiers (en dehors de l'EEE), il n'existe pas forcément un instrument juridique permettant aux autorités fiscales belges de vérifier les preuves et les informations transmises par la société d'investissement afin d'apprécier sa comparabilité avec les sociétés d'investissement "réglementées" (cf. Directive 85/611/CEE précitée) ayant leur siège dans l'UE ou l'EEE (4).

(4) Voir notamment Observations écrites de la Commission européenne, Affaire C-190/12, 20.7.2012.

10. A cet égard, les dispositions prévues en matière d'échange d'information par les éventuelles conventions préventives de la double imposition ne permettent pas toujours d'obtenir les éléments clés nécessaires à apprécier la comparabilité. De même, une attestation délivrée par l'autorité de surveillance d'un pays tiers n'est pas suffisante car des instruments supplémentaires sont exigés pour vérifier la nature équivalente de la société bénéficiaire et d'une société d'investissement "réglementée" ayant son siège dans l'EEE.

11. Dans ces conditions, seules pourront être accueillies sous couvert de l'arrêt C-387/11, les demandes de restitution du Pr.M introduites par une société d'investissement ayant son siège dans un pays tiers s'il existe un instrument juridique valable pouvant mettre l'administration en possession des éléments qui permettent d'apprécier si cette société remplit de façon comparable tous les critères que doivent respecter les sociétés d'investissement visées par la Directive 85/611/CEE précitée. Pour qu'une convention préventive de la double imposition contenant une disposition relative à l'échange d'information constitue un tel instrument juridique, il faut au minimum que cette disposition rende possible l'échange d'informations en vue de l'administration ou de l'application de la législation interne des Etats contractants.

12. Il ne pourra être fait droit à ces demandes de restitution qu'après que les éléments d'appréciation aient été obtenus de l'Etat d'établissement de la société d'investissement en cause et que, à la lumière de ces éléments d'appréciation, il ait pu être conclu que la société d'investissement remplit de façon comparable tous les critères que doivent respecter les sociétés d'investissement visées par la Directive 85/611/CEE précitée.

13. Les recours introduits par des sociétés qui ne remplissent pas les conditions pour être qualifiées de sociétés d'investissement en vue de l'application de l'arrêt 387/11, doivent être tenus en suspens jusqu'à la parution prochaine des directives en lien avec l'arrêt 364/11 (Tate & Lyle Investments).

D. Imputation ou restitution du Pr.M retenu dans l'Etat de résidence

14. La société d'investissement bénéficiaire des revenus doit pouvoir établir que:

- elle est dans l'impossibilité d'imputer le Pr.M en raison d'un régime d'exonération dans son Etat de résidence ou
- elle n'a pas pu imputer le Pr.M dans son Etat de résidence en raison d'une liquidation ou d'un résultat déficitaire non assorti d'une possibilité de report d'imputation du Pr.M ou
- elle n'a pas pu imputer entièrement le Pr.M en raison d'un résultat insuffisant ou en raison d'une insuffisance d'impôt des sociétés (ou d'impôt analogue) dû dans son Etat de résidence, non assortis d'une possibilité de report des excédents d'imputation du Pr.M ou
- elle n'a pu se voir restituer le Pr.M retenu à la source dans son Etat de résidence.

15. Seul le Pr.M ou la quotité de celui-ci qui n'aura pu être effectivement imputé ou remboursé à l'étranger, -que ce soit en vertu des dispositions de droit interne ou de droit conventionnel-, sera

susceptible d'être restitué à la société.

III. VOIES DE RECOURS

16. Lorsqu'aucune procédure administrative n'a été entamée à ce jour en vue d'obtenir la restitution du Pr.M retenu aux conditions susvisées, tant les débiteurs que les bénéficiaires peuvent introduire une réclamation en vertu de l'art. 366, CIR 92, dans le délai de 6 mois visé à l'article 371, CIR 92. En outre, par analogie à la circ. 4.5.2001, Ci.RH.862/536.019 (modifiée par la circ. 13.12.2005, Ci.RH.861/573.445 - Ci.RH.862/ 536.019, N° AFER 49/2005), l'arrêt de la Cour de Justice est constitutif de fait nouveau probant dès sa publication, et il ne constitue pas un changement de jurisprudence visé à l'art. 376, § 2, CIR 92. En effet, la Cour de justice est garante de l'application du droit communautaire dans les pays de la CEE et sa jurisprudence a un effet immédiat en droit interne.

17. Pour rappel, l'action en restitution du Pr.M indûment versé au Trésor se prescrit par 5 ans à compter du 1er janvier de l'année pendant laquelle ce précompte a été versé, à défaut d'avis de perception (voir n° 30 à 33, circ. 26.6.2012, Ci.RH.861/617.113, AGFisc N° 23/2012).

18. Les litiges administratifs ou judiciaires encore pendants doivent faire l'objet respectivement d'une décision directoriale ou de conclusions conformes à l'arrêt de la CJCE précité et aux directives énoncées ci-avant.

AU NOM DU MINISTRE:

Pour l'Administrateur général de la fiscalité,

Roland ROSOUX

Auditeur général des finances f.f.