

L'IMPOSITION AUX FRONTIERES D'INTERETS SUR LA VALEUR NETTE (L'AFFAIRE BRISAL KBC)



INTRODUCTION

La Cour de justice de l'Union européenne (Cour) a rendu, le 13 Juillet 2016, une décision sur la demande de renvoi préjudiciel dans l'affaire C-18/15, Brisal KBC relativement à l'imposition à la source des paiements d'intérêts à des institutions financières non-résidentes au Portugal sur le montant brut, alors que pour les institutions financières résidentes au Portugal la législation fiscale nationale avait pour référence la valeur nette, octroyant alors aux-dernières la possibilité de déduire les dépenses liées au coût de son activité de financement.

TAX & BUSINESS



This Information is intended for general distribution to clients and colleagues and the information contained herein is provided as a general and abstract overview. It should not be used as a basis on which to make decisions and professional legal advice should be sought for specific cases. The contents of this Information may not be reproduced, in whole or in part, without the express consent of the author. If you should require further information on this topic, please contact contact@rfflawyers.com.

This Information is sent in compliance with articles 22 and 23 of Decree-Law no 7/2004, of 7 January, regarding unsolicited e-mails. If you wish to be removed from our mailing list and avoid similar future communications, please send an email with "Remove" to the email address newsletter@rffadogados.com.

Il s'agit du problème historique de l'imposition transfrontalière des intérêts, depuis longtemps admis par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), et qui peut être exemplifier, comme l'Affaire Brisal KBC le souligne, par les coûts, directs et indirects, liés à une activité professionnelle, en particulier les coûts de refinancement par lesquels une institution financière est normalement concernée. Autrement dit, le problème se situe dans la prise en compte, ou non, à des fins fiscales, des coûts liés au financement des subventions particulières que l'institution financière octroie.

Bien que certaines Conventions de double imposition conclues par le Portugal prévoient l'exemption fiscale de ces impositions à la source, la majeure partie d'entre elles ne permet pas un tel traitement. Il est donc prévu que la décision de la Cour a un impact significatif sur les prêts concédés à l'échelle transfrontalière par des institutions financières non-résidentes, dans le cadre de l'Union européenne (UE) et de l'Espace économique européen (EEE).

1. FAITS ET CADRE JURIDIQUE

Le 13 Juillet 2016, la Cour s'est, à nouveau, prononcée sur la question de la taxation des intérêts à la source, afin de déterminer si la législation portugaise respecte les libertés fondamentales et les règles d'accès au marché intérieur de l'UE et, plus précisément, la liberté de circulation des services.

Lorsque, en 2008, la Cour a été confrontée au même problème, celle-ci a rejeté le recours en manquement introduit par la Commission contre le Portugal (C-105/08), faute d'éléments permettant de prouver l'existence concrète de préjudices réels pour les non-résidents en raison de l'application du régime fiscal de prélèvement à la source des intérêts.

Cette nouvelle affaire portait sur un contrat de financement entre la Société portugaise Brisal - Auto Estradas do Litoral SA et la Banque Irlandaise KBC Finance Ireland. En vertu de celui-ci, Brisal était lié à l'obligation de payer

des intérêts à KBC, d'une valeur de €350,806.00, dont €59,386.00 ont été prélevés à la source et remis aux autorités fiscales portugaises. Il s'agissait donc de l'impôt à payer sur les intérêts reçus par une institution financière non-résidente, et payés par une entreprise résidente au Portugal.

Tant Brisal comme KBC s'opposent au prélèvement à la source d'une partie des intérêts en cause, sachant que cette mesure s'applique, uniquement et spécifiquement, dans les cas où les débiteurs sont domiciliés au Portugal et les créanciers sont des non-résidents. Dans ce contexte, ils estiment que les institutions financières non résidentes sont soumises à une imposition plus lourde que les institutions résidentes.

Il convient de noter qu'en vertu du Code de l'impôt sur le revenu des sociétés (CIRC), ces institutions, dont la résidence fiscale est fixée hors du Portugal, sont soumises à impôt spécifique à un taux forfaitaire de 20% prélevé à la source sur une base brute. Alors que les institutions financières similaires, mais résidant au Portugal, voient les revenus provenant d'intérêts être imposés sur le montant net à un taux de 25% et sont exemptées du prélèvement à la source, leur offrant un avantage de flux de liquidités.

Cette dissociation pose la question de savoir si cette différence est due à des situations objectivement différentes, ou bien à une discrimination effective entre les institutions financières résidentes et non-résidentes. Dans

le second cas, l'application d'un régime dissocié s'inscrirait en violation des règles de l'UE sur la libre prestation de services.

Par voie de recours interne, et à la suite de la contestation de Brisal et KBC quant à la retenue à la source d'une part des intérêts dus, par la première à la seconde, l'équivalent portugais du Conseil d'Etat (STA) a été invité à se prononcer sur la question soulevée par cet impôt. Celui-ci a alors opté pour recourir à la procédure préjudicielle devant la Cour de Justice de l'Union Européenne afin qu'elle interprète et détermine, au regard du droit de l'Union européenne, si la législation fiscale nationale, prévoyant l'imposition à la source des intérêts payés à des institutions financières non-résidentes, viole les dispositions du traité sur le Fonctionnement de l'Union Européenne (TFUE), qui consacrent la liberté de prestation de services.

2. LA LIBRE PRESTATION DE SERVICES (FINANCIERS)

La liberté de prestation de services, par nature, vise à protéger les relations et les activités transfrontalières. Dans ce sens, sont considérés comme «des restrictions à la libre prestation des services les mesures nationales qui interdisent, gênent ou rendent moins attrayant l'exercice» des services transfrontaliers, c'est-à-dire lorsque le prestataire et le destinataire des services concernés sont établis dans différents Etats Membres.

Dans ce cas, l'application d'une imposition plus lourde pour l'institution financière non-résidente, lorsqu'elle n'est pas justifiée par des situations objectivement différentes, complique la prestation de services transfrontalière. En l'espèce, cette distinction conduit à ce que la prestation de services, fournie par l'institution financière non-résidente KBC, soit moins attrayante que la prestation de services réalisée par une institution financière résidente.

En effet, le système portugais d'imposition des intérêts permet aux institutions financières résidentes de déduire, à priori, les dépenses professionnelles. A contrario, elle ne reconnaît pas cette possibilité à leurs homologues non-résidents. Par conséquent, les entités non-résidentes sont imposées en fonction du revenu brut, alors que pour les entités résidentes c'est le produit net qui est pris en compte.

En instituant cette distinction, le Portugal favorise la prestation de services internes, en consacrant un régime plus attrayant pour les entités résidentes, leur permettant d'offrir des conditions plus intéressantes à ses clients. Sur la base de cette conclusion, la Cour a décidé que la législation nationale en question s'oppose au principe de la libre prestation de services, en rendant moins attractifs les services fournis par les institutions financières non-résidentes.

3. LE CONTENU DE LA DÉCISION

Dans sa décision, la Cour a eu l'occasion de souligner que, en vertu du TFUE et, plus précisément, du principe de la libre prestation de services, il n'y a pas de distinction entre les différentes catégories de services. En effet, le TFUE, considère indistinctement toutes les catégories de services. Plus spécifiquement, il y est même consacré que « la libération des services des banques et des assurances qui sont liées à des mouvements de capitaux doit être réalisée en harmonie avec la libération de la circulation des capitaux ». Par ailleurs, une restriction à la libre prestation des services est acceptée que dans des conditions particulières, spécifiquement lorsque elle « est justifiée par des raisons impérieuses d'intérêt général » et à condition que ladite justification respecte le principe de proportionnalité.

La Cour a estimé que le traitement fiscal défavorable pour les entités non-résidentes ne peut pas être considéré comme compatible avec le droit communautaire et, par conséquent considéré que le régime est contraire aux libertés fondamentales de l'Union. Un tel traitement différentiel ne peut se justifier sur le fondement de l'existence éventuelle d'un autre avantage, qui serait, dans ce cas, l'application d'un taux d'imposition inférieur pour les institutions financières résidentes.

De même, la Cour observe que, tout en reconnaissant dans certains cas que la nécessité d'assurer l'efficacité de la perception

des impôts est une raison impérieuse d'intérêt général qui peut justifier une restriction à la libre prestation des services, une telle justification est valide, uniquement dans les limites du principe de proportionnalité. Ainsi, elle doit être propre à garantir la réalisation de l'objectif poursuivi et ne peut pas dépasser ce qui est nécessaire pour l'atteindre. Dans la continuité de ce raisonnement, la Cour conclue qu'en l'espèce la restriction en cause n'apparaît pas nécessaire pour assurer la collecte efficace de l'impôt concerné.

En outre, la Cour reconnaît que, en l'absence de mesures d'unification ou d'harmonisation supranationale, la compétence pour déterminer les critères d'attribution du pouvoir d'imposition, en vue d'éliminer la double imposition, reste dans les mains des Etats membres, ayant conclu entre eux des Conventions de double imposition. Cependant, ces Conventions ne substituent pas les obligations provenant des traités de l'UE, en particulier le principe de l'égalité de traitement et les libertés de circulation garanties par le droit primaire de l'UE.

Par conséquent, devant les faits et le Droit en cause, les non-résidents doivent être traités de la même façon que les résidents. Ainsi, les entités résidant en dehors du territoire portugais devraient voir leurs dépenses d'affaires déduites avant l'imposition du revenu en question. Inévitablement, la demande pour l'octroi d'un prêt financier engendre des dépenses professionnelles (frais de voyage, conseils, etc.) et tous les sujets

assujettis à l'impôt, à la fois ceux qui sont pleinement imposés comme ceux qui le sont en partie, devraient bénéficier du même traitement. Dès lors, les mêmes possibilités de déduction de ces frais doivent leur être indistinctement octroyées. À cet égard, la Cour a également reconnu que les coûts de financement de prêts concédés par une institution financière constituent des dépenses professionnelles.

En outre, la Cour a également rappelé, que le simple fait que la preuve s'avère plus difficile à produire dans le cas des institutions non-résidentes, ne permet pas à un Etat membre de refuser de manière absolue de reconnaître aux non-résidents les mêmes privilèges que pour les résidents. Puisque rien n'empêche les Autorités fiscales concernées d'exiger aux non-résidents les preuves qu'ils jugent nécessaires pour leur permettre d'évaluer si les conditions de déductibilité des frais sont remplies, ou non.

Sur la base de cet argument, la Cour a jugé qu'il peut y avoir une différence de taxation entre les résidents et les non-résidents si cela est justifié et nécessaire, ce qui en l'espèce n'a pas été démontré, et que en ce qui concerne le principe de la libre prestation services, la législation nationale doit accorder aux non-résidents la possibilité de déduire les frais professionnels directement liés à l'activité en question, si cette possibilité est reconnue aux résidents.

4. LA SOLUTION (POTENTIELLE) OFFERTE PAR LE MODÈLE DE CONVENTION DE L'OCDE SUR LA DOUBLE IMPOSITION

En vertu des Conventions de double imposition conclues par le Portugal, il convient de noter l'existence, ou non, d'un paragraphe en particulier, qui n'apparaît que comme une suggestion, proposée par l'OCDE, dans les commentaires de la Convention Modèle sur la double imposition sur le revenu et le capital, fournit habituellement la base de la conclusion de ces Conventions.

Ce paragraphe-suggestion intervient après la constatation, de la part des Etats membres de l'OCDE qui ont adhéré par consensus aux modifications apportées aux commentaires, que cette problématique était pertinente et qu'en conséquence il était nécessaire de prévoir une solution, même simplement optionnelle. Ainsi les Commentaires sur la Convention Modèle relatives à l'imposition des intérêts, fournissent une possible solution à ce problème de double imposition des intérêts. Le résultat proposé par l'OCDE serait l'imposition exclusive dans l'Etat de l'intérêt bénéficiaire des intérêts, imposant ainsi une restriction du droit de taxer l'intérêt dans l'Etat d'origine. Pour autant, cette solution dépendra de l'intégration, dans la Convention bilatérale effectivement conclue entre les Etats membres concernés, du paragraphe destiné à résoudre la question de l'imposition (opérations transfrontalières) des revenus nets et bruts des intérêts.

Dans l'Affaire Brisal KBC une telle solution ne peut s'appliquer, dès lors que la Convention bilatérale de double imposition conclue entre le Portugal et l'Irlande ne prévoit pas ledit paragraphe additionnel, comme cela est le cas dans la plupart des Conventions de double imposition conclues par le Portugal.

Il convient, enfin, de souligner que la solution proposée par l'OCDE conduit à un résultat différent du résultat de la décision de la Cour, dans la mesure où la première, si elle est adoptée, impliquerait une exemption dans l'Etat d'origine, tandis que la seconde permet l'imposition dans l'Etat d'origine, tout en préservant et en permettant la déduction des coûts. Bien que la décision de la Cour ne soit pas d'application directe et générale, le contribuable pourra tout de même se baser sur les règles et les principes de l'arrêt Brisal KBC, pour fonder toute requête administrative ou judiciaire en ce sens.

Lisbonne, le 17 Août 2016

Rogério M. Fernandes Ferreira
Jorge Lopes de Sousa
Margot Lopes Martins