

Cour de cassation de Belgique

Arrêt

N° F.03.0006.F

1. S. P. et

2. D. B. M.-L.,

demandeurs en cassation,

représentés par Maître Lucien Simont, avocat à la Cour de cassation, dont le cabinet est établi à Bruxelles, avenue Louise, 149,

contre

ETAT BELGE, représenté par le ministre des Finances, dont le cabinet est établi à Bruxelles, rue de la Loi, 12,

défendeur en cassation,

représenté par Maître François T'Kint, avocat à la Cour de cassation, dont le cabinet est établi à Charleroi, rue de l'Athénée, 9, où il est fait élection de domicile.

I. La décision attaquée

Le pourvoi en cassation est dirigé contre l'arrêt rendu le 7 novembre 2002 par la cour d'appel de Bruxelles.

II. La procédure devant la Cour

Le président de section Claude Parmentier a fait rapport.

L'avocat général André Henkes a conclu.

III. Le moyen de cassation

Les demandeurs présentent un moyen libellé dans les termes suivants :

Dispositions légales violées

- *articles 3, §§ 1^{er} et 2, 15, §§ 1^{er} et 5, et 19.A., §2, de la Convention conclue à Bruxelles le 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 réciproque en matière d'impôts sur les revenus, protocole final et lettres annexées, approuvés par la loi belge du 14 avril 1965 et, en tant que de besoin, ladite loi du 14 avril 1965 ;*

- *point 2 du protocole final annexé à la Convention conclue à Bruxelles le 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 réciproque en matière d'impôts sur les revenus, approuvé par la loi belge du 14 avril 1965 ;*

- *principe général du droit de la primauté des règles du droit international conventionnel sur celles du droit interne.*

Décisions et motifs critiqués

L'arrêt attaqué, après avoir constaté que :

« C'est judicieusement que les [demandeurs] déduisent du fait que la société dont le [demandeur] tire les revenus exerce en droit comme en fait la simple activité de gestion et de location des immeubles dont elle est propriétaire et non pas l'attribution de ses immeubles à ses associés, que cette société n'est pas une société civile immobilière d'attribution visée au point 2 du protocole final de la Convention »,

déclare mal fondé le recours formé par les demandeurs contre la décision du directeur régional des contributions directes de Bruxelles I du 7 juillet 1998 rejetant partiellement la réclamation qu'ils avaient introduite contre la cotisation à l'impôt des personnes physiques établie à leur charge, le 23 septembre 1994, au taux distinct de 25 p.c., sous l'article 746688235 du rôle de l'exercice d'imposition 1994, aux motifs notamment que :

« Le droit fiscal est une branche du droit public. Seule la loi fiscale belge est applicable aux revenus pour lesquels la Convention réserve le droit d'imposer à la Belgique, à l'exclusion du droit fiscal étranger sauf si une loi belge ou une Convention internationale contient des dispositions permettant d'appliquer en Belgique le texte de la loi fiscale étrangère, en l'espèce la loi fiscale française instaurant une fiction juridique selon laquelle la société civile de droit français est réputée fiscalement translucide et les dividendes distribués par ces sociétés sont réputés être des revenus fonciers.

L'administration soutient à bon droit que le [demandeur] résident belge a perçu des dividendes ayant leur source en France et que ces dividendes sont imposables dans l'Etat de la résidence.

La thèse selon laquelle il faut considérer en Belgique les dividendes de la société immobilière comme des revenus fonciers en vertu de la loi fiscale française ne trouve aucun appui dans la Convention.

Il résulte au contraire du libellé du point 2 du protocole final que la Belgique n'a aucunement renoncé à appliquer sans exception son droit fiscal audits revenus :

« L'article 15, § 1^{er}, ne s'oppose pas à ce que la France, conformément aux dispositions de sa loi interne, considère comme des biens immobiliers, au

sens de l'article 3 de la Convention, les droits sociaux possédés par les associés ou les actionnaires des sociétés 'd'attribution'». La Belgique pourra toutefois imposer, dans les limites fixées aux articles 15, § 1^{er}, 2., et 19.A., § 1^{er}, les revenus tirés par les résidents de la Belgique de droits sociaux représentés par des actions ou parts dans lesdites sociétés.

Ce point 2 du protocole final de la Convention ne contient dès lors uniquement que des dispositions permettant à la France d'appliquer le régime de transparence instauré par la loi fiscale française aux seules sociétés dites 'd'attribution'.

Il est sans effet sur le régime fiscal belge des dividendes.

Le droit fiscal belge reste sans réserve d'application aux dividendes tirés des sociétés civiles immobilières dotées de la personnalité juridique, la forme adaptée étant sans incidence.

Il s'ensuit que le recours est mal fondé ».

Griefs

1. Première branche

L'arrêt attaqué, après avoir admis à bon droit que la SCI Rouquier et Rivay ne constitue pas une société civile immobilière d'attribution visée par le point 2 du protocole final annexé à la Convention précitée du 10 mars 1964 et avoir, en outre, expressément et à juste titre relevé que la loi fiscale française instaure une fiction juridique selon laquelle la société civile de droit français est réputée fiscalement translucide et que les dividendes distribués par ces sociétés sont réputés être des revenus fonciers, décide néanmoins que « l'administration soutient à bon droit que le [demandeur] résident belge a perçu des dividendes ayant leur source en France et que ces dividendes sont imposables dans l'Etat de la résidence », au motif que :

« La thèse selon laquelle il faut considérer en Belgique les dividendes de la société immobilière comme des revenus fonciers en vertu de la loi fiscale française ne trouve aucun appui dans la Convention ».

Ce faisant, l'arrêt attaqué omet de tenir compte de l'application de l'article 15, § 5, de la Convention précitée du 10 mars 1964 qui précise que :

«Le terme 'dividendes' employé dans le présent article désigne, sous réserve de l'article 4, § 2, les revenus provenant d'actions, actions ou bons de jouissance, parts de mine, parts de fondateur, ou autres parts bénéficiaires ainsi que les revenus d'autres parts sociales soumis au même régime que les revenus d'actions par la législation fiscale de l'Etat dont la société distributrice est un résident ».

Cette disposition impose au juge belge de réserver la qualification de « dividendes », auxquels s'applique le régime d'imposition visé à l'article 15, § 1^{er}, de la Convention précitée du 10 mars 1964, aux seuls revenus soumis au même régime que les revenus d'actions par la législation fiscale française.

Suivant la législation fiscale française, sont seuls considérés comme des revenus d'actions les revenus qui proviennent de distributions de sociétés soumises à l'impôt des sociétés (article 108 du Code général des impôts français).

Or, contrairement aux sociétés soumises à l'impôt des sociétés, les sociétés civiles immobilières de droit commun qui n'ont pas opté pour leur assujettissement à cet impôt, sont soumises, en droit fiscal français, à un régime dit «de transparence», en vertu duquel ces sociétés sont réputées ne pas avoir d'existence distincte de celle de leurs membres, lesquels sont traités comme s'ils étaient directement propriétaires des immeubles auxquels leur donnent vocation les parts qu'ils détiennent et sont personnellement soumis à l'impôt sur les revenus d'après le régime fiscal qui leur est propre (article 8 du Code général des impôts français). Les revenus provenant de parts dans de telles sociétés sont taxés dans la catégorie des revenus fonciers lorsqu'ils sont attribués à des associés personnes physiques n'ayant pas affecté ces parts à l'exercice de leur activité professionnelle.

La circonstance que les revenus de parts dans des sociétés civiles immobilières de droit commun attribués à des associés personnes physiques, sont considérés, au regard de la législation fiscale française, comme des revenus fonciers, oblige dès lors le juge belge à écarter ces revenus de l'application de l'article 15, § 1^{er}, de la Convention précitée du 10 mars 1964.

L'arrêt attaqué a relevé expressément et à juste titre qu'en l'espèce, la loi fiscale française instaure une fiction juridique selon laquelle la société

civile de droit français est réputée fiscalement transparente et que les dividendes distribués par ces sociétés sont réputés être des revenus fonciers.

Dès lors, en décidant que les revenus perçus de la SCI Rouquier et Rivay par les demandeurs sont des dividendes imposables en Belgique, alors qu'elle admet, par ailleurs, que la SCI Rouquier et Rivay n'est pas une société civile immobilière d'attribution visée à l'article 2 du protocole final annexé à la Convention précitée du 10 mars 1964, et que ces revenus sont traités comme des revenus fonciers par la législation fiscale française, l'arrêt attaqué viole l'article 15, §§ 1^{er} et 5, de la Convention précitée du 10 mars 1964.

L'arrêt attaqué contrevient, en outre, aux paragraphes 1^{er} et 2 de l'article 3 de la Convention précitée du 10 mars 1964 qui prévoient que la notion de bien immobilier se détermine d'après les lois de l'Etat contractant où est situé le bien considéré et n'attribue le pouvoir d'imposer les revenus provenant de tels biens qu'à ce dernier Etat, ainsi qu'à l'article 19.A., § 2, de cette même convention, en vertu duquel la Belgique est tenue d'exonérer les revenus dont l'imposition est attribuée exclusivement à la France par la Convention précitée du 10 mars 1964.

En effet, après avoir admis que les revenus perçus de la SCI Rouquier et Rivay sont traités par la législation fiscale française comme des revenus fonciers et ont été imposés comme tels en France, l'arrêt attaqué était tenu, par application des articles 3, §§ 1^{er} et 2, et 19.A., § 2, de la Convention précitée du 10 mars 1964, de décider que ces revenus sont imposables uniquement en France et doivent être exonérés de tout impôt en Belgique.

Enfin, en décidant, au mépris des articles 3, §§ 1^{er} et 2, 15, §§ 1^{er} et 5, et 19.A., § 2, de la Convention précitée du 10 mars 1964, que les revenus perçus de la SCI Rouquier et Rivay constituent des dividendes imposables en Belgique, l'arrêt attaqué viole le principe général du droit de la primauté des règles du droit international Conventionnel sur celles du droit interne.

Il résulte de ce qui précède que l'arrêt attaqué a violé les articles 3, §§ 1^{er} et 2, 15, §§ 1^{er} et 5, et 19.A., § 2, de la Convention précitée du 10 mars 1964 et le principe général du droit de la primauté des règles du droit international Conventionnel sur celles du droit interne.

2. Seconde branche

L'arrêt attaqué avance, en outre, le motif suivant, à l'appui de sa décision selon laquelle les revenus perçus de la SCI Rouquier et Rivay constituent des dividendes imposables en Belgique :

« Il résulte au contraire du libellé du point 2 du Protocole final que la Belgique n'a aucunement renoncé à appliquer sans exception son droit fiscal audits revenus :

(...) Ce point 2 du protocole final de la Convention ne contient dès lors uniquement que des dispositions permettant à la France d'appliquer le régime de transparence instauré par la loi française aux seules sociétés dites 'd'attribution'.

Il est sans effet sur le régime fiscal belge des dividendes.

Le droit fiscal belge reste sans réserve d'application aux dividendes tirés des sociétés civiles immobilières dotées de la personnalité juridique, la forme adaptée étant sans incidence.

Cette décision méconnaît le point 2 du protocole final annexé à la Convention précitée du 10 mars 1964.

Cette dernière disposition doit être interprétée comme étant une disposition dérogatoire aux autres dispositions de la Convention précitée du 10 mars 1964 - et notamment à l'article 15 de cette Convention -, dont le champ d'application est limité aux seules sociétés civiles immobilières d'attribution régies par les dispositions du titre II de la loi française n° 71-579 du 16 juillet 1971 et du décret n° 72-1236 du 29 décembre 1972 et par l'article 1655ter du Code général des impôts français, autorisant, d'une part, la France à considérer les droits sociaux possédés dans de telles sociétés comme des biens immobiliers et, d'autre part, la Belgique à exercer sur les revenus perçus de ces droits sociaux le pouvoir d'imposition qu'elle tire de l'article 15, § 1^{er}, de la Convention précitée du 10 mars 1964.

Elle n'accorde pas pour autant à la Belgique le droit d'imposer, sur pied de l'article 15, § 1^{er}, de la Convention précitée du 10 mars 1964, les revenus de parts de sociétés civiles immobilières de droit français tombant dans une catégorie autre que celle des sociétés civiles immobilières

d'attribution visées par le point 2 du Protocole final annexé à la Convention précitée du 10 mars 1964.

En effet, le pouvoir de la Belgique d'imposer ces revenus reste soumis aux limites fixées à l'article 15 de la Convention précitée du 10 mars 1964.

Or, l'article 15, § 5, de la Convention précitée du 10 mars 1964 exclut expressément de la qualification de dividendes et, par conséquent, de l'exercice du pouvoir d'imposition visé au paragraphe 1^{er} du même article, les revenus qui - tels ceux provenant de parts de sociétés civiles immobilières de droit français autres que des sociétés civiles immobilières d'attribution visées au point 2 du Protocole final annexé à la Convention précitée du 10 mars 1964 - ne sont pas soumis, en vertu de la législation fiscale française, au même régime que les revenus d'actions.

Dès lors, en décidant qu'il résulte du libellé du point 2 du Protocole final annexé à la Convention précitée du 10 mars 1964 que la Belgique n'a aucunement renoncé à appliquer sans exception son droit fiscal aux revenus de sociétés civiles immobilières françaises de droit commun, que le point 2 du Protocole final est sans effet sur le régime fiscal belge des dividendes, et que le droit fiscal belge reste sans réserve d'application aux dividendes tirés de telles sociétés dotées de la personnalité juridique, la forme adaptée étant sans incidence, l'arrêt attaqué viole le point 2 du Protocole final annexé à la Convention précitée du 10 mars 1964 et qui forme partie intégrante de celle-ci.

En outre, en décidant que le droit fiscal belge reste sans réserve d'application aux dividendes tirés de sociétés civiles immobilières de droit commun, l'arrêt attaqué viole les articles 3, §§ 1^{er} et 2, 15, §§ 1^{er} et 5, et 19.A., § 2, de la Convention précitée du 10 mars 1964, ces dispositions lui imposant, pour les motifs développés ci-avant, de considérer que les revenus perçus de la SCI Rouquier et Rivay sont soumis au pouvoir d'imposition exclusif de la France et doivent dès lors être exemptés de tout impôt en Belgique.

Enfin, cette décision, en ce qu'elle contrevient aux dispositions précitées de la Convention du 10 mars 1964 et au point 2 de son Protocole final, viole le principe général du droit de la primauté des règles du droit international Conventionnel sur celles du droit interne.

Il résulte de ce qui précède que l'arrêt attaqué a violé les dispositions légales et le principe général du droit visés au moyen, en ce compris, en tant que de besoin, la loi du 14 avril 1965 approuvant la Convention du 10 mars 1964 et son protocole final.

IV. La décision de la Cour

Quant à la première branche :

Attendu que le litige porte sur le régime d'imposition des revenus distribués au demandeur, résident de la Belgique, par une société civile immobilière de droit français qui a pour objet, suivant les constatations de l'arrêt, la « gestion et la location d'immeubles dont elle est propriétaire et non l'attribution de ses immeubles à ses associés » et qui est, à ce titre, une société immobilière de droit commun au sens de la législation française ;

Qu'en vertu de la législation fiscale française, les sociétés de cette nature sont soumises à un régime dit de transparence suivant lequel la société est réputée ne pas avoir d'existence distincte de ses membres, ceux-ci sont traités comme s'ils étaient directement propriétaires des immeubles auxquels leur donnent vocation les parts qu'ils détiennent et les revenus provenant de ces parts sont considérés comme des revenus immobiliers lorsque, comme en l'espèce, ils sont attribués à des associés personnes physiques qui n'ont pas affecté les parts à l'exercice de leur activité professionnelle ;

Attendu que l'arrêt constate que les revenus des parts détenues par le demandeur dans une société civile immobilière en France ont été taxés en France au titre de revenus immobiliers ;

Attendu que l'article 3, §§ 1^{er} et 2, de la Convention du 10 mars 1964 conclue 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 dispose que les revenus provenant de biens immobiliers ne sont imposables que dans l'Etat contractant où ces biens sont

situés et que la notion de bien immobilier se détermine d'après les lois de ce même Etat ;

Qu'en vertu de l'article 19.A.2 de cette convention, la double imposition est évitée de la manière suivante en ce qui concerne la Belgique : les revenus autres que ceux qui sont visés au paragraphe 1^{er} sont exonérés notamment de l'impôt des personnes physiques lorsque l'imposition en est attribuée exclusivement à la France ;

Qu'en décidant que l'administration fiscale belge pouvait imposer ces revenus, l'arrêt viole les dispositions précitées de la Convention conclue entre la Belgique et la France ;

Que, dans cette mesure, le moyen en cette branche est fondé ;

PAR CES MOTIFS,

LA COUR

Casse l'arrêt attaqué ;

Ordonne que mention du présent arrêt sera faite en marge de l'arrêt cassé ;

Réserve les dépens pour qu'il soit statué sur ceux-ci par le juge du fond ;

Renvoie la cause devant la cour d'appel de Liège.

Ainsi jugé par la Cour de cassation, première chambre, à Bruxelles, où siégeaient le président de section Claude Parmentier, les conseillers Didier Batselé, Albert Fettweis, Christine Matray et Philippe Gosseries, et prononcé en audience publique du deux décembre deux mille quatre par le président de section Claude Parmentier, en présence de l'avocat général André Henkes, avec l'assistance du greffier Marie-Jeanne Massart.