

[Home](#) > [FISCALITÉ](#) > [IMPÔTS SUR LES REVENUS](#) > [Directives et commentaires administratifs](#) > [Circulaires](#) > [Impôt des sociétés](#) > Circulaire n° Ci.RH.233/609.568 (AGFisc N° 26/2013) dd. 28.06.2013

Administration générale de la FISCALITE - Services centraux

Impôt des Sociétés

**Circulaire n° Ci.RH.233/609.568 (AGFisc N° 26/2013) dd. 28.06.2013**

Précompte mobilier

Exonération du Pr.M

Condition d'exonération

Dividende

Retenue du Pr.M

Calcul du Pr.M

Précompte mobilier sur dividendes d'origine belge alloués à des sociétés étrangères non visées à l'art. 106, § 5, AR/CIR 92, conséquence de l'ordonnance du 12.7.2012 de la Cour de Justice européenne (Affaire C-384/11 Tate & Lyle Investments Ltd contre l'Etat belge).

A tous les fonctionnaires des niveaux A à C (secteur contributions directes).

1. La présente circulaire vise à commenter les conséquences de plusieurs prises de position de la Cour de Justice des Communautés européennes (CJCE) et de la Commission européenne relatives à l'imposition des dividendes d'origine belge alloués à des sociétés étrangères ne bénéficiant pas du régime visé à l'art. 106, § 5, AR/CIR 92 (Directive mère-fille), au regard des principes du Traité européen en matière de libre circulation des capitaux.

Elle comprend les directives utiles quant au traitement des réclamations visant à obtenir la restitution du Pr.M retenu sur les dividendes d'origine belge recueillis par de telles sociétés étrangères. Elle forme un complément aux directives tracées dans la circ. admin. du 4.3.2013 réf. Ci.RH.233/623.711, relative à la retenue du Pr.M sur dividendes d'origine belge alloués à des sociétés d'investissement étrangères dans les situations où la société bénéficiaire qui revendique le statut d'OPCVM est située avec un pays avec lequel la Belgique n'a pas conclu d'outil juridique permettant l'échange des informations nécessaires (voir n° 11 de la circ. du 4.3.2013 précitée).

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

## I. SOURCES JURIDIQUES DE DROIT EUROPEEN

2. La CJCE a condamné à plusieurs reprises certains Etats membres parce que leur législation nationale imposait plus lourdement les dividendes distribués par des sociétés résidentes dans le chef des sociétés établies dans d'autres Etats membres de l'EEE que dans celui des sociétés établies sur leur territoire national (voir notamment les arrêts C-170/05 du 14.12.2006 et C-540/07 du 19.11.2009).

3. Dans une affaire similaire (affaire C-384/11 "Tate & Lyle Investments Ltd contre l'Etat belge", ordonnance du 12 juillet 2012 suite à la question préjudicielle du TPI de Bruxelles), la CJCE a dit pour droit que la Belgique était en infraction lorsqu'elle "soumet à une retenue à la source les dividendes distribués par une société résidente aux sociétés bénéficiaires résidentes et non-résidentes (qui détiennent dans le capital de cette société distributrice une participation inférieure à 10% mais dont la valeur d'acquisition est d'au moins 1,2 million d'euros), tout en ne prévoyant que pour les seules sociétés bénéficiaires résidentes un mécanisme permettant d'atténuer l'imposition en chaîne. Lorsqu'un Etat membre invoque une convention tendant à éviter la double imposition conclue avec un autre Etat membre, il appartient à la juridiction nationale d'établir s'il convient de tenir compte, dans le litige dont elle est saisie, de cette convention et, le cas échéant, de vérifier si celle-ci permet de neutraliser les effets de la restriction à la libre circulation des capitaux".

## II. PRINCIPES APPLICABLES

4. Les dividendes payés ou attribués par une société résidente, tant aux sociétés résidentes qu'aux sociétés étrangères, sont en principe soumis à la retenue du Pr.M (cf. art. 261 et suivants, CIR 92).

5. Il est cependant renoncé de façon conditionnelle à la perception du Pr.M dans les cas visés à l'art. 106, §§ 5 et 6, AR/CIR 92 (Directive mère-fille). Lorsque cette renonciation ne trouve pas à s'appliquer, la situation se présente comme suit.

### Dans le chef des sociétés résidentes

6. En vertu de l'art. 202, § 2, CIR 92, les dividendes sont déduits des bénéfices de la période imposable dans la mesure où ils s'y retrouvent (déduction RDT), pour autant notamment:

- qu'à la date d'attribution ou de mise en paiement de ceux-ci, la société qui en bénéficie détient dans le capital de la société qui les distribue une participation minimale de 10% ou dont la valeur d'investissement atteint au moins 2,5 millions d'euros (1,2 million d'euros pour les revenus attribués avant le 1.1.2010) et

- que ces dividendes se rapportent à des actions ou parts qui sont ou ont été détenues en pleine propriété pendant une période ininterrompue d'au moins 1 an.

7. En vertu de l'art. 304, § 2, al. 2, CIR 92, et sauf exceptions (1), le Pr.M retenu à la source sur ces dividendes est imputé sur l'ISoc éventuellement dû et le surplus est restitué.

(1) Cf. art. 281 à 283, CIR 92.

#### Dans le chef des sociétés étrangères

8. En ce qui concerne les sociétés 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. 228, § 2, 2° et 248, CIR 92).

9. La position de la CJCE dans l'affaire C-384/11 ("Tate & Lyle Investments Ltd contre l'Etat belge", voir n° 3) est telle que la Belgique doit appréhender la retenue du Pr.M sur les dividendes belges attribués à des sociétés étrangères sous un angle nouveau.

En effet, tandis que les sociétés résidentes bénéficiaires de tels dividendes peuvent imputer le Pr.M retenu sur l'ISoc (cas d'une participation inférieure à 10%, voir supra) et peuvent en outre potentiellement bénéficier du régime des RDT (participation inférieure à 10% mais va-leur d'investissement d'au moins 2,5 millions d'euros (2)), les sociétés non-résidentes sans établissement en Belgique ne peuvent se prévaloir de l'application du régime RDT ni se voir rembourser le Pr.M retenu, qui constitue l'impôt définitif. Cette situation est susceptible d'induire une restriction à la libre circulation des capitaux dont il convient de neutraliser les effets.

(2) Ou 1,2 million d'euros, pour les revenus attribués ou mis en paiement jusqu'au 31.12.2009.

### **III. EXAMEN DES RECLAMATIONS**

10. Les réclamations visant à obtenir la restitution du Pr.M retenu sur les dividendes d'origine belge recueillis par des sociétés étrangères visées au n° 1 devront être traitées compte tenu des éléments exposés ci-après.

S'agissant d'une question de libre circulation des capitaux, la retenue du Pr.M peut être mise en cause quel que soit le pays où est établie la société étrangère (y compris en dehors de l'Espace Economique Européen).

#### A. Conditions à remplir

11. Il y a lieu d'accorder la restitution partielle du Pr.M dans la mesure où la société liée non-résidente bénéficiaire des dividendes démontre que les conditions visées ci-après sont remplies.

##### Condition 1: Imputation ou restitution du Pr.M dans l'Etat de résidence

12. La société non-résidente doit établir qu'elle n'a pu ni imputer une somme équivalente au Pr.M retenu à la source, sur l'impôt dû dans son pays de résidence, ni s'en être vu restituer le montant correspondant en vertu du droit interne de cet Etat.

Il s'agira également, le cas échéant, de tenir compte des mesures d'atténuation de la double imposition prévues dans la convention préventive de la double imposition conclue entre la Belgique et cet Etat.

13. Seul le Pr.M ou la quotité de celui-ci qui n'aura pas été effectivement pris en compte pour fixer l'impôt dû à l'étranger, que ce soit en vertu de dispositions de droit interne ou de droit conventionnel, sera susceptible d'être restitué à la société.

##### Condition 2: Régime RDT

14. Le cas échéant, la société non-résidente doit démontrer qu'elle aurait pu bénéficier du régime RDT visé aux art. 202 à 204, CIR 92, si elle avait été une société résidente.

Par conséquent, il est notamment requis que les conditions posées en termes de seuil de participation (valeur d'investissement d'au moins 2,5 millions d'euros (3) et de permanence de détention (pleine propriété pendant une période ininterrompue d'au moins 1 an), visées à l'art. 202, § 2, CIR 92, soient remplies.

(3) Ou 1,2 million d'euros, pour les revenus attribués ou mis en paiement jusqu'au 31.12.2009.

##### Condition 3: Pleine propriété des titres

15. La société non-résidente doit également démontrer que l'imputation du Pr.M ne serait pas limitée par l'application des art. 281 et 282, CIR 92, si elle était une société résidente.

Cela implique:

- qu'elle ait eu la pleine propriété des titres au moment de l'attribution ou de la mise en paiement des dividendes;
- que l'attribution ou la mise en paiement des dividendes n'ait pas entraîné une réduction de valeur ou une moins-value des actions ou parts auxquelles ils se rapportent, à moins qu'elle n'en ait eu la pleine propriété pendant la période ininterrompue de 12 mois précédant l'attribution des dividendes ou que, pendant ladite période, les actions ou parts n'aient appartenu, en pleine propriété, à aucun moment à un contribuable autre qu'une société résidente ou à une société étrangère qui a investi ces actions ou parts de manière ininterrompue dans un établissement belge.

#### Condition 4: Etat membre de l'UE ou existence d'une CPDI avec échange de renseignements

16. La société étrangère doit être établie dans un Etat membre de l'Union européenne ou dans un Etat avec lequel la Belgique a conclu une convention préventive de la double imposition, à condition que cette convention ou un quelconque autre accord prévoit l'échange de renseignements nécessaires pour appliquer la législation nationale des Etats contractants (il s'agit notamment, en l'occurrence, de pouvoir vérifier les 3 conditions ci-avant).

#### B. Calcul de la restitution partielle du Pr.M

17. Sous les conditions prévues, la restitution du Pr.M peut être octroyée à concurrence de la différence entre:

1. le Pr.M retenu qui n'a pu être imputé ou restitué dans l'Etat de résidence de la société étrangère, compte tenu de son droit interne et de la CPDI applicable, et
2. l'impôt (calculé au taux visé à l'art. 215, al. 1er, CIR 92) qui aurait été dû en Belgique si la société étrangère avait été une société résidente, calculé sur 5% de la base imposable (95% du dividende brut étant déductible de la base imposable à titre de RDT pour les sociétés résidentes, conformément à l'art. 204, al. 2, CIR 92).

#### Exemple

Dividendes encaissés:	10.000 €
Pr.M retenu (25%):	2.500 €
Pr.M imputé à l'étranger en vertu de la CPDI ou du droit interne:	1.500 €
Pr.M à <u>restituer</u> :	830 €
Détail:	
Pr.M retenu non imputé à l'étranger: (2.500 € - 1.500 €) =	1.000 €
- Impôt qui serait dû en Belgique: (10.000 € x 5% x 33,99%) =	- 170 €

#### IV. VOIES DE RECOURS

18. 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 peu-vent 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'ordonnance du 12.7.2012 (Affaire C-384/11) de la CJCE est constitutive 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.

19. 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).

Avant la date d'entrée en vigueur de l'art. 368, CIR 92 (soit au 1.1.2011), le délai de prescription applicable à l'action en restitution du Pr.M versé au Trésor (à défaut d'envoi d'avis de perception par l'administration) était bien **de cinq ans** (et non de dix ans (4)), en application de l'art. 100, alinéa 1er, AR 17.7.1991 portant coordination des lois sur la comptabilité de l'Etat (voir Cass. 3.9.2010, RG C.09.0339.N) (5).

(4) Le délai de droit commun de 10 ans, visé à l'art. 2262bis, § 1er, alinéa 1, CCiv, aurait dû s'appliquer aux créances à charge de l'Etat, nées à partir du 1.1.2011, en vertu de la loi sur la comptabilité de l'Etat (voir alinéa 2 du n° 31 de la circ. AGFisc N° 23/2012). Non appli-cable toutefois avant le 1.1.2011.

(5) Dans le même sens: Cass. 14.4.2003; 12.6.2006, RG CO50022N; 12.11.2009, RG F.08.0026.N, et avis de l'avocat général Thijs; 3.6.2010, RG C.09.0386.N; voir égale-ment les travaux préparatoires à l'art. 20 de la loi du 28.12.2011 portant des dispositions di-verses (MB 30.12.2011, Ed. 4. p. 81647), rétablissant l'art. 368, CIR 92 (Doc. Parl. Ch., N° 53/1952).

20. Les litiges administratifs ou judiciaires encore pendants doivent faire l'objet respectivement d'une décision directoriale ou de conclusions conformes aux directives énoncées ci-avant.

AU NOM DU MINISTRE:  
Pour l'Administrateur général de la Fiscalité:

Roland ROSOUX  
Auditeur général des finances f.f.