



UCL Université catholique de Louvain
Faculté de droit et de criminologie

Comment la Belgique impose t-elle les sociétés de personnes ?

Une analyse du point de vue du droit belge et des standards de l'OCDE

Mémoire réalisé par :

Martin Piret Gerard

Promoteur :

Edoardo Traversa

Plagiat et erreur méthodologique grave

Le plagiat, fût-il de texte non soumis à droit d'auteur, entraîne l'application de la section 7 des articles 87 à 90 du règlement général des études et des examens.

Le plagiat consiste à utiliser des idées, un texte ou une œuvre, même partiellement, sans en mentionner précisément le nom de l'auteur et la source au moment et à l'endroit exact de chaque utilisation*.

En outre, la reproduction littérale de passages d'une œuvre sans les placer entre guillemets, quand bien même l'auteur et la source de cette œuvre seraient mentionnés, constitue une erreur méthodologique grave pouvant entraîner l'échec.

* A ce sujet, voy. notamment <http://www.uclouvain.be/plagiat>.

Remerciements

Je remercie mon promoteur, Monsieur Edoardo TRAVERSA, qui m'a permis, par ses disponibilités et ses conseils avisés, de mener à bien ce travail. Je remercie également Messieurs Jean-Pierre DECOTIGNIES, Patrick VASSART, Raphaël PIRET GERARD, Henry de MEEÛS et Lionel ANCION pour la gentillesse qu'ils ont eue à mon égard dans le cadre de mes recherches. Mes remerciements réitérés enfin à l'Université catholique de Louvain de m'avoir donné l'occasion de participer au programme Master.

« It is generally believed by tax professionals, that the taxation of international partnerships may be a trap for the unwary, a playing field for tax advisors and an area of concern for tax authorities »¹.

H.M. DANIELS.

¹ H.M. DANIELS, « International partnerships : comparative law remarks on the taxation of income and the classification of foreign entities », *Intertax*, 1991, p. 354.

TABLE DES MATIERES

TABLE DES MATIERES	5
INTRODUCTION	7
PARTIE I. LE CONCEPT DE “SOCIETE DE PERSONNES”	9
CHAPITRE I. DEFINITION	9
CHAPITRE II. CARACTERISTIQUES	10
<i>Section 1. Légales</i>	10
<i>Section 2. Fiscales</i>	13
PARTIE II. LES ASPECTS FISCAUX DES SOCIETES DE PERSONNES EN ABSENCE DE CONVENTIONS PREVENTIVES DE LA DOUBLE IMPOSITION	15
CHAPITRE I. LES CRITERES D’ASSUJETTISSEMENT	15
<i>Section 1. Les sociétés de personnes belges</i>	15
<i>Section 2. Les société de personnes étrangères</i>	17
<i>Section 3. Cas pratique</i>	23
<i>Section 4. Une analyse de droit comparé – la méthode américaine</i>	24
CHAPITRE II. L’ASSUJETTISSEMENT A L’IMPOT SUR LES REVENUS DES SOCIETES DE PERSONNES ...	25
<i>Section 1. La transparence fiscale en droit belge</i>	25
<i>Section 2. L’imposition des revenus des sociétés de personnes</i>	32
PARTIE III. LA SITUATION DES SOCIETES DE PERSONNES DANS LES CONVENTIONS PREVENTIVES DE LA DOUBLE IMPOSITION	45
CHAPITRE I. LES CONVENTIONS FISCALES – APERÇU GENERAL	45
<i>Section 1. Origine et objectif</i>	45
<i>Section 2. Le modèle OCDE</i>	46
<i>Section 3. Caractéristiques des conventions fiscales</i>	47
CHAPITRE II. LES DIFFICULTES D’APPLICATION DES CONVENTIONS FISCALES AUX SOCIETES DE PERSONNES	49
<i>Section 1. Les conflits de qualification</i>	49
<i>Section 2. L’accessibilité des sociétés de personnes aux conventions fiscales</i>	50
<i>Section 3. L’élimination de la double imposition par l’Etat de résidence</i>	56
<i>Section 4. Mise en pratique des recommandations de l’OCDE</i>	58
CHAPITRE III. LA CONVENTION FISCALE CONCLUE ENTRE LA BELGIQUE ET LES ETATS-UNIS	63
<i>Section 1. Historique</i>	63
<i>Section 2. De quelques particularités</i>	64
CONCLUSION	69
BIBLIOGRAPHIE	71
<u>LEGISLATION</u>	71
<u>JURISPRUDENCE</u>	71
<u>DOCTRINE</u>	72
ANNEXE	77

INTRODUCTION

L'objet de notre étude porte sur l'analyse du traitement fiscal des sociétés dites de personnes. Ce terme, employé dans les Etats de tradition romano-civiliste² fait généralement référence aux “*partnerships*” anglo-saxon³. Dans la littérature juridique, on utilise également le terme d’ “entité” ou encore de “partenariat”⁴.

Afin de maintenir notre propos dans des limites raisonnables, nous délimitons notre étude aux sociétés de personnes qui ne sont pas soumises en tant que telles à l'impôt sur les revenus en Belgique, c'est-à-dire celles qui sont soumises au régime belge de la transparence fiscale, qu'elles aient ou non la personnalité juridique. Sont donc exclues, les sociétés de personnes, belges ou étrangères, qui sont soumises à l'impôt des sociétés ou un impôt analogue.

Par ailleurs, nous limitons notre examen aux impôts directs et par conséquent nous n'aborderons pas la problématique de la transparence fiscale en matière de taxe sur la valeur ajoutée. En outre, lorsque nous soulignons l'absence de coordination entre les différentes autorités étatiques, nous excluons les démarches entreprises ou en cours de réalisation au niveau européen relatives essentiellement aux impôts indirects.

Enfin, seules les sociétés constituées dans un but de lucre sont analysées. Sont donc exclues, les associations sans but lucratif.

L'analyse de cette structure juridique est intéressante pour deux raisons. Premièrement, parce qu'elle est une forme de coopération de plus en plus répandue au niveau international⁵, notamment en raison de la flexibilité qu'elle offre à ses membres⁶. Secondement, parce qu'elle présente un régime fiscal spécifique – la transparence – qui diffère selon les pays et qui pose par conséquent de nombreux problèmes pratiques.

² J.-P. LE GALL, « International income tax problems of partnerships », in *Cahiers de droit fiscal international, Volume 80a.*, Deventer, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1995, p. 597

³ Nous employons le terme dans son sens le plus général, nous faisons donc référence aux pays dont la langue utilisée est apparentée à l'anglais.

⁴ Dans la présente étude les termes utilisés sont « société de personne » ou « partenariat ».

⁵ B. PEETERS, « Rapport de l'OCDE sur les partenariats », *Fisco. Int.*, n° 193, p. 9.

⁶ P. NAVEAU, « La transparence fiscale des partenariats : Etude de droit comparé entre les législations américaine, anglaise, néerlandaise et belge », *R.G.F.*, 2011, p. 6.

C'est ainsi que les sociétés de personnes sont à la base de mécanismes, parfois très sophistiqués, que l'on qualifie généralement de "dispositifs hybrides"; ces dispositifs profitent, à des fins économiques et fiscales, des particularités qu'offrent les différents systèmes juridiques étatiques⁷.

Prenons l'exemple suivant. Une société résidente dans l'Etat A détient une participation dans un partenariat établi dans l'Etat B. Imaginons que ce dernier considère le partenariat comme "transparent" fiscalement alors que l'Etat A le considère comme un contribuable distinct imposable uniquement dans l'Etat B. Dans cette hypothèse, ni l'Etat A, ni l'Etat B ne le considère comme un contribuable de son Etat et il y a un risque de double non imposition⁸.

Notre analyse des sociétés de personnes s'articulera de la manière suivante.

Tout d'abord, nous exposerons les différentes typologies des sociétés de personnes et essayerons d'en dégager les caractéristiques communes.

Ensuite, nous analyserons les aspects fiscaux des sociétés de personnes depuis ses critères d'assujettissement au régime d'imposition des revenus.

Enfin, nous verrons quelles sont les difficultés inhérentes aux sociétés de personnes dans un contexte international en se focalisant sur deux questions particulières : l'accessibilité aux avantages conventionnels et l'élimination de la double imposition.

⁷ OCDE, *Dispositifs hybrides : Questions de politique et de discipline fiscales*, Paris, OCDE, 2012, p. 5.

⁸ P. MINNE et S. DOUENIAS, *Planification fiscale internationale des sociétés belges*, Bruxelles, Larcier, 2004, p. 74.

Partie I. Le concept de “société de personnes”

Chapitre I. Définition

La notion de “société de personnes” pose depuis toujours de nombreuses difficultés notamment en raison de son caractère conceptuel⁹. En effet, à l’heure actuelle, il n’existe aucun consensus sur ce qu’il faut entendre par ce terme et chaque Etat l’appréhende à l’intérieur de son propre système juridique. C’est ainsi que sous ce vocable se cache en réalité des entités qui diffèrent d’une tradition juridique à l’autre. Cet environnement juridique n’est évidemment pas favorable à la naissance d’une conception claire et unique.

Dans notre tradition juridique, les auteurs la définissent généralement comme « une société dans laquelle la personnalité des associés ou de certains d’entre eux est déterminante au moment de la constitution de la société et lors des éventuelles admissions successives »¹⁰.

Bien connue des Etats de conception romano-civiliste, cette notion n’apparaît nulle part dans les pays de *common law*¹¹. En réalité, la forme qui s’en rapproche le plus est la *partnership* (traduit en français par le terme “partenariat”). D’une manière générale, celle-ci peut se définir comme étant une « association of two or more persons (individuals or, in some cases, companies) established for the purpose of making a profit (or loss) being shared among the partners in predetermined proportions »¹².

Avant d’analyser les aspects fiscaux des sociétés de personnes, il nous semble opportun d’en exposer, de manière synthétique, les principales caractéristiques tant légales que fiscales. En ce qui concerne le droit belge, les sociétés de personnes sans personnalité juridique sont les sociétés de droit commun, les sociétés internes et les sociétés momentanées. En ce qui concerne le droit anglo-saxon, notre référence sera la *General Partnership* américaine.

⁹ J.F. AVERY JONES et autres, « Characterisation of Other State’s Partnerships for Income Tax », *BIT*, 2002, p. 297.

¹⁰ Y. DE CORDT, C. DELFORGE, T. LEONARD et Y. POULLET, *Manuel de droit commercial*, 2^e éd., Limal, Anthémis, 2011, p. 151.

¹¹ P. HINNEKENS, « Taxation of Partnerships in Belgium : An Imbroglia ? », *BIT*, 2008, p. 353.

¹² B. LARKING, « International tax Glossary », *IBFD*, 2005, p. 296.

Chapitre II. Caractéristiques

Section 1. Légales

A. Les sociétés de personnes belges sans personnalité juridique

La société de droit commun est définie comme étant « une société à objet civil ou commercial qui ne bénéficie pas de la personnalité juridique » (article 46 C. Soc.). La possibilité de créer une telle société sans personnalité juridique est une conséquence de l'abolition de la théorie dite des cadres légaux obligatoires¹³.

A l'heure actuelle, la société de droit commun est essentiellement utilisée en tant qu'instrument de planification successorale¹⁴ contrairement à la société interne et à la société momentanée qui sont des outils de coopération commerciale.

La société interne (anciennement “association en participation”) est « une société sans personnalité juridique par laquelle une ou plusieurs personnes s'intéressent dans les opérations qu'une ou plusieurs autres gèrent en leur propre nom » (article 48 C. Soc.). La caractéristique essentielle de ce type de société est son caractère occulte¹⁵. Une seule personne, le (ou les) gérant, accomplit les actes de gestion en son nom propre et représente la société dans ses relations avec les tiers, les autres associés restant dans la “clandestinité”.

La société momentanée (anciennement “association momentanée”) est « une société sans personnalité juridique qui a pour objet de traiter, sans raison sociale, une ou plusieurs opérations de commerce déterminées » (article 47 C. Soc.). Cette société se distingue principalement par « le fait qu'elle se limite à un nombre restreint d'opérations »¹⁶.

¹³ « Avant la loi du 13 avril 1995, il n'était pas possible de créer une société commerciale sans personnalité juridique dès lors qu'il se créait “automatiquement” et involontairement une personne morale, société en nom collectif irrégulière, par la seule volonté de la loi, sans qu'aucune démarche en ce sens ne soit requise » (J. MALHERBE, Y. DE CORDT, P. LAMBRECHT et P. MALHERBE, *Précis de droit des sociétés*, Bruxelles, Bruylant, 4^e éd., 2011, p. 349).

¹⁴ A. CULOT et B. HUTS, « La société de droit commun », in *Planification successorale et structures sociétaires. Comment choisir, optimiser, gérer et...liquider ?*, Limal, Anthémis, 2009, p. 237.

¹⁵ C. MATRAY et F. RINGELHEIM, « Les associations momentanées et en participation » *Traité pratique de droit commercial*, t. 4, E. Story-Scientia, 1998, p. 948.

¹⁶ Y. DE CORDT, C. DELFORGE, T. LEONARD et Y. POULLET, *op. cit.*, p. 188.

Généralement, on recourt à la société momentanée et à la société interne dans des opérations commerciales ou industrielles dans le domaine de la construction et des marchés publics¹⁷. Ainsi, plusieurs personnes, physiques ou morales, s'associent en vue de la réalisation d'un projet commun comme la réalisation de chantiers de construction en Belgique ou à l'étranger¹⁸.

Ces trois types de sociétés sont des formes « purement contractuelles »¹⁹, dont le dénominateur commun est l'absence de personnalité juridique et, par conséquent, de ses attributs : elles n'ont pas de capacité, de patrimoine propre, de dénomination sociale, de siège social et de nationalité.

B. La *General Partnership* américaine

D'une manière générale, on définit la *partnership* comme étant « the relationship between two or more persons who join to carry on a trade or business, with each person contributing money, property, labor, or skill and each expecting to share in the profits and losses of the business whether or not a formal partnership agreement is made »²⁰.

La *General Partnership* est la forme qui s'apparente le plus à nos sociétés de personnes sans personnalité juridique en ce sens qu'elle est composée exclusivement de "*General Partners*" qui engagent leur responsabilité de manière illimitée contrairement aux "*Limited Partners*". En effet, « the liability of partners in contract is joint (meaning that all the partners are liable for the whole, but one partner can be sued for the whole with a right of contribution from the other) and joint and several in tort »²¹. En outre, bien qu'il existe certaines exceptions²², la *partnership* ne dispose pas de la personnalité légale. Enfin, à l'inverse des *Limited Partnerships* qui sont des "*creature of statute*", la *General Partnership* est une "*creature of*

¹⁷ C. MATRAY et F. RINGELHEIM, *op. cit.*, p. 941 ; J. MALHERBE, Y. DE CORDT, P. LAMBRECHT et P. MALHERBE, *op. cit.*, p. 354.

¹⁸ R. SPITTAELS, « Aspects fiscaux des associations momentanées » in *Le contrôle des associations momentanées : aspects juridiques, comptables, fiscaux et révisoraux*, Journée d'Etude organisée par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises organisée le 29 septembre 1995, p. 118.

¹⁹ J. MALHERBE, Y. DE CORDT, P. LAMBRECHT et P. MALHERBE, *op. cit.*, p. 355.

²⁰ <http://www.irs.gov/Businesses/Small-Businesses-&Self-Employed/Partnerships>

²¹ J.F. AVERY JONES et autres, *op. cit.*, 303.

²² Par exemple, la Scots ou Delaware RUPA *partnership* ont la personnalité légale (J.F. AVERY JONES et autres, *op. cit.*, p. 298.)

contract” et repose sur le principe de la liberté contractuelle et du libre consentement des parties²³.

C. Le “spectre” des partenariats

Les caractéristiques légales des partenariats varient fortement d’un Etat à l’autre²⁴. J.F. AVERY JONES représente cette diversité comme un spectre²⁵ au début duquel on retrouve les partenariats informels²⁶ des Etats de tradition civiliste. Il s’agit de la forme la plus rudimentaire de coopération entre associés. Ces derniers sont généralement solidairement (lorsque l’objet est commercial) responsables des dettes de la société qui n’existe pas en tant que telle. A l’extrémité, on retrouve les partenariats formels²⁷ des Etats de tradition civiliste. Il s’agit de la forme la plus finie où la société de personnes existe indépendamment de ses partenaires lesquels ne sont en principe tenus des dettes sociales qu’à concurrence de leur apport. Enfin, entre ces deux extrêmes, on retrouve les partenariats de type *common law* qui se rapproche de l’une ou de l’autre catégorie selon le cas.

D’une manière générale, l’on retiendra comme principales caractéristiques des sociétés de personnes²⁸ :

- le caractère contractuel qui lie les partenaires et l’*affectio societatis*²⁹ qui les animent ;
- l’importance de l’identité des parties contractantes (caractère *intuitu personae* fort marqué) ;
- la volonté commune de dégager des bénéfices (et le cas échéant, l’acceptation de participer aux pertes).

²³ K. DE HAEN, F. BEARZATTO et M. CHALOT, « La transparence fiscale en Belgique : « Le rapport de l’OCDE devrait (davantage) servir de fil conducteur au Juge et au Service des Décisions Anticipées », *R.G.F.*, 2006, p.3.

²⁴ A cet égard voy. les différents rapports du Congrès de Lisbonne de l’European Association of Tax Law Professors consacré cette année aux « Corporate income tax subjects ».

²⁵ J.F. AVERY JONES et autres, *op. cit.*, p. 304.

²⁶ En Belgique, il s’agit de la société de droit commun, de la société interne et de la société momentanée.

²⁷ En Belgique il s’agit des sociétés de personnes dotées de la personnalité juridique en vertu du droit des sociétés.

²⁸ H.M. DANIELS, *op. cit.*, p. 354.

²⁹ L’*affectio societatis* est en général définie comme « la volonté de collaborer sur un pied d’égalité à la réalisation d’un but commun, en acceptant le partage des aléas qu’elle comporte » (Y. DE CORDT, C. DELFORGE, T. LEONARD et Y. POULLET, *op. cit.*, p. 163).

Section 2. Fiscales

Fiscalement, la société de personnes est soit transparente soit non-transparente (“opaque”).

Dans la plupart des pays, elle ne constitue pas un sujet fiscal en tant que tel et est traitée comme une entité transparente : les revenus générés par l’intermédiaire de la société de personnes sont directement imputés dans le chef de ses participants sous-jacents.

Plus rarement, la société de personnes est considérée comme une entité opaque et est soumise à un impôt distinct. Dans ce cas, on considère qu’il y a « two different taxable events »³⁰ : l’imposition de la société elle-même d’abord, celui des ses partenaires sous-jacents en cas de distribution des bénéfices ensuite.

Il est important de souligner que la transparence fiscale n’est pas propre aux partenariats et *vice versa*. Par conséquent, qualifier une entité de partenariat n’implique pas nécessairement qu’il faut lui appliquer un régime de transparence fiscale de la même manière que le régime de la transparence fiscale n’implique pas *ipso facto* que l’entité puisse être qualifiée de partenariat³¹.

Comme nous aurons l’occasion de le mettre en évidence, la question du traitement fiscal des sociétés de personnes en Belgique dépend exclusivement de l’absence ou non de la personnalité juridique³².

³⁰ B. PEETERS, « General summary » in *Fiscale transparantie : toerekening van inkomsten. Een onderzoek naar de classificatie van grensoverschrijdende samenwerkingsverbanden*, Bruxelles, Larcier, 2012, p. 1.

³¹ J.-P. LE GALL, *op. cit.*, p. 599.

³² P. HINNEKENS, « Enkele aandachtspunten inzake de toepassing van de transparantie in de Belgische fiscale praktijk », *T.F.R.*, n° 190, 2000, p. 943.

Partie II. Les aspects fiscaux des sociétés de personnes en absence de conventions préventives de la double imposition

Chapitre I. Les critères d'assujettissement

Section 1. Les sociétés de personnes belges³³

A. L'absence de personnalité juridique

L'article 179 du CIR 92 assujettit à l'impôt sur les revenus les "sociétés résidentes", définies comme étant « toute société, association, établissement ou organisme quelconque régulièrement constitué qui *possède la personnalité juridique* et se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif » (article 2, § 1^{er}, 5^o du CIR 92).

Par conséquent, pour l'application des règles fiscales belges, une société de personnes n'est pas soumise à l'impôt sur les revenus en tant que telle lorsqu'elle est dépourvue de la personnalité juridique. Ce principe découle d'une lecture *a contrario* des articles 2, § 1^{er}, 5^o et 179 du CIR 92.

Comme le souligne P. HINNEKENS, « l'absence de personnalité juridique constitue la base juridique de la transparence fiscale des sociétés de personnes »³⁴. L'article 29, § 1^{er} du CIR 92 confirme ce principe en instaurant un régime de transparence fiscale pour les « sociétés civiles ou associations *sans personnalité juridique* qui recueillent des bénéfices ou des profits (...) ».

³³ Nous distinguons les sociétés de personnes "belges" des sociétés de personnes "étrangères". Cette distinction fait référence à leur résidence fiscale. Pour les sociétés dotées de la personnalité juridique, la résidence fiscale est déterminée par rapport à la loi qui régit ses statuts (*lex societatis*) ou, lorsque celle-ci ne correspond pas à la réalité, à son principal établissement. Pour les sociétés de personnes non dotées de la personnalité juridique, la résidence est déterminée conformément à la *lex contractus*, définie par les parties ou, à défaut, « par le lieu de la prestation caractéristique, à savoir le siège de fait de la société » (Y. DE CORDT, C. DELFORGE, T. LEONARD et Y. POULLET, *op. cit.*, p. 194).

³⁴ P. HINNEKENS, « International tax problems of partnerships – Belgium report », in *Cahiers de droit fiscal international, Volume 80a*, 1995, p. 87 ; T. TILQUIN et V. SIMONART, *Traités des sociétés*, Kluwer, Diegem, 1997, p. 634.

B. Le recours au droit commun

La législation fiscale belge présente la particularité de se fonder sur les règles du droit commun³⁵ : « the Belgium law tax system hardly provides for specific regulations concerning the classification of domestic or foreign entities. For the attribution of income to a taxpayer, tax law largely adheres to Belgian private law and taxes the person receiving income according to these common rules »³⁶.

Afin de déterminer les sociétés de personnes qui ne sont pas soumises à l'impôt sur les revenus, il faut donc recourir au droit commun et plus spécialement au droit belge des sociétés. Le commentaire du CIR 92 confirme ce principe puisqu'il prévoit que les sociétés possèdent la personnalité juridique lorsqu'elles « sont constituées dans des conditions telles qu'il lui soit reconnu – *en droit public ou privé belge ou étranger* – une personnalité juridique distincte de celle de ses actionnaires, associés ou membres »³⁷.

Seront donc soumises à l'impôt des sociétés, sauf dérogation expresse prévue par le CIR 92, les sociétés civiles ou commerciales belges qui revêtent une des formes auxquelles le code des sociétés accorde la personnalité juridique (article 2, §§ 2 et 3 du C. Soc.)³⁸.

En revanche, les sociétés auxquelles le droit commercial n'accorde pas la personnalité légale ne sont pas assujetties à l'impôt sur les revenus en tant que telles et subiront le régime de la transparence fiscale (voir *infra*.) Ce sont les sociétés de droit commun, les sociétés momentanées et les sociétés internes (article 2, § 1^{er} du C. Soc.).

³⁵ Ce fondement a été dégagé pour la première fois par la Cour de cassation dans son arrêt de principe du 9 juillet 1931. La Cour s'exprime ainsi : « *les principes du droit civil dominant le droit fiscal tant que ce dernier n'y a pas dérogé ; ils sont applicables en matière d'enregistrement même dans le cas où ils se fondent sur une fiction du droit civil* » (Cass., 9 juillet 1931, *Pas.*, I, 218.) ; Sur le principe le droit fiscal suit le droit commun, voy. P. GLINEUR, « La détermination de "ce droit commun" qui domine le droit fiscal », *L'évolution des principes généraux du droit fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2009.

³⁶ B. PEETERS, *op. cit.*, p. 5.

³⁷ *Com.*, CIR/92, 179/7.

³⁸ J. KIRKPATRICK, D. GARABEDIAN, *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, 3^{ème} éd., Bruxelles, Bruylant, p. 101.

Section 2. Les sociétés de personnes étrangères

A. La personnalité juridique – opération “inbound”³⁹

1. La doctrine *lex societatis*

Comme pour les sociétés de personnes belges, la personnalité juridique reste le critère décisif pour déterminer si un partenariat étranger doit être considéré, à des fins fiscales belges, comme une entité transparente ou opaque⁴⁰.

La question de la détermination de la personnalité juridique d'un partenariat étranger se fait d'après la *lex societatis*⁴¹, c'est-à-dire au regard du droit du pays dans lequel l'entité dispose de son siège réel et ce, conformément aux règles du droit international privé et de l'ordre juridique belge⁴². En effet, l'article 110 du Code belge de droit international privé stipule que « la personne morale est régie par le droit de l'Etat sur le territoire duquel son *établissement principal*⁴³ est situé dès sa constitution. Si le droit étranger désigne le droit de l'Etat en vertu duquel la personne morale a été constituée, le droit de cet Etat est applicable ». Selon l'article 111, § 1^{er}, du Codip, le droit applicable détermine notamment « 1° l'existence et la nature juridique de la personne morale »⁴⁴.

Le commentaire du CIR 92 confirme ce principe. Il prévoit en effet que doivent être considérés comme possédant la personnalité juridique, les « organismes quelconques constitués à l'étranger, auxquels *le droit public ou privé en vigueur dans le pays de leur*

³⁹ L'opération *inbound* vise l'hypothèse d'un participant belge dans une société de personnes étrangère tandis que l'opération *outbound* vise l'hypothèse d'une société de personnes étrangère percevant des revenus de source belge.

⁴⁰ D. VAN BORTEL, « La problématique de la classification. Les entités transparentes étrangères dans le droit fiscal belge », *R.G.F.*, 2010, p. 16.

⁴¹ La *lex societatis* peut être définie comme « la loi qui gouverne l'organisation interne de la société et ses rapports avec les tiers » (J. MALHERBE, Y. DE CORDT, P. LAMBRECHT et P. MALHERBE, *op. cit.*, p. 1182).

⁴² K. DE HAEN, F. BEARZATTO et M. CHALOT, *op. cit.*, p. 5.

⁴³ L'administration fiscale définit le principal établissement d'une société comme étant le lieu « où elle a le siège de son administration générale (où se trouvent réunis les principaux éléments constituant la direction ou gérance c'est-à-dire les bureaux de la direction proprement dite, du service commercial, de la comptabilité centrale, les archives, etc.), où sont réunies les assemblées générales des actionnaires ou associés, où se concentrent, en définitive, l'activité directrice, la gestion des intérêts et des affaires sociales ».

Comme le fait remarquer le point 179/25 du commentaire du CIR 92, la question de savoir si une société possède son principal établissement en Belgique est essentiellement une question de fait laissée à l'appréciation du juge en cas de litige.

⁴⁴ Y. DE CORDT, C. DELFORGE, T. LEONARD et Y. POULLET, *op. cit.*, p. 181.

constitution reconnaît la personnalité juridique, même si dans ce pays ils ne sont pas fiscalement considérés comme des “sociétés” ou s'ils revêtent une forme qui, en droit belge, ne leur conférerait pas la personnalité juridique »⁴⁵. Il continue en précisant que « l'appréciation de la condition “posséder la personnalité juridique” est une question de droit : de droit belge ou de droit étranger suivant que la société a été constituée en Belgique ou à l'étranger »⁴⁶.

En conclusion, le droit fiscal belge n'examine pas, afin de classer⁴⁷ une entité étrangère, le traitement fiscal étranger mais fonde son raisonnement uniquement sur les caractéristiques du droit des sociétés étrangers⁴⁸. Si la législation étrangère prévoit que l'entité en question n'est pas dotée de la personnalité juridique, elle n'est pas considérée comme un sujet distinct pour l'application des règles fiscales belges et on lui appliquera le régime de la transparence.

2. L'arrêt *Prince de Ligne*

Cette doctrine, dénommée “*lex societatis*”, a été énoncée dans l'arrêt *Prince de Ligne*⁴⁹ de la Cour d'appel de Bruxelles. L'affaire concerne un résident belge, celui-ci détenait une participation dans une société civile immobilière française (SCI). En vertu du droit des sociétés français, la SCI possède la personnalité juridique mais est traitée fiscalement comme “transparente”⁵⁰.

L'administration fiscale belge avait considéré que l'associé belge devait être imposé à titre de revenus immobiliers proportionnellement à sa part dans la SCI. L'administration belge reconnaissait donc, aux fins fiscales belges, la transparence de la SCI en droit fiscal français.

⁴⁵ *Com.*, CIR/92, 179/7, 4°.

⁴⁶ *Com.*, CIR/92, 179/8.

⁴⁷ Le petit Robert définit le terme “classification” comme étant « l'action de distribuer par classes, par catégorie ; résultat de cette action ». Dans notre étude, l'opération de classification doit conduire à classer l'entité étrangère en cause dans l'une ou l'autre catégorie de droit interne (entité transparente ou opaque) pour ensuite lui appliquer le régime fiscal propre à cette catégorie.

⁴⁸ G. FIBBE ET M. ISENBAERT, « The new partnership approach in the 2003 Belgium-Netherlands Tax Treaty », *Intertax*, Volume 32, 2004, p. 153.

⁴⁹ Bruxelles, 4 juin 1974, *J.D.F.*, 1975.

⁵⁰ En réalité, les SCI sont en droit fiscal français “translucide”, un régime fiscal proche de la transparence telle qu'on la connaît. Néanmoins, la translucidité des SCI française a la particularité que les revenus sont déclarés au niveau de la SCI elle-même mais l'impôt est prélevée dans le chef de ses participants en raison de leur quote-part respectives (L. DE BROE ET M. DE LA SERNA, « Sociétés civiles transparentes françaises et la territorialité du droit fiscal belge », *R.G.F.*, 2005, 18).

La Cour d'appel de Bruxelles n'a pas suivi le raisonnement de l'administration. Elle s'exprime ainsi :

« Attendu que cette thèse [i.e. la thèse de l'administration] ne peut être admise ; Qu'en l'espèce seule la loi fiscale belge est applicable à l'exclusion d'une loi fiscale étrangère ; Qu'en effet le droit fiscal, branche du droit public, est essentiellement territorial⁵¹ ; Que la juridiction fiscale belge ne peut appliquer la loi fiscale française au point litigieux sauf si cette loi belge, ou une convention internationale (devenue loi belge), contient des dispositions analogues [...] »

La Cour a donc conclu à la territorialité du droit fiscal belge qui impose de recourir à la législation fiscale belge et non française pour l'établissement de l'impôt belge. C'est pourquoi, la personnalité juridique de la SCI en droit français s'impose à l'administration belge, y compris à des fins fiscales, de telle sorte que l'associé résident belge doit être taxé à titre de revenus mobiliers (dividendes) conformément aux articles 17 et s. du CIR 92.

Les enseignements à tirer de cet arrêt sont doubles.

D'une part, il consacre le principe de territorialité du droit fiscal belge en vertu duquel en Belgique, seules les règles fiscales belges s'appliquent à l'exclusion du droit fiscal étranger sous réserve de dérogations prévues dans une convention internationale. D'autre part, comme le souligne A. HAELTERMAN, cet arrêt « richtinggevend is in het algemeen voor de Belgische fiscale behandeling van buitenlandse lichamen die op grond van de buitenlandse fiscale wetgeving transparant zijn »⁵².

⁵¹ Souligné par nous.

⁵² A. HAELTERMAN, *Fiscale transparentie : Theorie en praktijk in België*, Kalthout, Biblo, 1992, p. 442.

3. La doctrine *lex fori*

Il peut arriver que le droit étranger ne permette pas de déterminer précisément si la société de personnes dispose ou non de la personnalité juridique⁵³. Tel est le cas lorsque l'administration fiscale se retrouve confrontée à des entités constituées dans des Etats qui utilisent d'autres critères que celui de la personnalité légale.

L'exemple souvent cité par la doctrine est celui de la *General Partnership* (ci-après dénommée "GP") américaine⁵⁴. Le droit des sociétés américain ne prévoit pas expressément si la GP dispose ou non de la personnalité juridique. En effet, cette dernière peut ressembler autant à une "*creature of statute*", qui peut être rapprochée de nos sociétés dotées de la personnalité juridique, qu'à une "*creature of contract*", qui s'apparente à notre société de droit commun⁵⁵ en ce sens qu'elle ne repose pas sur une législation spécifique mais sur le principe de l'autonomie de la volonté.

Dans ce cas, le problème se résout conformément au droit du for⁵⁶. Comme le droit des sociétés étranger ne permet pas de déterminer avec précision si le partenariat possède la personnalité juridique, on recourt au droit belge. Concrètement, on établit en premier lieu « les caractéristiques essentielles nécessaires, en droit belge, d'octroi de la personnalité juridique »⁵⁷. Une fois cette opération effectuée, on compare ces critères⁵⁸ avec les caractéristiques que le droit des sociétés étranger confère au partenariat en question. L'administration belge, suite à cette analyse comparative, constatera la présence ou non de la personnalité juridique et en tirera les conséquences pour l'assujettissement à l'impôt de ce partenariat en Belgique.

⁵³ K. DE HAEN, F. BEARZATTO et M. CHALOT, *op. cit.*, p. 5.

⁵⁴ J.F. AVERY JONES et autres, *op. cit.*, p. 304.

⁵⁵ K. DE HAEN, F. BEARZATTO et M. CHALOT, *op. cit.*, p. 6.

⁵⁶ P. NAVEAU, *op. cit.*, p. 12.

⁵⁷ P. NAVEAU, *op. cit.*, p. 12.

⁵⁸ Ces critères ont été dégagés par la commission de ruling. On peut notamment citer la continuité de l'entité, la gestion centralisée, la responsabilité des associés par rapport aux dettes sociales, la cessibilité des participations, le statut juridique de l'apport et les conditions de création. Pour une analyse plus détaillée de l'ensemble de ces critères voy. D. VAN BORTEL, *op. cit.*, p. 17 et s. ; voy. également l'analyse et les critiques de A. BAX, « De Belgische belastingheffing van buitenlandse partnerships : een imbroglia », *T.R.V.*, 2006, pp. 25-31.

4. L'arrêt *Immopart SA*

Cette doctrine, appelée “*lex fori*”, a été dégagée dans l'arrêt *Immopart SA*⁵⁹ de la Cour d'appel de Bruxelles. Parmi les questions soulevées devant la Cour, l'une d'elles était relative à l'analyse de la personnalité juridique d'une *GP* américaine. La Cour, constatant que la question ne pouvait être résolue sur la seule base des caractéristiques légales d'une *GP* en droit américain (*lex societatis*), a procédé à une analyse basée sur le droit belge (*lex fori*). Au terme d'un examen des caractéristiques d'une *GP* américaine et en les comparant aux caractéristiques essentielles d'une société de droit belge possédant la personnalité juridique, la Cour a conclu à l'absence de la personnalité juridique et par conséquent à la transparence de l'entité à des fins fiscales belges⁶⁰.

B. Une forme juridique comparable – opération *outbound*

En vertu de l'article 227, 2° du CIR 92, sont soumises à l'impôt des non-résidents sociétés (INR/Soc.) d'une part, les sociétés étrangères et, d'autre part, les « associations, établissements ou organismes quelconques sans personnalité juridique qui sont constituées *sous une forme juridique analogue à celle d'une société de droit belge* et qui n'ont pas en Belgique leur siège social, leur principal établissement ou leur siège de direction ou d'administration ».

Cette disposition légale vise l'hypothèse où une société de personnes étrangère perçoit des revenus sur le territoire belge (opération “*inbound*”⁶¹), autrement dit lorsque la Belgique joue le rôle de l'Etat de la source des revenus.

En cas d'opération *inbound*, l'absence de personnalité juridique ne suffit pas à conclure à la transparence fiscale⁶². Il faut encore que le partenariat étranger ne possède pas de “forme juridique comparable” à celles d'une société de droit belge dotée de la personnalité juridique. Ainsi, « les sociétés civiles étrangères et les associations sans personnalité ou forme juridique d'origine étrangère (*partnerships*) ne sont donc pas assujetties à l'INR/Soc. en tant que telles.

⁵⁹ Bruxelles, 30 avril 1998, *A.F.T.*, 1999.

⁶⁰ P. HINNEKENS, « Partnerships : application du rapport de l'OCDE », *Fisco. Int.*, n° 264, p. 1

⁶¹ D. VAN BORTEL, *op. cit.*, p. 19.

⁶² Note de base de page n° 56 citée par M. VAN KEIRSBILCK, « Relief from double taxation », in *The new US-Belgium double tax treaty, a Belgian and EU perspective*, Bruxelles, Larcier, 2009, p. 457.

Il est créé pour elles une transparence fiscale de sorte que les bénéficiaires récoltés en Belgique par ces sociétés ou associations doivent être imposés suivant le régime qui est réservé à chacun des membres »⁶³.

Il est à déplorer que les « conditions auxquelles la forme juridique d'une entité étrangère doit satisfaire pour être comparable à une société belge »⁶⁴ n'aient pas encore été fixées dans un document officiel. En 1991 déjà, P. HINNEKENS soulignait qu'« une publication rapide de la position officielle des autorités fiscales belges à ce sujet serait la bienvenue afin d'assurer la sécurité juridique dans le chef des contribuables concernés »⁶⁵. A l'heure actuelle, nous n'avons pas connaissance d'une telle publication.

Afin de combler ce vide, on recourt parfois aux critères développés par l'administration fiscale dans le cadre de l'ancien article 102 CIR 92⁶⁷ ou à des critères généraux tels que la « gestion centralisée, la responsabilité limitée, la cessibilité des participations, etc. »⁶⁸. Dans tous les cas, la doctrine s'accorde à dire que les critères de comparabilité à prendre en considération concernent le droit des sociétés et non le droit fiscal⁶⁹.

⁶³ *Com.*, CIR/92, 227/35.

⁶⁴ D. VAN BORTEL, *op. cit.*, p. 20.

⁶⁵ Voy. par exemple J.-P. LAGAE, « La réforme de l'impôt des non-résidents », in *Réformes fiscales belges* (1988-1989), De Boeck, Bruxelles, 1992, p. 494.

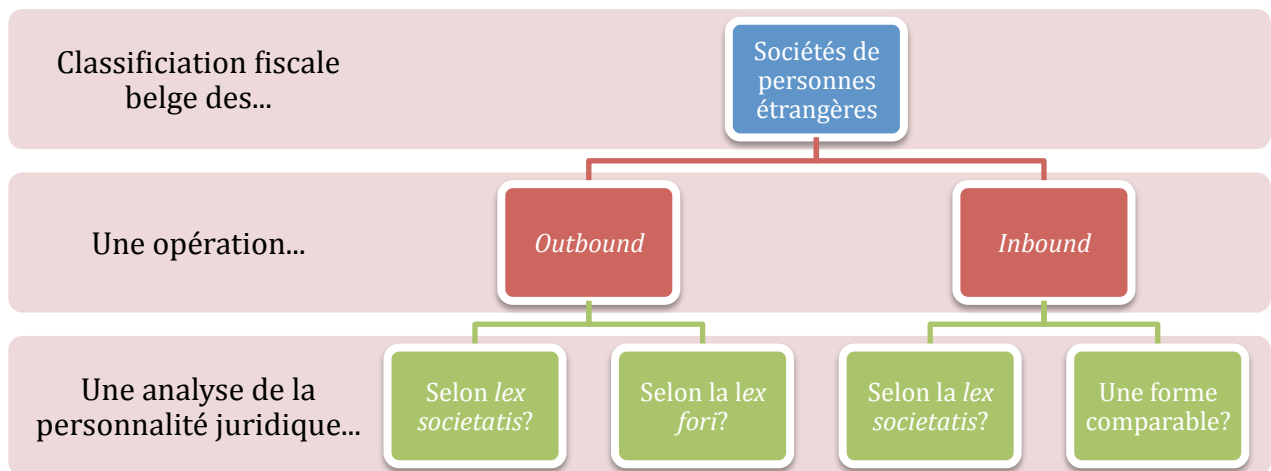
⁶⁶ P. HINNEKENS, *op. cit.*, p. 88.

⁶⁷ A. PIERON, *op. cit.*, p. 59.

⁶⁸ D. VAN BORTEL, *op. cit.*, p. 20.

⁶⁹ D. VAN BORTEL, *op. cit.*, p. 19.

C. Schéma récapitulatif



Section 3. Cas pratique

L'affaire a donné lieu à une décision rendue par le service des décisions anticipées (S.D.A.)⁷⁰ le 23 mai 2006⁷¹. Les faits sont les suivants. Une société belge, en l'espèce une S.P.R.L., détenait une participation dans un *Exempted Limited Partnership* établie dans les îles Caïmans.

L'analyse de la personnalité juridique sur base du droit étranger, c'est-à-dire la législation des îles Caïmans, était difficilement applicable car la législation ne reconnaissait pas clairement la personnalité juridique à ce type d'entité. Conformément à la jurisprudence et la doctrine *lex fori*, le S.D.A. constate, en outre, que l'*Exempted Limited Partnership* ne présente pas de caractéristiques qui pourraient la rapprocher d'une société belge. Dès lors, le S.D.A. tranche dans le sens d'une transparence fiscale.

⁷⁰ Le service des décisions anticipées (SDA) a été créé sur base de la loi du 24 décembre 2002. L'article 20 de cette loi définit la décision anticipée comme « l'acte juridique par lequel le Service public fédéral des Finances détermine conformément aux dispositions en vigueur comment la loi s'appliquera à une situation ou à une opération particulière qui n'a pas encore produit d'effets sur le plan fiscal ». Il s'agit donc de la possibilité d'obtenir une décision formelle préalablement à l'application de la loi fiscale.

⁷¹ Déc. n° 600.164 du 23 mai 2006.

Section 4. Une analyse de droit comparé – la méthode américaine

La méthode de classification mise en place aux Etats-Unis et qui s'applique tant aux entités étrangères qu'aux entités américaines, s'appelle "*the check-the-box regulations*". Celle-ci, introduite en 1997 pour remplacer l'ancienne méthode dite "*Kintner-regulations*"⁷², repose presque exclusivement sur la législation américaine et ne tient par conséquent pas compte des caractéristiques de l'entité dans son droit étranger⁷³.

La méthode est simple : la législation américaine liste un nombre exhaustif de sociétés qui sont automatiquement considérées comme des *corporations* et qui sont donc imposées distinctement à l'impôt des sociétés américains. Pour les autres, le législateur américain laisse le choix au contribuable : celui-ci décide s'il veut être traité en tant que "*corporation*" ou en tant que *partnership*. A défaut, l'entité étrangère sera considérée, aux fins fiscales américaines, comme une *partnership* si elle est constituée par deux personnes minimum dont l'une au moins n'a pas de responsabilité limitée, comme une "*association*" si tous les membres optent pour une responsabilité limitée et comme une entité "*disregarded*" si elle est composée d'un seul partenaire qui n'a pas de responsabilité limitée⁷⁴.

⁷² La *Kintner-regulations* reposait sur un certains nombres de critères qui permettaient de rapprocher l'entité étrangère de la catégorie des "*corporations*" ou des "*partnerships*". S'il résultait de cette analyse que l'entité étrangère ne répondait pas au minimum à deux de ces critères, cette dernière était considérée comme une *partnership* fiscalement transparente (J.F. AVERY JONES et autres, *op. cit.*, p. 306).

⁷³ J.F. AVERY JONES et autres, *op. cit.*, p. 306.

⁷⁴ Circ. n° AAF/97-380, 5 février 2013, (Annexe I), n° 14 et 15 ; P. NAVEAU, *op. cit.*, pp. 7 à 8.

Chapitre II. L'assujettissement à l'impôt sur les revenus des sociétés de personnes

Section 1. La transparence fiscale en droit belge

A. Définition

Le droit fiscal belge ne contient aucune définition de la notion de transparence⁷⁵. Cette absence de définition ne signifie pas pour autant que notre législation ne contienne aucune disposition spécifique relative à un régime de transparence fiscale comme en atteste notamment l'article 29 du CIR 92.

On retrouve néanmoins dans la doctrine différentes définitions qui peuvent nous aider à en dégager les éléments essentiels.

Le Professeur A. HAELTERMAN la définit comme étant « de fiscale behandeling van een inkomensverwerving die *geen rekening houdt* met de aanwezigheid van een juridisch wel relevant intermediatieniveau »⁷⁶. Pour lui, la transparence exige l'intervention d'un intermédiaire juridique entre la source du revenu et son bénéficiaire. Sans cet intermédiaire, la transparence ne pourrait exister⁷⁷. Il souligne également que la transparence fiscale implique généralement trois catégories⁷⁸ d'intervenants à savoir :

- l'Etat de la source du revenu, indiqué par la lettre S ;
- l'Etat de la résidence de l'intermédiaire juridique, indiqué par la lettre E et
- l'Etat de la résidence des associés, indiqué par la lettre P.

Pour le professeur B. PEETERS, une entité transparente est « een entiteit die *zelf niet als een afzonderlijke belastingplichtige* wordt aangemerkt »⁷⁹. Cette définition nous éclaire principalement sur ce qu'elle n'est pas. L'entité transparente n'est pas un sujet fiscal distinct.

⁷⁵ A. HAELTERMAN, *op. cit.*, p. 29 ; P. NAVEAU, *op. cit.*, p. 11.

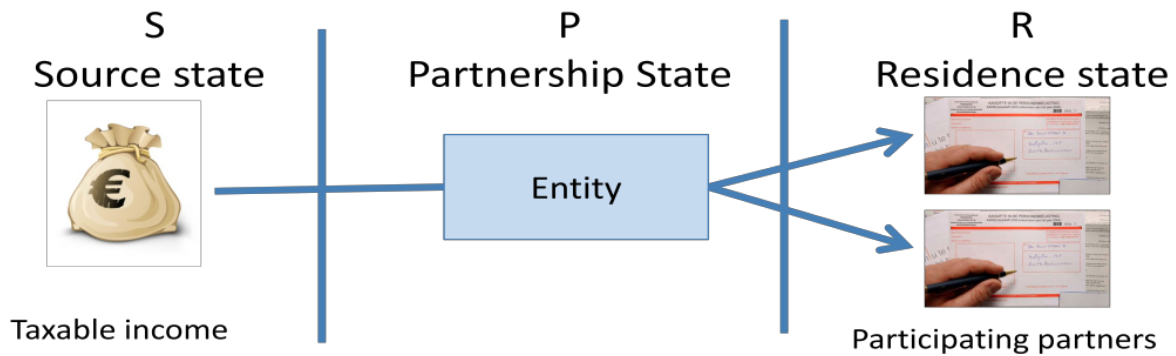
⁷⁶ A. HAELTERMAN, *op. cit.*, p. 42.

⁷⁷ A. HAELTERMAN, *op. cit.*, p. 31.

⁷⁸ Comme le souligne B. PEETERS, « these three states do not necessarily have to differ, but can be the same » (B. PEETERS, *op. cit.*, p. 2.)

⁷⁹ B. PEETERS, *Fiscale transparantie : toerekening van inkomsten. Een onderzoek naar de classificatie van grensoverschrijdende samenwerkingsverbanden*, Bruxelles, Larcier, 2012, p. 13.

Ainsi, l'entité à travers laquelle les associés exercent leur activité ne subit pas de taxation : les revenus générés par l'intermédiaire d'une entité transparente sont directement taxable dans le chef des associés. Il reprend également la distinction tripartite d'A. HAELTERMAN qu'il représente de la manière suivante⁸⁰ :



Enfin, pour P. MINNE et S. DOUENIAS, les entités transparentes « présentent beaucoup de caractéristiques propres aux sociétés mais sont “transparentes” fiscalement : elles ne constituent pas des sujets assujettis en tant que tels à l’impôt des sociétés »⁸¹. Cette définition met l’accent sur la ressemblance et donc la complexité d’établir une ligne de démarcation claire entre une entité transparente et une entité non transparente (la problématique des entités dites “hybrides”, voir *infra*)⁸².

A partir de ces définitions nous pouvons dégager les deux principaux traits d’une entité “transparente” en droit belge, à savoir :

- que l’entité, qui existe juridiquement, est tout simplement ignorée fiscalement (d’où le terme de transparence) et, par conséquent, que
- les revenus réalisés par l’intermédiaire de l’entité sont directement imposés dans le chef de ses participants.⁸³

⁸⁰ B. PEETERS, « General summary » in *Fiscale transparantie : toerekening van inkomsten. Een onderzoek naar de classificatie van grensoverschrijdende samenwerkingsverbanden*, Larcier, 2012, p. 2.

⁸¹ P. MINNE et S. DOUENIAS, *op. cit.*, p. 73.

⁸² K. VAN RAAD, « Reconnaissance de la personnalité fiscale des entreprises étrangères », in *Cahiers de droit fiscal international, Volume 73a*, Deventer, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1988, p. 69.

⁸³ Circ. n° AAF/97-380, 5 février 2013, (Annexe I), point 1 et 2.

B. Les dispositions légales belges relatives à la transparence fiscale

1. L'article 29 du CIR 92

La disposition centrale au sujet de la transparence fiscale figure à l'article 29 du CIR 92⁸⁴. Elle s'exprime comme suit :

« § 1^{er}. Dans les *sociétés civiles ou associations sans personnalité juridique* qui recueillent des bénéfices ou profits, les prélèvements des associés ou membres et leurs parts dans les bénéfices ou profits distribués ou non distribués, sont considérés comme des bénéfices ou profits desdits associés ou membres.

§ 2. Pour l'application du § 1^{er}, sont censées être des associations sans personnalité juridique :

1° les sociétés commerciales irrégulièrement constituées ;

2° les sociétés agricoles, à l'exception de celles qui ont opté pour l'assujettissement à l'impôt des sociétés ; le Roi fixe les conditions auxquelles sont subordonnées l'option et son maintien ;

3° les groupements européens d'intérêt économique ;

4° les groupements d'intérêt économique ;

5° les associations des copropriétaires qui possèdent la personnalité juridique en vertu de l'article 577-5, § 1^{er}, du Code civil ».

⁸⁴ P. MINNE, S. DOUENIAS, *op. cit.*, p. 82.

2. L'article 364 du CIR 92

L'article 364 du CIR 92 précise d'une part la période à laquelle les revenus professionnels sont considérés comme attribués aux associés, et d'autre part la quote-part de chaque associé dans les bénéfices ou profits réalisés par la société⁸⁵. Il s'exprime comme suit :

« Dans les sociétés civiles et les associations sans personnalité juridique, l'ensemble des bénéfices ou des profits est considéré comme attribué aux associés ou membres à la date de clôture des comptes annuels auxquels il se rapporte ou au 31 décembre de l'année, à défaut de comptabilité ; la part des bénéfices ou profits non distribués, considérée comme attribuée à chaque membre, est déterminée conformément aux stipulations du contrat ou de la convention d'association ou, à défaut, par part virile ».

Par conséquent, les bénéfices et les profits sont considérés comme payés aux associés à la date de clôture de l'exercice comptable auxquels ils se rapportent et ce conformément aux stipulations contractuelles ou, à défaut, par part égales⁸⁶.

C. La transparence complète et la transparence incomplète

La distinction entre la transparence complète et la transparence incomplète réside dans le "degré" de transparence de l'intermédiaire juridique.

En cas de transparence complète, « de uiteindelijke genietter geacht wordt rechtstreeks de inkomsten te behalen en op de inkomsten belastbaar is »⁸⁷. Par conséquent, l'associé doit être placé dans une situation fiscale identique à celle qui aurait été la sienne en l'absence de tout intermédiaire juridique⁸⁸. On fait comme si l'intermédiaire n'existait pas⁸⁹.

L'article 29, § 1^{er} du CIR 92 illustre parfaitement cette transparence complète puisqu'il prévoit que les revenus professionnelles (bénéfices ou profits) réalisés par la société de

⁸⁵ T. AFSCHRIFT et M. DAUBE, *Impôt des personnes physiques : Chronique de jurisprudence 2000-2008*, Bruxelles, Larcier, 2009, p. 638.

⁸⁶ T. AFSCHRIFT et M. DAUBE, *op. cit.*, p. 638.

⁸⁷ A. HAELTERMAN, *op. cit.*, p. 53.

⁸⁸ A. HAELTERMAN, *op. cit.*, p. 44.

⁸⁹ K. DE HAEN, F. BEARZATTO et M. CHALOT, *op. cit.*, p. 4 ; P. NAVEAU, *op. cit.*, p. 11.

personnes maintiennent leur qualification dans le chef des associés, même non actifs, « quelque soit la nature de leur mise et de leur participation à l'exploitation ou à l'opération lucrative »⁹⁰.

A contrario, la transparence fiscale incomplète implique que « het tussenniveau geacht wordt de inkomsten te behalen, doch slechts de uiteindelijke genietter erop belastbaar is »⁹¹. Dans une hypothèse de transparence incomplète, on prend en considération l'intermédiaire juridique dès lors que ce dernier est considéré comme la source des revenus. Les revenus ne sont pas directement imputés aux bénéficiaires mais transitent via l'intermédiaire de telle sorte qu'il faut également tenir compte de la relation contractuelle qui lie l'intermédiaire et le bénéficiaire effectif des revenus⁹².

D. Les entités fiscalement transparentes en droit belge

1. Le droit commun

En premier lieu, l'on retrouve les sociétés régulièrement constituées pour lesquelles le droit des sociétés ne permet pas qu'elles revêtent la personnalité juridique. L'article 2, §1^{er} du C. Soc. envisage ces trois formes de sociétés n'ayant pas la personnalité légale : la société de droit commun, la société momentanée et la société interne.

2. L'article 29, § 2 du CIR 92 – la fiction légale

i. Champ d'application

Le législateur énumère ensuite une liste de sociétés ou d'associations qui possèdent la personnalité juridique mais pour qui le CIR 92 considère expressément qu'elles n'acquièrent pas de personnalité distincte à des fins fiscales⁹³. Il s'agit d'une fiction légale créée par le législateur belge. Comme le souligne D. VAN BORTEL, il n'existe à ce jour aucune disposition

⁹⁰ P. HINNEKENS, *op. cit.*, p. 91.

⁹¹ A. HAELTERMAN, *op. cit.*, p. 54.

⁹² K. DE HAEN, F. BEARZATTO et M. CHALOT, *op. cit.*, p. 4 ; P. NAVEAU, *op. cit.*, p. 11.

⁹³ P. HINNEKENS, « Taxation of Partnerships in Belgium : an Imbroglia ? », *BIT*, 2008, p. 353.

légale dérogatoire prévoyant qu'une entité soit considérée comme possédant la personnalité juridique à des fins fiscales alors que cet attribut ne lui serait pas reconnu en vertu du droit des sociétés⁹⁴.

En vertu de cet article, « sont censées être des associations sans personnalité juridique :

- les sociétés commerciales irrégulièrement constituées⁹⁵ ;
- les sociétés agricoles, à l'exception de celles qui ont opté pour l'assujettissement à l'impôt des sociétés ; la Roi fixe les conditions auxquelles sont subordonnées l'option et son maintien⁹⁶ ;
- les groupements européens d'intérêt économique ;
- les groupements d'intérêt économique ;
- les associations des copropriétaires qui possède la personnalité juridique en vertu de l'article 577-5, § 1^{er}, du Code civil ».

ii. Le cas de la société agricole et du groupement européen d'intérêt économique

Le régime de la société agricole⁹⁷ a ceci de particulier que le législateur a laissé le choix aux associés d'opter ou non pour la personnalité juridique. Dans l'hypothèse où ils n'optent pas pour la personnalité juridique, la société agricole est considérée comme une entité transparente à des fins fiscales et les bénéfices sont taxés dans le chef de ses associés à l'impôt des personnes physiques⁹⁸.

Le groupement européen d'intérêt économique quant à lui a été introduit en Belgique en 1989⁹⁹ à la suite d'un règlement¹⁰⁰ pris au sein de la Communauté européenne. Celui-ci laissait une totale liberté quant à la question de l'attribution de la personnalité juridique au

⁹⁴ D. VAN BORTEL, *op. cit.*, p. 15.

⁹⁵ L'exclusion des "sociétés commerciales irrégulièrement constituées" n'a plus de pertinence aujourd'hui depuis l'abolition de la théorie jurisprudentielle dite "des cadres légaux obligatoires". Pour plus de développement à ce sujet, voy. Y. DE CORDT, C. DELFORGE, T. LEONARD et Y. POULLET, *op. cit.*, pp. 146 et 148.

⁹⁶ Les conditions sont fixées aux articles 12 à 16 AR/CIR 92

⁹⁷ Régi par les articles 839 à 873 du Code des sociétés.

⁹⁸ Article 12 de l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus de 1992.

⁹⁹ Loi du 12 juillet 1989 portant diverses mesures d'application du Règlement (CEE) n° 2137/85 du Conseil du 25 juillet 1985 relatif à l'institution d'un groupement européen d'intérêt économique.

¹⁰⁰ Règlement (CEE) n° 2137/85 du Conseil relatif à l'institution d'un groupement européen d'intérêt économique (GEIE), 25 juillet 1985

GEIE mais imposait aux Etats membres un régime de transparence fiscale¹⁰¹¹⁰². La Belgique, ayant opté pour la personnalité légale, a donc prévu une disposition expresse reconnaissant la transparence fiscale du GEIE (l'article 29, § 2, CIR 92).

3. Les sociétés de personnes étrangères

Avant 1989¹⁰³, le législateur fiscal belge ne reconnaissait pas la transparence fiscale des sociétés sans personnalité juridique étrangères, c'est-à-dire celles qui n'ont pas leurs sièges de direction ou d'administration en Belgique¹⁰⁴.

Une première étape fut franchie en 1973¹⁰⁵ lorsque le champ d'application de l'article 29, § 1^{er} du CIR 92 a été étendu aux sociétés sans personnalité juridique qui ne disposent pas en Belgique de leur principal établissement¹⁰⁶. Depuis, le commentaire du CIR 92 dispose en effet que « le régime prévu à l'article 29, § 1^{er}, CIR 92 est également applicable aux habitants du Royaume qui sont des associés ou membres de sociétés ou d'associations sans personnalité juridique, ayant leur siège de direction ou d'administration à l'étranger »¹⁰⁷.

Cependant, cet élargissement se limitait à l'imposition des seuls associés résidents belges d'une société étrangère sans personnalité juridique qui percevaient des revenus de sources étrangères. Il ne s'agissait donc pas d'une reconnaissance globale de la transparence fiscale des entités étrangères, et l'administration fiscale continuait à les taxer à l'impôt des non-résidents sociétés pour leurs revenus d'origine belge.

Depuis la réforme législative de 1989 relative à l'impôt des non-résidents¹⁰⁸, les sociétés étrangères qui ne disposent pas de la personnalité juridique ou une forme juridique analogue à celle d'une société de droit belge ne sont plus soumises à l'INR/Soc. pour leurs revenus de

¹⁰¹ J. MALHERBE, Y. DE CORDT, P. LAMBRECHT et P. MALHERBE, *op. cit.*, p. 1204.

¹⁰² L'Allemagne et l'Italie par exemple, ne reconnaissent pas la personnalité légale au GEIE (voy. J.F. AVERY JONES et autres, *op. cit.*, p. 297).

¹⁰³ Loi du 22 décembre 1989, *M.B.*, 22 décembre 1989.

¹⁰⁴ J. KIRKPATRICK, « Examen de jurisprudence – Les impôts sur les revenus et les sociétés », *R.C.J.B.*, 1988, p. 627.

¹⁰⁵ Article 6 de la loi du 25 juin 1973, *M.B.*, 6 juillet 1973.

¹⁰⁶ P. MINNE et S. DOUENIAS, *op. cit.*, p. 83.

¹⁰⁷ *Com. CIR/92*, n° 29/3

¹⁰⁸ P. HINNEKENS, « International tax problems of partnerships – Belgium report », in *Cahiers de droit fiscal international*, Volume 80a, 1995, p. 88.

source belge. Ce principe est confirmé implicitement par l'article 229, § 3 du CIR 92 qui prévoit que l'associé non-résident dans une société étrangère sans personnalité juridique qui perçoit des revenus de source belge, est censé disposer en Belgique d'un établissement stable, ou y exercer personnellement lesdites activités.

Section 2. L'imposition des revenus des sociétés de personnes¹⁰⁹

A. Les principes généraux

1. Les sociétés de personnes non-professionnelles¹¹⁰

i. La société de droit commun

En Belgique, les sociétés de personnes non-professionnelles couvrent principalement le champ des sociétés de droit commun. Ces sociétés sont souvent sollicitées par des parents qui désirent transmettre une partie ou l'entièreté de leur patrimoine mobilier¹¹¹ (objet d'art, portefeuille titres, etc.) à leurs enfants tout en conservant la mainmise sur la gestion et les revenus du patrimoine cédé.

La création d'une société de droit commun permet également d'éviter, par le biais d'une donation faiblement taxée, le paiement de droit de succession excessifs qui amènent parfois des héritiers à devoir se séparer de certains biens afin d'apurer ces droits¹¹².

¹⁰⁹ En annexe, vous trouverez un exemplaire de déclaration fiscale. Il est intéressant de constater que celle-ci contient des codes (lignes 18 aux cadres XVII et XVIII) expressément consacré aux revenus et frais d'association de fait.

¹¹⁰ Par sociétés de personnes "non-professionnelles", on entend celles qui ne réalisent pas des bénéfices ou des profits au sens des articles 24 et 27 CIR 92. Nous nous limitons à l'étude du traitement fiscal de la société de droit commun

¹¹¹ Les avantages de recourir à la société de droit commun concernent principalement l'apport de biens mobiliers. En effet, l'apport de biens immobiliers nécessite le paiement de droit d'enregistrement lors de la constitution et de la liquidation de celle-ci.

¹¹² A. CULOT et B. HUTS, *op. cit.*, p. 237.

Enfin, à l'instar des sociétés internes et des sociétés momentanées, la société de droit commun se distingue par son caractère peu formaliste et la facilité qu'offrent sa constitution et sa gestion.

ii. Application du droit commun

Conformément au principe suivant lequel le droit fiscal suit le droit commun sauf dérogation expresse, les implications fiscales d'une société de personnes non-professionnelles non dotée de la personnalité juridique s'analyse par rapport d'une part, aux règles prévues par le droit des sociétés et, d'autre part, aux stipulations contractuelles¹¹³.

Exemple¹¹⁴. Louise et Raphaël décident de créer une société de droit commun en vue de la gestion commune de plusieurs immeubles et de leurs mises en location¹¹⁵. A cette fin, ils font chacun l'apport de la propriété juridique d'un immeuble. Quelles conséquences en découleraient ?

Premièrement, la société n'étant pas dotée de la personnalité juridique, elle ne dispose pas de patrimoine propre. En effet, juridiquement, les biens ne lui appartiennent pas et sont « affectés par les associés à l'activité collectivement exercée »¹¹⁶. Il se crée alors une indivision volontaire (propriété collective) laquelle n'est pas soumise aux règles du Code civil puisque celles-ci ne s'appliquent qu'en cas d'indivision involontaire (succession par exemple).

Deuxièmement, l'absence de personnalité juridique implique que les revenus réalisés par la société soient directement attribués aux associés et ce, selon la répartition prévue par le contrat (principe de la transparence fiscale).

Enfin, pour autant que Louise et Raphaël disposent d'un droit réel sur les immeubles (article 11 CIR 92), les revenus immobiliers provenant de la location (article 7, 2^o, a, CIR 92) maintiennent leurs qualification dans leur chef. En revanche, la situation serait différente si Louise ne fait plus l'apport de la propriété juridique d'un immeuble mais uniquement d'une certaine somme d'argent et que l'apport de Raphaël se limite à un droit de jouissance et non

¹¹³ P. HINNEKENS, *op. cit.*, p. 90.

¹¹⁴ Nous nous sommes inspirés des exemples utilisés par P. HINNEKENS dans son rapport de l'IFA sur les sociétés de personnes (P. HINNEKENS, *op. cit.*, p. 90).

¹¹⁵ Nous prenons l'exemple d'un apport de biens immobiliers à des fins d'illustration mais comme nous l'avons déjà souligné, ce type d'apport n'est pas recommandé car il suppose le paiement de droit d'enregistrement de 12,5 %.

¹¹⁶ Y. DE CORDT, C. DELFORGE, T. LEONARD et Y. POULLET, *op. cit.*, p. 192.

un transfert de propriété d'un immeuble. Dans ce cas, les revenus réalisés par la société seront qualifiés de revenus immobiliers dans le chef de Raphaël, seul propriétaire du bien immobilier (article 11 du CIR 92) et de revenus mobiliers dans le chef de Louise puisqu'il s'agit, dans son chef, de revenus provenant "d'avoirs mobiliers" et plus spécialement de revenus d'intérêts visés à l'article 17, § 1^{er}, 2^o du CIR 92. Par ailleurs, Louise ne pourrait percevoir des revenus immobiliers provenant de la location dès lors que Raphaël n'a pas transféré la propriété du bien immeuble à la collectivité de telle sorte qu'il n'entre pas dans le patrimoine collectif des associés¹¹⁷.

iii. La répartition des revenus et des pertes

La plupart des dispositions légales du C. Soc. relatives aux sociétés sans personnalité juridique sont supplétives et la liberté contractuelle (1134 du Code civil) retrouve en quelque sorte sa place d'honneur¹¹⁸. Néanmoins, il en existe une à laquelle les parties ne peuvent déroger car elle revêt un caractère d'ordre public¹¹⁹. C'est ce qu'on appelle l'interdiction des clauses dites "léonines" prévue à l'article 32 du C. Soc.

Conformément à l'article 30, al. 1^{er} du C. Soc., « lorsque l'acte de société ne détermine point la part de chaque associé dans les bénéfices ou pertes, la part de chacun est en proportion de sa mise dans le fonds de la société ». Cette disposition doit être lue conjointement avec l'article 32 du C. Soc. qui interdit les clauses léonines, c'est-à-dire une « convention qui donnerait à l'un des associés la totalité des bénéfices » ou qui « affranchirait de toute contribution aux pertes, les sommes ou effets mis dans le fonds de la société par un ou plusieurs des associés ».

Par conséquent, les parties sont libres de déterminer les modalités de répartition des revenus et des pertes sous réserve de l'interdiction des clauses léonines. En l'absence de stipulations contractuelles expresse dans le contrat, la répartition se fait proportionnellement à la mise de chacun.

¹¹⁷ A. CULOT et B. HUTS, *op. cit.*, p. 242.

¹¹⁸ A. CULOT et B. HUTS, *op. cit.*, p. 242.

¹¹⁹ Y. DE CORDT, C. DELFORGE, T. LEONARD et Y. POULLET, *op. cit.*, p. 198 ; J.-P. BOURS et P. HERMANT, « Les principes généraux du droit des sociétés » in *Traité pratique de droit commercial*, t. 4, E. Story-Scientia, 1998, p. 32.

2. Les sociétés de personnes professionnelles

i. La fiction fiscale

Lorsque l'activité exercée par la société de personnes génère des revenus professionnels, c'est-à-dire des bénéfices ou des profits au sens des articles 24 et 27 du CIR 92, l'article 29, § 1^{er} du CIR 92 déroge aux règles de droit commun décrites ci-dessus et organise une fiction fiscale en vertu de laquelle ces revenus maintiennent leur qualification dans le chef des associés, et ce peu importe le rôle et la nature des mises de chacun des associés¹²⁰.

Exemple. Plusieurs personnes s'associent dans le but d'exercer en commun une activité commerciale au sein d'une société interne. Comme nous l'avons rappelé dans la première partie, la principale caractéristique de cette société est qu'il existe deux types d'associés : d'une part, l'associé gérant qui administre seul la société et, d'autre part, les associés occultes qui restent en retrait et qui ne peuvent poser aucun acte de gestion. En vertu de la fiction fiscale mise en place par l'article 29, § 1^{er} du CIR 92 les associés occultes ("associés passifs") recueilleront des revenus professionnels alors même que, par définition, ils n'exercent aucune activité.

La problématique du maintien de la qualification des revenus professionnels dans le chef d'un associé passif d'une société interne a été pendant longtemps débattue en doctrine¹²¹ et en jurisprudence¹²², à la suite de deux arrêts consacrés au traitement fiscal et au caractère imposable dans le chef de l'associé passif d'une plus-value immobilière réalisée par l'associé gérant d'une association en participation¹²³.

L'ambiguïté du traitement fiscal des associés passifs résultait du fait qu'avant la loi du 20 novembre 1962¹²⁴, le régime applicable reposait sur les principes généraux et notamment sur l'article 14, § 1^{er}, 3^o, a) qui prévoyait que les revenus mobiliers comprenaient les « *capitaux investis* dans toutes affaires commerciales, industrielles ou agricoles, exploitées autrement que

¹²⁰ D. VAN BORTEL, *op. cit.*, p. 19.

¹²¹ Voy. par exemple L. DENYS, « Fiscale kwalificatie van inkomsten uit verenigingen in het Belgisch internationaal fiscaal recht », in *Liber Amicorum E. Krings*, Bruxelles, E. Story-Scientia, 1991, p. 961.

¹²² Cass., 19 février 1976, *J.D.F.*, 1979, p. 83 ; Cass., 3 juin 1976, *Pas.*, 1976, I, p. 1056 et s.

¹²³ Les deux arrêts sus mentionnés concernaient la question de savoir quel était le régime fiscal d'une plus-value immobilière recueillie par un associé occulte en cas d'indemnité d'expropriation.

¹²⁴ Loi du 20 novembre 1962 portant réforme des impôts sur les revenus, *M.B.*, 1 décembre 1962.

par les sociétés (par actions), et à l'exclusion des capitaux engagés soit par les exploitants eux-mêmes dans leurs affaires personnelles, soit par les *associés actifs* dans les sociétés de personnes »¹²⁵.

Le législateur entretenait donc une distinction entre les revenus des associés actifs (revenus professionnels) et ceux des associés passifs (revenus mobiliers) dans une association en participation. Puisqu'ils n'exerçaient aucune activité professionnelle et ne pouvaient partant recueillir des revenus professionnels, c'est-à-dire des revenus qui « proviennent d'activités de toute nature » (article 23, §1^{er} du CIR 92), on rangeait les revenus des associés non actifs dans la catégorie des revenus mobiliers¹²⁶.

Depuis la réforme fiscale de 1962, cette distinction a été supprimée et, en 1989, lors d'une question parlementaire posée au Ministre des finances de l'époque, P. MAYSTADT, celui-ci mit un terme aux discussions en affirmant qu'« aucune distinction ne doit être faite entre les associés actifs et passifs » d'une société interne¹²⁷.

Enfin, il est important d'insister sur le fait que la fiction mise en place par l'article 29, § 1^{er} du CIR 92 ne s'applique uniquement que lorsque (1) la société réalise des *bénéfices ou des profits*, (2) les revenus aient été *réalisés par la société de personnes* et enfin (3) qu'ils soient attribués aux associés *en leur qualité de participant*¹²⁸. Ainsi, les revenus perçus par un associé qui aurait conclu en plus d'un contrat d'association, un contrat de prêt d'une somme d'argent avec un autre associé, ne remplit pas la troisième condition (“en leur qualité de participant”) et le revenu sera qualifié dans son chef de revenu mobilier d'intérêts et non de revenu professionnel pour autant qu'il s'agisse d'une personne physique intervenant personnellement¹²⁹.

¹²⁵ J. KIRKPATRICK, « Examen de jurisprudence – Les impôts sur les revenus et les sociétés », *R.C.J.B.*, 1988, p. 628.

¹²⁶ J. KIRKPATRICK et M. VAN DER HAEGEN, « La société en participation ayant pour objet la mise en valeur et la vente de terrains : propriété des apports et régime fiscal des bénéfices », *R.C.J.B.*, 1978, p. 192.

¹²⁷ Q. et R., Sénat, 1988-1989, 20 juin 1989, p. 1840 (n° 224) note cité par P. HINNEKENS, *op. cit.*, p. 92.

¹²⁸ P. HINNEKENS, *op. cit.*, p. 92.

¹²⁹ P. HINNEKENS, *op. cit.*, p. 92.

ii. La répartition des revenus

Conformément à l'article 364 du CIR 92, les revenus sont réputés être attribués aux associés par parts égales à moins que la convention de partenariat ne prévoit le contraire ce qui, comme le souligne P. HINNEKENS, est souvent le cas¹³⁰. En outre, l'associé est imposé sur sa part dans les revenus annuels de la société de personnes, et ce, selon l'impôt qui lui est propre¹³¹. Ainsi, le participant est soumis à l'impôt des personnes physiques, à l'impôt des sociétés, à l'impôt des personnes morales ou à l'impôt des non-résidents selon que l'associé est une personne physique, une société, une autre personne morale ou un non-résident¹³².

iii. La déductibilité des pertes et la disposition anti-abus

La fiction fiscale de l'article 29, § 1^{er} du CIR 92 s'applique également aux pertes¹³³ encourues par la société de personnes de telle sorte que ces pertes sont déductibles des bénéfices ou des profits réalisés par les associés dans le cadre d'une autre activité générant des revenus professionnels. En effet, en vertu de l'article 23, § 2, 2^o du CIR 92, « les pertes professionnelles éprouvées pendant la période imposable, en raison d'une activité professionnelle quelconque, sont déduites des revenus des autres activités professionnelles ».

Cette disposition a donné lieu à de nombreux abus. Des personnes créaient une société dans le seul but de déduire de leurs autres activités lucratives les pertes subies dans la société et ainsi diminuer leurs charges fiscales. Depuis 1990, le législateur a introduit l'article 80 du CIR 92 qui limite la déductibilité des pertes professionnelles encourues par un associé d'une société sans personnalité juridique aux pertes qui « résultent d'une activité professionnelle de *même nature* ou que ces associés ou membres établissent que les pertes professionnelle résultent d'opérations qui répondent à des besoins légitimes de caractère financier ou économique ». La déductibilité est donc a présent limitée aux revenus résultant « d'une activité professionnelle de même nature »¹³⁴.

¹³⁰ P. HINNEKENS, « Taxation of Partnerships in Belgium : an Imbroglia ? », *BIT*, 2008, p. 354.

¹³¹ P. MINNE, S. DOUENIAS, *op. cit.*, p. 80 ; R. SPITTAELS, *op. cit.*, p. 118.

¹³² J. KIRKPATRICK et M. VAN DER HAEGEN, *op. cit.*, p. 184

¹³³ Il faut se rappeler l'interdiction des clauses léonines de l'article 32 du Code des sociétés. Celui-ci stipule que « La convention qui donnerait à l'un des associés la totalité des bénéfices, est nulle. Il en est de même de la stipulation qui affranchirait de toute contribution aux pertes, les sommes ou effets mis dans le fonds de la société par un ou plusieurs des associés ».

¹³⁴ D. DARTE, N. HONHON et L. VAN ACKER, *L'impôt des personnes physiques*, Anthémis, Limal, 2011, p. 494.

B. Les sociétés de personnes belges

1. Traitement du revenu de source étrangère

Lorsque la société de personnes perçoit des revenus de source étrangère autres que des bénéfices ou des profits, chaque associé sera imposé sur sa part dans les revenus réalisés à l'étranger conformément aux stipulations contractuelles et les règles décrites ci-dessus s'appliquent.

Lorsqu'une société de personnes exerce une activité professionnelle à l'étranger, soit qu'elle y possède un établissement stable soit qu'un associé y exerce une activité lucrative (profession libérale), chaque associé résident belge, personnes physiques ou sociétés, est censé y disposer selon le cas, d'un établissement stable ou y exercer personnellement l'activité lucrative en vertu de l'article 229, § 3 du CIR 92. Pour autant que les revenus étrangers ont été imposés dans l'Etat de la source, l'article 156, 2° du CIR 92 prévoit que chaque associé pourra obtenir une réduction d'impôt¹³⁵.

En outre, dans l'hypothèse où la société de personnes, dans le cadre de son activité professionnelle, perçoit des revenus de capitaux ou de biens mobiliers, autres que des dividendes, investis à l'étranger et qui y ont été imposés, ces revenus maintiennent leur caractère de revenus professionnels dans le chef des associés belges et l'article 285 du CIR 92 prévoit qu'une quotité forfaitaire de l'impôt étranger sera imputé sur l'impôt belge. Lorsque l'associé de la société de personnes est une société, celle-ci pourra, le cas échéant, obtenir la déduction pour revenus définitivement taxés prévue à l'article 202 du CIR 92 pour les dividendes de source étrangère. Enfin, l'associé pourra également déduire les pertes étrangères éventuelles sous réserve de la disposition de l'article 80 CIR 92.

¹³⁵ Par hypothèse, on considère que le chantier se situe dans un pays avec lequel la Belgique n'a pas signé de conventions préventives de la double imposition.

Exemple¹³⁶. Plusieurs sociétés concluent entre elles une association momentanée dans le but de réaliser un chantier de construction en dehors de la Belgique¹³⁷. Dans ce cas, chaque associé y disposera, en application de l'article 229, § 1^{er}, 8^o du CIR 92 d'un établissement stable pour autant que la durée du chantier « dépasse une période non interrompue de 30 jours ». En principe, chaque associé sera imposé à l'étranger sur les bénéfices recueillis par l'intermédiaire de l'établissement stable. Dans l'affirmative, l'administration fiscale belge appliquera la disposition de l'article 156, 2^o du CIR 92 et réduira « de moitié la partie de l'impôt qui correspond proportionnellement aux revenus professionnels qui ont été réalisés et imposés à l'étranger ».

2. La situation de l'associé non-résident

Avant d'envisager cette hypothèse, il nous semble opportun d'évoquer le principe de la territorialité de l'impôt.

i. La territorialité de l'impôt

En matière fiscale¹³⁸, la souveraineté peut être définie comme « la réunion, pour un même impôt ou ensemble d'impôts, d'une compétence fiscale et d'un pouvoir fiscal »¹³⁹. Il s'agit du droit pour chaque Etat d'organiser et de lever l'impôt comme il l'entend.

Toutefois, comme le souligne A. PIERON, « la souveraineté fiscale d'un Etat s'arrête [en effet] là où débute celle d'un autre Etat (...) »¹⁴⁰. Le principe de souveraineté fiscale doit donc être compris en lien avec son corollaire, le principe de territorialité : les Etats délimitent l'exercice

¹³⁶ Les bénéfices réalisés par l'intermédiaire d'un établissement stable sont imposés à l'endroit où se situe cet établissement. L'article 229, § 1^{er}, CIR 92 le définit comme « toute installation fixe par l'intermédiaire de laquelle une entreprise étrangère exerce tout ou partie de son activité professionnelle ».

¹³⁷ R. SPITTAELS, *op. cit.*, p. 131.

¹³⁸ Il est à noter que « contrairement aux présupposés les plus courants, et malgré ce qu'une expression employant le mot « souveraineté » peut maladroitement faire croire, la « souveraineté fiscale » ne désigne pas la souveraineté appliquée au droit fiscal et ne correspond pas davantage à ce que signifierait l'accolement du nom « souveraineté » et de l'adjectif « fiscal » » (A. MAITROT DE LA MOTTE, « Contrôle fiscal et souveraineté fiscale », *Gestion et Finances Publiques*, décembre 2011, p. 905). Sur la notion de souveraineté fiscale et les distinctions avec la souveraineté politique, voy. les études de L. CARTOU, *Droit fiscal international et européen*, Dalloz, 1981, p. 14-15 ainsi que G. TIXIER ET G. GEST, *Droit fiscal international*, Presses Universitaires de France, collec. « Droit fondamental », 2^e édition, 1990, p. 16.

¹³⁹ A. MAITROT DE LA MOTTE, *op. cit.*, p. 905.

¹⁴⁰ A. PIERON, *L'impôt des non-résidents*, Larcier, Bruxelles, 2^e édition, 2010, p. 43.

de leur souveraineté fiscale à leur propre territoire¹⁴¹. Afin de légitimer l'enrôlement de l'impôt, le principe de souveraineté fiscale suppose donc qu'une condition matérielle soit remplie¹⁴² : un facteur de rattachement (*nexus*) territorial.

De son côté, la Belgique applique simultanément deux facteurs de rattachement.

D'une part, un critère *ratione personae* en vertu duquel le lien requis se trouve être la personne percevant le revenu. Une fois acquise la qualité de résident belge, la personne physique ou morale, est taxée sur l'ensemble de ses revenus, qu'ils soient d'origines belges ou étrangères. Il s'agit du principe de taxation mondiale¹⁴³.

D'autre part, un critère *ratione materiae* en vertu duquel le lien requis se trouve être la source belge du revenu. Par conséquent, les sociétés étrangères ou les personnes physiques n'ayant pas leur domicile fiscal en Belgique, ne sont imposables que sur certains revenus limitativement énumérés par le code à savoir ceux qui présentent un lien suffisamment étroit avec la Belgique¹⁴⁴. L'élément clé ici n'est plus la résidence belge mais l'origine belge des revenus. Il s'agit du principe de taxation territoriale.

ii. L'article 229, § 3 du CIR 92

Il ressort de ce qui précède que l'associé non-résident n'est redevable de l'impôt belge que dans la mesure où les revenus présentent un lien suffisant avec le territoire belge. En ce qui concerne les bénéfices et les profits, l'article 228, 3° et 4° du CIR 92 impose l'intervention d'un établissement stable ou l'exercice de l'activité en Belgique.

L'article 229, § 3 du CIR 92 règle cette question puisqu'il stipule que « chaque associé ou membre [*i.e.* "non-résidents"] dans une société civile ou association sans personnalité juridique qui a son siège social, son principal établissement ou son siège de direction ou d'administration en Belgique ou dont les revenus sont produits ou recueillis en Belgique au

¹⁴¹ E.-J. NAVEZ, « Le traitement fiscal du transfert de résidence face à la liberté d'établissement des sociétés en droit de l'UE – De Daily Mail à National Grid Indus : évolution, révolution et au-delà ? », *Cahier de droit européen*, Bruylant, 2011, p. 616.

¹⁴² A. PIERON, *op. cit.*, p. 44.

¹⁴³ E. SCHOONVLIET, « Unilateral and treaty measures in Belgium for the avoidance of double taxation », *IBFD*, 2008, p. 430.

¹⁴⁴ G. JORION, *Le non-résident ou la société étrangère face à l'impôt belge*, Bruxelles, Larcier, 2006, p. 27 ; A. PIERON, *op. cit.*, p. 45.

sens de l'article 228, § 2, 3° ou 4°, est censé, selon le cas, disposer d'un établissement belge pour l'application de l'article 228, § 2, 3°, ou exercer personnellement des activités en Belgique pour l'application de l'article 228, § 2, 4° ».

iii. L'imposition de l'associé non-résident

S'il s'agit d'une société professionnelle, l'associé non-résident est imposé sur sa part dans les bénéfices ou les profits pour autant que ceux-ci puissent être attribués à l'établissement stable belge ou qu'ils proviennent d'une occupation lucrative exercée en Belgique. *A contrario*, lorsque les bénéfices ou les profits ont été réalisés en dehors du territoire belge, les associés non-résidents ne sont pas imposés en Belgique sur leur part dans ces revenus de source étrangère¹⁴⁵ mais seront censés disposer dans chacun des pays où la société belge exerce une activité professionnelle soit d'un établissement stable soit y exercer personnellement l'activité¹⁴⁶.

L'imposition de l'associé non-résident d'une société non-professionnelle dépend de la nature du bien apporté par lui à la société. Si la société de personnes réalise des revenus immobiliers provenant d'un bien immeuble situé à l'étranger, le lien de rattachement avec la Belgique sera difficilement satisfait. Par contre, si l'apport consiste en une mise à la disposition d'un autre associé d'une certaine somme d'argent en vue de la rénovation par ce dernier de l'immeuble sis à l'étranger, l'imposition de ce revenu mobilier dépendra de la localisation de la résidence de l'associé bénéficiaire de cette somme conformément à l'article 228, § 2, 2° du CIR 92¹⁴⁷.

¹⁴⁵ P. HINNEKENS, *op. cit.* p. 98.

¹⁴⁶ P. HINNEKENS, *op. cit.* p. 97.

¹⁴⁷ P. HINNEKENS, *op. cit.* p. 98.

C. Les sociétés de personnes étrangères

1. Traitement du revenu de source belge

Depuis 1989, le législateur fiscal belge reconnaît la transparence fiscale des sociétés de personnes étrangères¹⁴⁸. Par conséquent, ce sont les associés étrangers eux-mêmes qui sont soumis à l'imposition sur les revenus de source belge pour autant que la société ne possède pas la personnalité juridique en droit étranger ou une forme juridique analogue à celle d'une société belge, c'est-à-dire une société dotée de la personnalité légale (article 227, 2° du CIR 92)¹⁴⁹.

Par ailleurs, la fiction fiscale de l'article 29, § 1^{er} du CIR 92 s'applique aux sociétés de personnes étrangères dans la mesure où elles exercent des activités génératrices de bénéfices ou de profits. Ainsi, conformément à l'article 229, § 3 du CIR 92, « chaque associé ou membre dans une société civile ou une association sans personnalité juridique (...) dont les revenus sont produits ou recueillis en Belgique au sens de l'article 228, § 2, 3° (bénéfices) ou 4° (profits), est censé, selon le cas, *disposer d'un établissement belge* ou *exercer personnellement des activités en Belgique* ».

2. L'associé résident belge d'une société étrangère

En principe, l'associé résident belge participant dans une société professionnelle étrangère qui n'a pas la personnalité juridique ou une forme juridique analogue est imposé en Belgique sur sa part dans les bénéfices réalisés par l'intermédiaire de l'établissement stable belge.

En ce qui concerne les sociétés de personnes non-professionnelles, les règles exposées ci-dessus concernant l'imposition des sociétés de personnes belges s'appliquent *mutatis mutandis* aux associés belges d'une société étrangère. Néanmoins, l'intervention d'une société étrangère peut présenter certaines particularités qui méritent d'être soulignées.

¹⁴⁸ J. KIRKPATRICK, « Examen de jurisprudence (1983 à 1990) – Les impôts sur les revenus et les sociétés », *R.C.J.B.*, 2001, p. 342.

¹⁴⁹ P. HINNEKENS, *op. cit.*, p. 99.

Exemple. Une société étrangère non-professionnelle perçoit des revenus immobiliers depuis des biens sis en Belgique. Cette société est composée de deux associés : un étranger et un belge. Ce dernier ne détient aucun droit réel sur l'immeuble car, conformément aux stipulations contractuelles, sa participation se limite à une mise de fonds en contrepartie d'un certain pourcentage des revenus générés par le patrimoine immobilier. Dans son chef, du point de vue fiscal belge, les revenus ne seront pas qualifiés de revenus immobiliers de source belge mais bien de revenus mobiliers (intérêt) de source étrangère¹⁵⁰. Ainsi, bien que la source du revenu trouve son origine en Belgique, l'associé résident belge, parce qu'il ne détient aucun droit réel sur cet immeuble, est considéré percevoir des revenus mobiliers ; lesquels trouvent leur origine dans la somme d'argent transférée à la société étrangère.

¹⁵⁰ P. HINNEKENS, *op. cit.*, p. 102.

Partie III. La situation des sociétés de personnes dans les conventions préventives de la double imposition

Chapitre I. Les conventions fiscales – Aperçu général

Section 1. Origine et objectif

Le principe de taxation mondiale permet à l'Etat de résidence d'un contribuable d'imposer l'ensemble de ses revenus, y compris ceux d'origine étrangère. Le principe de territorialité permet quant à lui à l'Etat de la source d'imposer les revenus perçus sur son territoire par des non-résidents. L'application simultanée de ces deux principes peut aboutir à une double imposition, juridique ou économique¹⁵¹.

La double imposition juridique implique que « deux Etats soumettent à un impôt sur le revenu un même contribuable pour une même matière imposable et pour des périodes identiques »¹⁵² tandis que la double imposition économique consiste en ce qu'un même revenu soit imposé deux fois dans le chef de deux contribuables différents.

L'objectif principal¹⁵³ des conventions préventives de la double imposition (ci-après "CPDI") est « de régler uniformément les problème qui se posent le plus couramment dans le domaine de la double imposition juridique internationale »¹⁵⁴. Plus globalement, cet objectif s'inscrit dans une volonté toujours plus grande de supprimer les barrières aux échanges internationaux entre les Etats¹⁵⁵.

¹⁵¹ Circulaire n° AAF/2004/0053 (AAF 5/2004), 16 janvier 2004.

¹⁵² Introduction au commentaire général belge des conventions préventives de la double imposition en matière d'impôts sur les revenus et sur la fortune, p. 6. Disponible sur <http://www.fisconet.be>

¹⁵³ Les conventions préventives de la double imposition poursuivent d'autres objectifs comme la lutte contre l'évasion et la fraude fiscale, l'échange d'informations entre les différentes autorités fiscales des Etats (article 26 convention-modèle) ou encore l'interdiction de la discrimination fiscale entre Etats (article 24 de la convention-modèle).

¹⁵⁴ Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, OCDE, Paris, 2010, p. 7.

¹⁵⁵ *Ibid.*, p. 7.

Section 2. Le modèle OCDE

Plusieurs solutions permettent d'atténuer les risques liés à la double imposition juridique. L'une d'elles consistent à adopter des dispositions nationales visant à éviter cette double imposition¹⁵⁶. Ces mesures sont essentielles lorsqu'un résident belge perçoit des revenus qui trouvent leur source dans un Etat avec qui la Belgique n'a pas signé de CPDI¹⁵⁷. A côté de ces mesures unilatérales, les Etats peuvent conclure entre eux des accords internationaux qui primerait sur leur droit national¹⁵⁸ et les obligerait dès leur ratification.

Le premier modèle de convention préventive de la double imposition concernant le revenu et la fortune a été élaboré en 1963 sous l'égide de l'OCDE¹⁵⁹. Depuis lors, ce modèle est périodiquement mise à jour pour tenir compte de l'évolution de la fiscalité internationale. Le modèle actuellement en vigueur (ci-après « convention-modèle ») date du 22 juillet 2010.

Depuis 2007, la Belgique dispose, à l'instar des Etats-Unis, de son propre modèle¹⁶⁰. Celui-ci, largement inspiré du modèle proposé par l'OCDE, sert de base pour les discussions futures entre la Belgique et ses partenaires désireux d'entamer des négociations. A l'heure actuelle, il existe environ 100 CPDI en vigueur entre la Belgique et d'autres Etats. Parmi celles-ci, nous nous intéresserons plus spécialement à la CPDI conclue entre la Belgique et les États-Unis. L'intérêt pour nous d'étudier cette convention réside dans les nouvelles dispositions spécifiques qui y ont été introduites et principalement celles relatives aux entités transparentes¹⁶¹.

¹⁵⁶ Voy. par exemple l'article 156 CIR 92 qui prévoit une réduction d'impôt en cas de revenus d'origine étrangère ou encore l'article 285 CIR 92 qui organise un régime d'imputation d'une quotité forfaitaire d'impôt étranger sur l'impôt belge dû.

¹⁵⁷ E. SCHOONVLIET, *op. cit.*, p. 430.

¹⁵⁸ En Belgique, la primauté du droit international sur le droit interne a été consacrée par l'arrêt "Le Ski" de la Cour de cassation du 27 mai 1981.

¹⁵⁹ Modèle de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune, OCDE, Paris, 1963.

¹⁶⁰ Modèle de convention tendant à éviter la double imposition et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune modifié en juin 2010.

¹⁶¹ A. SMEETS et S. CLAES, « CPDI belgo-américaine », *Fisco. Int.*, n° 340, p. 4.

Section 3. Caractéristiques des conventions fiscales

A. Un traité...

Comme nous l'avons déjà indiqué, les CPDI sont des traités, autrement dit des « accords de volonté par lesquels deux ou plusieurs Etats entendent créer, modifier ou supprimer un rapport juridique »¹⁶².

Les CPDI étant des traités, elles sont soumises au droit international public et plus particulièrement à la Convention de Vienne sur le droit des traités¹⁶³. Une fois ratifié, le traité oblige les Etats contractants et crée des droits et obligations dans le chef des contribuables et de l'administration fiscale pour autant que ces dispositions soient directement applicables¹⁶⁴.

Il est important de souligner que le principe de primauté du droit international sur le droit interne n'est pas appliqué de manière uniforme dans tous les Etats. Tel est le cas par exemple aux Etats-Unis où la "*Supremacy Clause*" prévoit que « treaties and federal statutes are on equal footing »¹⁶⁵.

B. ...qui répartit le pouvoir d'imposition

La particularité des conventions fiscales consiste en ce que les Etats acceptent, librement, de renoncer à une partie de leur compétence fiscale souveraine. La méthode utilisée repose sur une répartition du pouvoir d'imposition entre l'Etat de résidence du bénéficiaire des revenus et l'Etat de la source des revenus¹⁶⁶.

¹⁶² J. VERHOEVEN, *Droit international public*, coll. Précis de la Faculté de Droit de l'Université catholique de Louvain, Bruxelles, Larcier, 2000, p. 367.

¹⁶³ Convention de Vienne sur le droit des traités signée à Vienne le 23 mai 1969.

¹⁶⁴ « Une disposition conventionnelle est directement applicable lorsque cette disposition reflète clairement l'intention des Etats contractants qu'une règle s'applique non seulement aux Etats mais aussi aux personnes physiques et morales sans que des mesures complémentaires soient nécessaires ; et que cette disposition est rédigée de manière suffisamment claire, précise et complète pour pouvoir être appliquée en tant que telle sans que des mesures complémentaires soient nécessaires » (Circulaire n° AAF/2004/0053 (AAF 5/2004), 16 janvier 2004, p. 5).

¹⁶⁵ D. M. BENSON et L. RAMPEN, « The impact of US domestic law on the application of the treaty », in *The new US-Belgium double tax treaty, a Belgian and EU perspective*, Bruxelles, Larcier, 2009, p. 9.

¹⁶⁶ J. KIRKPATRICK, D. GARABEDIAN, *op. cit.*, p. 427.

Par conséquent, les CPDI ne font que répartir la compétence fiscale entre deux ou plusieurs Etats mais ne créent pas l'impôt¹⁶⁷. Ainsi, lorsqu'en vertu des dispositions d'une convention signée avec un autre Etat, la Belgique se voit reconnaître le pouvoir d'imposer les plus-values sur actions (article 13, § 5 de la convention-modèle) réalisées par un résident belge personne physique, à l'étranger, ces plus-values ne seront imposables en droit fiscal belge que dans la mesure où elles n'ont pas été réalisées dans le cadre de la gestion normale d'un patrimoine privé conformément au droit fiscal belge (article 90, 9° du CIR 92).

C. ...entre l'Etat de la source et l'Etat de résidence

Le système des conventions fiscales « tient essentiellement à la mise en œuvre d'un mécanisme précis dans lequel chacun des deux Etats contractants se voit attribuer un rôle spécifique »¹⁶⁸. Les règles conventionnelles répartissent le pouvoir d'imposition entre l'Etat de la source des revenus et l'Etat de résidence du bénéficiaire de ces revenus. Le rôle attribué à chacun d'eux dépend d'une convention fiscale à l'autre et de la nature du revenu en cause.

Prenons l'exemple de revenus tirés de biens immobiliers. La convention signée avec les Etats-Unis prévoit, conformément aux dispositions de la convention-modèle¹⁶⁹, que ces revenus sont imposés dans l'Etat contractant où se situe l'immeuble, c'est-à-dire dans l'Etat de la source¹⁷⁰. Dans ce cas, l'Etat de la résidence doit, en principe, supprimer la double imposition selon la méthode de l'exemption ou de l'imputation. Dans la convention belgo-américaine et, de manière générale¹⁷¹, la Belgique élimine la double imposition en recourant à la méthode de

¹⁶⁷ J. KIRKPATRICK, D. GARABEDIAN, *op. cit.*, p. 437 ; E. TRAVERSA, *Droit fiscal général*, Louvain-La-Neuve, 2011-2012, p. 49.

¹⁶⁸ H. TORRIONE, « Application des conventions fiscales aux sociétés de personnes. Une approche « systémique » », in *Droit fiscal international de la Suisse – Situation actuelle et perspectives*, Berne, éd. Staempfli, 2005, p. 231.

¹⁶⁹ Circ. n° AAF/97-380, 5 février 2013, n° 86.

¹⁷⁰ Voy. l'article 6 de la Convention entre le gouvernement du Royaume de Belgique et le Gouvernement des Etats-Unis d'Amérique tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu signée à Bruxelles le 27 novembre 2006.

¹⁷¹ L'article 22 du modèle belge prévoit : a) « Lorsqu'un résident de la Belgique reçoit des revenus, autres que des dividendes, des intérêts ou des redevances, ou possède des éléments de fortune qui sont imposés en...conformément aux dispositions de la présente Convention, la Belgique exempte de l'impôt ces revenus ou ces éléments de fortune, mais si ce résident est une personne physique, la Belgique n'exempte de l'impôt ces revenus que dans la mesure où ils sont effectivement imposés en ...». Le point c) confirme la réserve de progressivité : « Lorsque, conformément à une disposition quelconque de la Convention, les revenus reçus ou la fortune possédée par un résident de la Belgique sont exemptés de l'impôt en Belgique, la Belgique peut néanmoins, pour calculer le montant de l'impôt sur le reste du revenu ou de la fortune de ce résident, appliquer le même taux que si les revenus ou les éléments de fortune en question n'avaient pas été exemptés ».

l'exemption avec réserve de progressivité (article 22 de la convention belgo-américaine), c'est-à-dire qu'elle tient compte, pour l'impôt belge, des revenus ayant été exemptés d'impôt en Belgique¹⁷².

Chapitre II. Les difficultés d'application des conventions fiscales aux sociétés de personnes

Section 1. Les conflits de qualification

En vertu de leur souveraineté fiscale, les Etats déterminent librement leurs propres règles fiscales, lesquelles s'appuient le plus souvent sur des concepts qui appartiennent à d'autre branche du droit¹⁷³. Dans la pratique de la fiscalité internationale, il n'est donc pas rare de se retrouver confronté à des conflits de qualification, conséquence directe et inéluctable de la diversité existante dans les différents ordres juridiques nationaux.

Lorsque l'on étudie les règles applicables dans un contexte purement interne, c'est-à-dire en l'absence d'élément d'extranéité, aucune difficulté particulière n'apparaît¹⁷⁴. Tel est le cas lorsqu'une entité entreprend des activités exclusivement dans l'Etat dans lequel elle a été constituée et que ses membres résident dans le même Etat. Les problèmes surgissent dès l'instant où plusieurs systèmes juridiques se juxtaposent et plus spécialement lorsqu'un Etat doit faire face, pour l'application de ses propres règles fiscales, à des entités qui ont été constituées selon une législation étrangère et qui bien souvent ne correspondent pas à ses propres standards.

L'étude des sociétés de personnes exerçant des activités transfrontalières fait naître de nombreuses difficultés notamment parce qu'elles sont traitées de manière parfois fort différentes selon les législations. Comme le souligne P. NAVEAU, la particularité de ce type de structure est qu'elle est taxée « différemment en fonction de sa classification »¹⁷⁵. La doctrine utilise généralement le terme d' « entités hybrides » pour qualifier ces « entités qui se voient

¹⁷² J. KIRKPATRICK, D. GARABEDIAN, *op. cit.*, p. 433.

¹⁷³ § 2 rapport-OCDE.

¹⁷⁴ K. VAN RAAD, *op. cit.*, p. 70.

¹⁷⁵ P. NAVEAU, *op. cit.*, p. 7.

appliquer le régime de la transparence fiscale dans un pays alors qu'elle sont considérés comme opaques dans un autre »¹⁷⁶.

Les conflits de qualification relatifs aux sociétés de personnes peuvent être de deux ordres :

- a. En premier lieu, lorsqu'une même entité est qualifiée différemment dans l'Etat de constitution et dans l'Etat de la source des revenus. On parle alors d'un conflit de "qualification subjective". Ces conflits interviennent principalement lorsque l'Etat de la source est tenu de se prononcer sur le caractère éligible ou non de la personne qui demande à bénéficier des avantages conventionnels¹⁷⁷.
- b. A cette première difficulté peut s'en ajouter une autre relative à la différence de traitement entre les Etats quant à la nature du revenu en cause. On parle de conflit de "qualification objective". Ces conflits apparaissent le plus souvent lorsque l'Etat de résidence est tenu d'éliminer « la double imposition résiduelle »¹⁷⁸.

Section 2. L'accessibilité des sociétés de personnes aux conventions fiscales

A. Les dispositions légales applicables

Les premiers articles de la convention-modèle de l'OCDE concernent respectivement le champ d'application personnel, matériel et territorial de la convention. Ces articles, relatifs à l'applicabilité de la convention fiscale, sont d'une importance fondamentale puisqu'à défaut de se retrouver dans une des situations réglées par la CPDI, celle-ci ne s'appliquera pas et le contribuable désireux de l'invoquer ne pourra bénéficier des avantages conventionnels avec tous les risques de double imposition que cela comporte.

La problématique de l'accès aux conventions fiscales en ce qui concerne les sociétés de personnes trouve sa source dans l'applicabilité des conventions quant aux personnes¹⁷⁹.

¹⁷⁶ Rapport de l'OCDE sur les dispositifs hybrides, mars 2012, p. 7.

¹⁷⁷ H. TORRIONE, *op. cit.*, p. 257.

¹⁷⁸ *Ibid.*, p. 257.

¹⁷⁹ L. HINNEKENS, « Statut et méthode d'interprétation des conventions internationales préventives de la double imposition (II), *R.G.F.*, 12 décembre 1986, p. 232.

L'article 1^{er} de la convention-modèle prévoit que celle-ci « ne s'applique qu'aux *personnes* qui sont des résidents *d'un Etat contractant* ou des deux Etats contractants ». Le terme personne renvoi aux personnes physiques, aux sociétés et aux autres groupements de personnes (article 3 de la convention-modèle) tandis que le résident d'un Etat contractant indique « toute personne qui, en vertu de la législation de cet Etat, est assujéti à l'impôt dans cet Etat, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue » (article 4 de la convention-modèle).

Pour bénéficier d'une convention fiscale, le contribuable doit donc démontrer¹⁸⁰, d'une part, qu'il est une personne au sens de la convention et, d'autre part, qu'il est un résident en vertu de son droit national, ce qui implique qu'il soit effectivement soumis à l'impôt dans son Etat de résidence.

La première condition ne pose pas de réel problème¹⁸¹. En effet, tout le monde s'accorde pour dire que les sociétés de personnes constituent des personnes au sens de la convention. L'article 3, § 1^{er}, a) de la convention belgo-américaine prévoit expressément que le terme personne comprend « les personnes physiques, les successions, les trusts, *les sociétés de personnes (partnerships)*, les sociétés et tous autres groupements de personnes ». En revanche, la condition relative à l'assujettissement, érige un véritable mur pour les entités qui ne sont pas soumises en tant que telles à l'impôt dans leur Etat de résidence et en particulier pour les sociétés de personnes fiscalement transparentes.

¹⁸⁰ La charge de la preuve incombe au contribuable (voy. « Introduction au commentaire général belge des conventions préventives de la double imposition en matière d'impôts sur les revenus et sur la fortune », p. 14).

¹⁸¹ B. PEETERS, « Rapport de l'OCDE sur les partenariats », *Fisco. Int.*, n° 193, p. 9.

B. Les solutions proposées par les différents rapports internationaux

1. Le rapport de l'IFA de 1995¹⁸²

L'*International Fiscal Association*¹⁸³ (IFA) a été parmi les premières organisations internationales à s'être intéressée à la problématique de la taxation des sociétés de personnes dans un contexte international. En 1995, elle y consacra son congrès annuel dont le sujet était : « *International income tax problems in partnerships* ».

Dans les prochaines lignes, nous analyserons le rapport belge¹⁸⁴ rédigé par P. HINNEKENS en se concentrant sur la partie relative à l'application des conventions fiscales.

P. HINNEKENS commence par indiquer que les sociétés de personnes, bien qu'étant des "personnes" au sens des conventions préventives de la double imposition, ne peuvent s'en prévaloir car elles ne sont pas des "résidents d'un Etat contractant" puisqu'elles ne sont pas assujetties en tant que telle à l'impôt¹⁸⁵.

Le rapporteur précise néanmoins que les associés d'un partenariat étranger réalisant des revenus sur le territoire belge pourront, dans la mesure où la Belgique reconnaît la transparence fiscale, se prévaloir de la convention conclue entre leur Etat de résidence et la Belgique.

Enfin, il souligne certains aménagements conventionnels spécifiques contenus dans quelques conventions fiscales signées par la Belgique avec l'Allemagne, la Suisse, le Luxembourg et les Pays-Bas. Dans les conventions conclues avec ces pays, la Belgique autorise certaines

¹⁸² International Fiscal Association, *Cahiers de droit fiscal international, Volume 80a. International income tax problems of partnerships*, Deventer, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1995.

¹⁸³ L'*International Fiscal Association* a été créée en 1938. Il s'agit d'une organisation internationale non gouvernementale dont l'objet est l'étude de la fiscalité internationale et comparée. Elle représente aujourd'hui 102 pays et organise chaque année des congrès internationaux avec un thème spécifique de fiscalité internationale.

¹⁸⁴ P. HINNEKENS, « International tax problems of Partnerships », in *Cahiers de droit fiscal international, Volume 80a*, 1995, p. 87-112.

¹⁸⁵ B. PEETERS, « Le rapport belge de l'IFA 1995 consacré aux "partenariats" », *Fisco. Int.*, n° 139, p. 3.

sociétés de personnes¹⁸⁶, ayant leur siège de direction dans l'Etat cocontractant, à se prévaloir de la convention conclue entre la Belgique et cet Etat.

2. Le rapport de l'OCDE sur les sociétés de personnes¹⁸⁷

i. La position de l'OCDE

En 1999, l'Organisation de coopération et de développement économiques s'est également penchée sur les difficultés fiscales que posent les partenariats. Le Comité des Affaires fiscales a été chargé de rendre un rapport sur la question particulière de l'application, aux sociétés de personnes, du Modèle de convention fiscale de l'OCDE (ci-après "rapport-OCDE").

Sur la question de savoir si les partenariats sont des "personnes" au sens de la convention-modèle, l'OCDE confirme le rapport de P. HINNEKENS. Afin d'ôter le doute sur cette question, un nouveau commentaire de l'article 3 de la convention-modèle a été rédigé comme suit : « les sociétés de personnes sont *aussi considérées comme des "personnes"* soit parce qu'elles entrent dans la définition de "société" soit, à défaut, parce qu'elles constituent d'autres groupements de personnes »¹⁸⁸.

Sur la condition d'assujettissement à l'impôt, le Comité maintient la position traditionnelle. Les partenariats, s'ils ne sont pas soumis à l'impôt dans l'Etat dans lequel ils ont été constitués, ne peuvent être considérés comme des résidents d'un Etat contractant. Tel est le cas d'une société de personnes traitée de manière fiscalement transparente dans son Etat de résidence. Sur ce point le rapport est univoque : « lorsque la société de personnes est considérée comme transparente sur le plan fiscal, elle n'est pas "assujettie à l'impôt" dans cet Etat »¹⁸⁹.

¹⁸⁶ Il s'agit notamment des sociétés en commandite simple et des sociétés en nom collectif de droit allemand, néerlandais, luxembourgeois et suisse.

¹⁸⁷ OECD, *Issues in international taxation. N. 6 : The application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*, Paris, OECD, 1999.

¹⁸⁸ Commentaires sur l'article 3 de la convention-modèle (point 2).

¹⁸⁹ § 35 rapport-OCDE.

Par ailleurs, le Comité n'exclut pas que des dispositions aménageant le régime des sociétés de personnes soient intégrées dans des conventions fiscales spécifiques. En effet, les Etats restent libres dans la rédaction de leur convention¹⁹⁰.

Enfin, il précise la notion d'assujettissement à l'impôt. Selon lui, la seule question à se poser est de savoir « si le montant de l'impôt dû sur le revenu de la société est établi en fonction des caractéristiques personnelle des associés »¹⁹¹. Si tel est le cas, le partenariat n'est pas considéré comme assujetti à l'impôt et ne peut se prévaloir des bénéfices de la convention. Toutefois et comme l'avais pressenti P. HINNEKENS¹⁹², ceci n'exclut pas que les associés d'une société de personnes puissent se prévaloir des avantages de la convention entre leur Etat de résidence et l'Etat de la source des revenus « dans la mesure où ils sont assujettis à l'impôt dans ces Etats sur leur part du revenu de la société »¹⁹³.

ii. Les recommandations de l'OCDE en ce qui concerne l'Etat de la source

La question de l'accessibilité aux avantages conventionnels des sociétés de personnes est intimement liée aux "conflits d'attribution"¹⁹⁴ du revenu résultant des différences de classification et de traitement qui affectent les sociétés de personnes¹⁹⁵ respectivement dans l'Etat de la source et dans l'Etat de résidence. La situation suivante peut se présenter : l'Etat de la source considère, en vertu de sa législation interne, une société de personnes comme fiscalement transparente et donc inéligible aux avantages conventionnels¹⁹⁶ alors que, de son côté, l'Etat de la résidence de la société de personnes la considère comme un contribuable distinct assujetti à l'impôt et donc éligible aux avantages conventionnels.

Pour le professeur TORRIONE, les recommandations de l'OCDE préconiseraient, dans cette hypothèse, une nouvelle étape préalable. Selon lui, « il s'agit d'approcher les conventions fiscales en portant son attention non pas directement sur la répartition du *droit d'imposer*

¹⁹⁰ § 47 rapport-OCDE

¹⁹¹ § 40 rapport-OCDE.

¹⁹² P. HINNEKENS, *op. cit.*, p. 104 ; B. PEETERS, *op. cit.*, p. 3.

¹⁹³ § 47 rapport-OCDE.

¹⁹⁴ Ce terme n'apparaît pas dans le rapport-OCDE mais est utilisé par le professeur H. TORRIONE pour définir la problématique de l'application des conventions fiscales dans l'Etat de la source des revenus.

¹⁹⁵ H. TORRIONE, *op. cit.*, p. 245.

¹⁹⁶ Comme l'a indiqué le rapport-OCDE, il est encore possible dans ce cas d'appliquer la convention fiscale conclue entre l'Etat de la source et l'Etat de résidence des associés pour autant que ceux-ci soient assujettis à l'impôt dans leur Etat de résidence.

entre l'Etat de la résidence du contribuable et l'Etat de la source du revenu, mais sur une éventuelle répartition préalable entre Etats du *droit de qualifier* chacun selon sa législation et pratique interne, les institutions et les actes qui forment l'infrastructure du système fiscal »¹⁹⁷.

Par conséquent, l'Etat sur le territoire duquel les revenus ont été recueillis serait obligé, lorsqu'il apprécie la condition d'assujettissement dans le chef d'une société de personnes, de respecter la qualification qui en est faite par la législation de l'Etat de résidence.

Le rapport-OCDE converge dans ce sens puisqu'il affirme que « la structure de la convention comporte un *principe implicite* selon lequel l'Etat de la source, pour appliquer la convention à des sociétés de personnes, devrait prendre en compte, au titre du contexte factuel dans lequel la convention doit être appliquée, le traitement réservé à un élément de revenu perçu sur son territoire *par l'Etat du contribuable qui demande à bénéficier* de la convention conclue par l'Etat dont il est le résident »¹⁹⁸.

En conclusion, l'Etat de la source est tenu de s'aligner sur les règles fiscales en vigueur dans l'Etat du contribuable qui demande le bénéfice de la convention.

- Lorsque c'est la société elle-même qui demande à bénéficier des avantages conventionnels, la qualification faite par l'Etat de résidence de la société s'impose à l'Etat de la source :
 - Soit l'Etat de résidence de la société considère celle-ci comme une entité distincte : cette qualification s'impose à l'Etat de la source et la société est éligible aux avantages conventionnels ;
 - Soit l'Etat de résidence de la société considère celle-ci comme une entité transparente : cette qualification s'impose à l'Etat de la source et seuls les associés sont éligibles aux avantages conventionnels

- Lorsque c'est l'associé lui-même qui demande à bénéficier des avantages conventionnels, la qualification faite par l'Etat de résidence des associés s'impose à l'Etat de la source :

¹⁹⁷ H. TORRIONE, *op. cit.*, p. 229.

¹⁹⁸ § 53 rapport-OCDE.

- Soit l'Etat de résidence des associés considère ceux-ci comme des résident : cette qualification s'impose à l'Etat de la source et les associés pourront bénéficier des avantages conventionnels ;
- Soit l'Etat de résidence des associés ne les considère pas comme les bénéficiaires des revenus : cette qualification s'impose à l'Etat de la source et seule la société de personnes est éligible aux avantages conventionnels.

Section 3. L'élimination de la double imposition par l'Etat de résidence

A. Les dispositions légales applicables

L'article 23 de la convention-modèle prévoit que « lorsqu'un résident d'un Etat contractant reçoit des revenus ou possède de la fortune qui, conformément aux dispositions de la présente convention, sont imposables dans l'autre Etat contractant, le premier exempté de l'impôt ces revenus ou ces fortunes, sous réserve des dispositions des paragraphes 2 et 3 ».

Comme nous l'avons indiqué *supra*, le système mis en place par les conventions fiscales s'articule autour de deux étapes. Dans la première, le rôle principal est joué par l'Etat de la source. En règle générale, celui-ci dispose du droit d'imposer les revenus qui ont été produits sur son territoire sauf à considérer que ce droit revient exclusivement à l'Etat de résidence¹⁹⁹. La deuxième étape est jouée par l'Etat de la résidence. Celui-ci, en vertu de l'article 23 de la convention-modèle, est tenu de supprimer la double imposition éventuelle. Il existe donc un lien très étroit entre d'une part, la qualification du revenu en cause retenue par l'Etat de la source et d'autre part, l'élimination de la double imposition par l'Etat de la résidence.

Lorsqu'il se trouve confronté à l'interprétation²⁰⁰ d'un terme utilisé dans la convention, l'Etat est tenu, sauf si le contexte exige une interprétation différente, de se conformer à la définition

¹⁹⁹ En ce qui concerne les dividendes, voy. l'article 10 de la convention-modèle qui prévoit, en principe, un droit exclusif d'imposition par l'Etat de la résidence du bénéficiaire.

²⁰⁰ Les commentaires sur les articles de la convention-modèle constituent également un moyen d'interprétation au service des Etats. Lorsque ceux-ci se retrouvent confrontés à un différend sur l'interprétation et l'application d'une convention, il n'est pas rare qu'ils recourent à ces commentaires qui ont une importance non négligeable dans la mesure où ceux-ci ont été élaborés et acceptés par les représentants des différents pays membre de l'OCDE. Il n'en reste pas moins que ces commentaires ne revêtent aucun caractère contraignant et que les Etats

donnée dans la convention elle-même (article 3, § 1 de la convention-modèle). Dans l'hypothèse où le terme à interpréter n'est pas défini expressément dans la convention, l'article 3, § 2 précise qu'il faut lui donner le sens qui lui est consacré en droit interne « sauf si le contexte exige une interprétation différente [...] ».

B. Les recommandations de l'OCDE en ce qui concerne l'Etat de résidence

Si l'on s'en tient à l'expression « conformément aux dispositions de la présente convention » utilisée dans la convention-modèle, on arrive à la conclusion que la qualification du revenu en cause faite par l'Etat de la source est déterminante lorsque l'Etat de résidence devra, dans un second temps, éliminer la double imposition puisque celui-ci devra qualifier le revenu tel qu'il a été appliqué dans l'Etat de la source. Comme le souligne TORRIONE, « la ligne de partage qui fixe jusqu'où l'Etat de la source peut imposer [...], est en même temps la limite à laquelle s'arrête les obligations de l'Etat de la résidence en matière d'élimination de la double imposition »²⁰¹. Il s'agit en quelque sorte des deux faces d'une même pièce.

Suite à une analyse systémique du fonctionnement des conventions préventives de la double imposition, le comité fiscal de l'OCDE arrive à la conclusion que « la manière dont l'État de résidence qualifie un élément de revenu pour l'application de la convention *n'a aucune incidence sur la façon dont cet élément de revenu est imposé par l'État de la source* ainsi que sur la personne entre les mains de laquelle cet élément de revenu est imposé par ce dernier État »²⁰².

L'application de ce principe peut aboutir, lorsque le revenu en cause ne fait pas l'objet d'une définition spécifique dans la convention, à ce que l'interprétation qui en est faite dans la législation interne de l'Etat de la source s'impose à l'Etat de résidence. Selon nous, il s'agit là d'une atteinte au principe de souveraineté fiscale des Etats, laquelle se justifie certainement au regard des objectifs défendus par les conventions fiscales. Néanmoins, cette opinion n'est pas partagée par tous comme nous allons le voir dans la section suivante.

ne s'obligent au respect de la seule convention signée entre eux, elle seule ayant force obligatoire (Introduction au commentaire général des conventions préventives de la double imposition en matière d'impôts sur les revenus et sur la fortune, p. 12).

²⁰¹ H. TORRIONE, *op. cit.*, p. 257.

²⁰² § 103 rapport-OCDE

Section 4. Mise en pratique des recommandations de l'OCDE

A. L'arrêt "*Prince de Ligne bis*"²⁰³ de la Cour d'appel de Bruxelles²⁰⁴

Il s'agissait en l'espèce d'associés résidents belges qui détenaient des participations dans une SCI française. La question soulevée devant la Cour d'appel concernait « la qualification et le caractère imposable en droit fiscal belge »²⁰⁵ des revenus distribués par la SCI aux résidents belges²⁰⁶, revenus qui avaient déjà fait l'objet d'une imposition en France au titre de revenus immobiliers.

Conformément à la doctrine *lex societatis*, la Cour reconnaît la personnalité juridique de la SCI en droit des sociétés français²⁰⁷. Elle considère dès lors que cette distribution doit être qualifiée de dividende au sens de l'article 18, 1° du CIR 92 et rejette la transparence, ou plus exactement la translucidité, de la SCI en droit fiscal français.

Il convient de remarquer que contrairement à l'arrêt *Prince de Ligne* de 1974, les revenus ont, dans le cas d'espèce, été effectivement distribués aux résidents belges de telle sorte qu'ils tombent bien sous le régime d'imposition des dividendes sous l'angle fiscal belge. En effet, le CIR 92 définit la notion de dividende comme étant « tous les avantages *attribués* par une société aux actions, parts et parts bénéficiaires, quelle que soit leur dénomination, obtenus à quelque titre et sous quelque forme que ce soit ».

La Cour arrive à la conclusion que les revenus distribués par la SCI aux résidents belges sont des dividendes imposables en Belgique conformément à l'article 15, § 1^{er} de la CPDI conclue entre la Belgique et la France²⁰⁸. Elle approuve ainsi le point de vue de l'administration fiscale belge²⁰⁹.

²⁰³ P. HINNEKENS, « Nouvel arrêt consacré à une "société civile immobilière" française : confrontation aux évolutions dans le droit international », *Fisco. Int.* n° 236, p. 9. ; P. HINNEKENS, « Bénéfices distribués par une SCI française : exonération en Belgique », *Fisco. Int.*, n° 252, p. 1 ; L. DE BROE et M. DE LA SERNA, « Sociétés civiles transparentes françaises et la territorialité du droit fiscal belge », *R.G.F.*, 2005, 16.

²⁰⁴ Bruxelles, 7 novembre 2002.

²⁰⁵ L. DE BROE et M. DE LA SERNA, *op. cit.*, p. 16.

²⁰⁶ *Ibid.*, p. 16.

²⁰⁷ Article 1842 du Code civil français.

²⁰⁸ Convention entre la Belgique et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproques en matière d'impôts sur les revenus signée à Bruxelles le 10 mars 1974. L'article 15, § 1^{er} prévoit en effet que « les dividendes ayant leur source dans un État contractant (la

Cet arrêt illustre avec éloquence les risques liés aux conflits de « qualification objective ». En effet, si l'on s'en tient au raisonnement défendu par la Cour d'appel, les requérants subissent une double imposition juridique : à titre de revenus immobiliers en France d'abord, à titre de revenus mobiliers en Belgique enfin.

B. L'arrêt de la Cour de cassation du 2 décembre 2004²¹⁰

L'arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles a fait l'objet d'un pourvoi en cassation. Comme nous aurons l'occasion de le mettre en évidence, la Cour de cassation n'a pas suivi le raisonnement défendu par la Cour d'appel de Bruxelles et a conclu à la violation de plusieurs dispositions légales contenues dans la CPDI franco-belge et du principe général de primauté du droit international conventionnel sur les dispositions internes²¹¹.

Parmi les griefs soulevés devant la Cour, les requérants font valoir une violation des articles 3, §§ 1^{er} et 2 et 15, §§ 1^{er} et 5 de la CPDI franco-belge.

La Cour commence par préciser que, conformément à l'article 15, § 5 de la convention franco-belge, le terme « dividende » doit s'apprécier sous l'angle de la législation fiscale « de l'Etat dont la société distributrice est un résident ». Or, la Cour d'appel de Bruxelles avait, à juste titre, relevé qu'en droit fiscal français, les SCI subissent un régime de transparence fiscale de telle sorte que les revenus qu'elles distribuent sont qualifiés de revenus immobiliers dans le chef de ses associés. Par conséquent, cette qualification s'imposait à la Cour d'appel et « celle-ci doit en tirer les conséquences qui s'imposent à la lecture de la convention »²¹².

« En décidant que les revenus perçus de la SCI [...] par les demandeurs sont des dividendes imposables en Belgique, alors qu'elle admet, par ailleurs, que la SCI [...] 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

France) qui sont payés à un résident de l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État (la Belgique) ».

²⁰⁹ A. VAN DE VIJVER et M. VAN ZANDWEGHE, « What's going on in... Belgium distributions by french société civile immobilière tax exempt in Belgium », *European taxation*, 2005, p. 209.

²¹⁰ Cass., 2 décembre 2004.

²¹¹ L. DE BROE et M. DE LA SERNA, *op. cit.*, p. 16.

²¹² L. DE BROE et M. DE LA SERNA, *op. cit.*, p. 17.

revenus fonciers par la législation fiscale française, l'arrêt attaqué viole l'article 15, §§ 1er et 5, de la Convention précitée du 10 mars 1964 »²¹³.

La Cour de cassation considère que la Cour d'appel a également violé l'article 3 relatif à la répartition du pouvoir d'imposition des revenus immobiliers de la CPDI franco-belge. Le raisonnement de la Cour est clair :

*« Après avoir admis que les revenus perçus de la SCI [...] 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, §§ 1er 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 »*²¹⁴.

On peut donc raisonnablement conclure que dans cet arrêt, la Cour de cassation effectue, et cette position est défendue par une grande partie de doctrine²¹⁵, une correcte application (1) des règles fondamentales²¹⁶ à suivre lorsque l'on se retrouve confronté à l'application d'une convention fiscale et (2) des recommandations émises par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE, recommandations incorporées aux commentaires de la convention-modèle et auxquelles la Belgique n'a émis, contrairement à la France²¹⁷, aucune réserve.

Ainsi, avant d'analyser la dévolution du pouvoir d'imposition entre l'Etat de la source et l'Etat de la résidence, chaque Etat est tenu de vérifier le caractère imposable, au regard de son *droit interne*, de l'élément de revenu en cause²¹⁸. La Cour d'appel avait, en ce sens, fait une application conforme de ce principe en considérant les revenus distribués par la SCI comme étant des dividendes, imposables en vertu du droit fiscal belge.

²¹³ Cass., 2 décembre 2004, p. 5.

²¹⁴ Cass., 2 décembre 2004, p. 7.

²¹⁵ P. HINNEKENS, « Nouvel arrêt consacré à une "société civile immobilière" française : confrontation aux évolutions dans le droit international », *Fisco. Int.* n° 236, p. 9 ; P. FAES, « Verdragsrechtelijke kwalificaties, internerechetelijke kwalificaties en het spanningsveld daartussen » ; *T.F.R.*, 2003, p. 520 ; L ; DE BROE ET J. WERBROUCK, « Kroniek – Internationaal belastingrecht – 2002-2003 », *T.R.V.*, 2003, p. 565 ; F. MORTIER, note d'observations sous Bruxelles, 7 novembre 2002, *J.D.F.*, pp. 346 à 348 cité par L. DE BROE et M. DE LA SERNA, *op. cit.*, p. 22.

²¹⁶ K. VAN RAAD, « Five fundamental rules in applying tax treaties », in *Liber amicorum Luc Hinnekens*, Bruxelles, Bruylant, 2002, p. 591.

²¹⁷ Voy. §§ 1 à 17 de l'annexe (II) rapport-OCDE.

²¹⁸ En effet, comme nous l'avons indiqué *infra*, les CPDI ne font que répartir le pouvoir d'imposition entre Etats mais ne créent pas d'impôts nouveaux.

En revanche, la Cour d'appel semble avoir confondu cette étape préalable avec celle relative à la qualification du revenu au regard de la convention fiscale *elle-même*²¹⁹. C'est ainsi que la Cour de cassation a, à juste titre, jugé que l'Etat de résidence, en l'espèce la Belgique, devait se conformer à la qualification du revenu faite par l'Etat de la source, nonobstant les divergences qui existent entre les législations nationales des Etats en cause et ce conformément au commentaire 32.3 de l'article 23 de la convention-modèle²²⁰.

La Cour de cassation, par son arrêt du 2 décembre 2004, casse l'arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles et renvoie l'affaire devant la Cour d'appel de Liège. Par son arrêt du 7 juin 2010²²¹, la Cour d'appel de Liège confirme la position de la Cour de cassation et ordonne le dégrèvement des cotisations perçues par l'administration fiscale belge²²².

²¹⁹ L. DE BROE et M. DE LA SERNA, *op. cit.*, p. 21.

²²⁰ « [...] Lorsque, en raison de différences entre les droits internes de l'État de la source et de l'État de la résidence, le premier applique à un élément particulier de revenu ou de fortune, des dispositions de la convention différentes de celles qu'auraient appliquées l'État de la résidence au même élément, le revenu n'en reste pas moins imposé conformément aux dispositions de la convention telles que les interprète et les applique l'État de la source [...] ».

²²¹ Liège, 7 juin 2010.

²²² Pour une analyse détaillée de l'arrêt de la Cour d'appel de Liège voy. C. DOCCLO, « L'imposition en Belgique des dividendes de SCI française de droit commun – Un autre cas d'interprétation unilatérale d'une convention bilatérale », note d'observations sous Liège, 7 juin 2010.

Chapitre III. La convention fiscale conclue entre la Belgique et les Etats-Unis

Section 1. Historique

La première CPDI conclue entre la Belgique et les Etats-Unis date de 1970. Fin des années 80, les deux pays entament de nouvelles négociations dans le but d'obtenir une nouvelle convention, la première ne répondant plus aux attentes réciproques. A l'époque, ces négociations n'aboutissent pas et débouchent sur la signature d'un Protocole en 1987. Ce n'est qu'en novembre 2006²²³ que les deux pays parviennent à s'entendre sur une nouvelle convention²²⁴. Cette convention et son protocole (ci-après "convention belgo-américaine"), en vigueur à l'heure actuelle, remplace celle de 1970 et le Protocole de 1987.

L'analyse²²⁵ de cette convention revêt une importance particulière dans le cadre de notre étude et ce principalement pour deux raisons. Premièrement, parce qu'elle contient des dispositions spécialement consacrées aux entités considérées comme fiscalement transparentes. Comme l'indique A. SMEETS et S. CLAES, la problématique de la transparence fiscale dans le contexte belgo-américain est aigüe dès lors que ces deux Etats appliquent des règles fiscales internes parfois fort différentes à ce sujet ce qui augmente le risque de double (non) imposition juridique²²⁶. Secondement, car bien que s'inspirant fortement de la convention-modèle de l'OCDE²²⁷, elle présente la particularité de reprendre des dispositions spécifiques contenues dans le modèle américain de convention²²⁸ dont notamment l'article premier consacré au champ d'application général.

²²³ Exposé des motifs du projet de loi portant assentiment à la convention entre le Gouvernement du Royaume de Belgique et le gouvernement des Etats-Unis d'Amérique tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu signée à Bruxelles le 27 novembre 2006, p. 2.

²²⁴ Convention entre le Gouvernement du Royaume de Belgique et le Gouvernement des Etats-Unis d'Amérique tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu signée à Bruxelles le 27 novembre 2006.

²²⁵ Nous limitons notre analyse aux dispositions conventionnelles qui concernent directement les sociétés de personnes (*partnerships*) et la problématique de la transparence fiscale. Pour une analyse détaillée de chacune des dispositions conventionnelles de la CPDI belgo-américaine voy. A. VAN DE VIJVER, *The new US-Belgium double tax treaty, a Belgian and EU perspective*, Bruxelles, Larcier, 2009.

²²⁶ A. SMEETS et S. CLAES, « CPDI belgo-américaine : projet de circulaire », *Fisco. Int.*, n° 340, p. 4.

²²⁷ J. MALHERBE, « Compte rendus d'actualités », *R.G.C.F.*, 2009, p. 344.

²²⁸ A. BAX et S. CLAES, « The new Belgium-US income tax treaty – An analysis », *European taxation*, 2007, p. 347.

Section 2. De quelques particularités

A. Le champ d'application personnel – conflits de “qualification subjective”

1. Base légale

L'article 1^{er} de la convention belgo-américaine s'inspire largement du modèle de convention américain de 2006²²⁹. Outre le paragraphe 6 sur lequel nous nous attarderons, on remarque d'emblée des particularités comme le paragraphe 1^{er} qui stipule que « La présente Convention ne s'applique qu'aux personnes qui sont des résidents d'un Etat contractant ou des deux Etats contractants, *sauf disposition contraires de la Convention* ». L'article 1^{er}, § 1 laisse donc la porte ouverte à certaines dérogations comme en atteste par exemple l'article 24 relatif à la procédure amiable qui peut être invoqué par une personne qui n'est résidente ni des Etats-Unis ni de la Belgique à l'instar des entités transparente²³⁰.

La disposition qui nous intéresse figure au paragraphe 6 de l'article 1^{er} de la convention belgo-américaine qui stipule qu'« un élément de revenu, bénéfice ou gain perçu par l'intermédiaire d'une entité²³¹ qui est *fiscalement transparente* au regard de la législation de l'un ou l'autre des Etats contractants est considéré comme perçu par un résident d'un Etat dans la mesure où cet élément est traité, aux fins de la législation fiscale de cet Etat contractant, comme un revenu, bénéfice ou gain d'un résident ». Cette disposition est une copie conforme de l'article 1^{er} (6) du modèle de convention américain²³² qui règle les questions particulières relatives aux entités transparentes.

²²⁹ W. HUYGEN, « General scope », in *The new US-Belgium double tax treaty, a Belgian and EU perspective*, Bruxelles, Larcier, 2009, p. 17.

²³⁰ W. HUYGEN, *op. cit.*, p. 17.

²³¹ Et ce peu importe où l'entité fiscalement transparente est constituée ou établie (W. HUYGEN, *op. cit.*, p.29).

²³² « An item of income, profit or gain derived through an entity that is *fiscally transparent* under the laws of either Contracting State shall be considered to be derived by a resident of a State to the extent that the item is treated for purposes of the taxation law of such Contracting State as the income, profit or gain of a resident », Article 1^{er} (6) of the United State Model Income tax convention of november 15, 2006.

2. Conditions

Pour que cette disposition trouve à s'appliquer, il faut que deux conditions soient remplies²³³ :

Premièrement, il est nécessaire que l'entité soit fiscalement transparente au regard de la législation de l'un des Etats contractants. Bien que la disposition laisse à penser qu'il est sans importance que ce soit l'Etat de la source ou l'Etat de la résidence qui traite l'entité comme fiscalement transparente, seul le traitement de l'entité dans l'Etat dans lequel les associés de la société de personnes résident est pertinent²³⁴.

Secondement, il est indispensable que les revenus perçus par l'intermédiaire de l'entité fiscalement transparente soient considérés par un Etat contractant comme perçu par un de ses résidents aux fins de sa législation fiscale.

Exemple. Une *Limited Liability Company* composée de deux associés résidents américains détient des participations dans une société belge. A la fin de l'année, l'assemblée générale de la société belge décide d'une distribution de dividendes à ses actionnaires. Fiscalement, le droit belge considère la *LLC* comme une entité distincte alors qu'en droit américain, elle est considérée comme transparente et l'impôt est prélevé directement dans le chef des associés sur leurs parts dans la *LLC*²³⁵. Dans ce cas, conformément à l'article 1^{er}, § 6 de la convention belgo-américaine, les associés résidents américains pourront invoquer les avantages conventionnels et en particulier l'exonération de la retenue à la source belge.

Cet article s'inscrit directement dans la problématique, déjà abordée, de l'accessibilité et du droit aux avantages conventionnels des sociétés de personnes et de leurs associés. Elle innove en ce qu'elle prévoit expressément dans la CPDI *elle-même*, et donc sans devoir recourir aux commentaires de la convention-modèle de l'OCDE et en faisant fi par conséquent des discussions quant à leurs nature contraignante ou non, une solution aux problèmes inhérents résultant de l'utilisation de règles fiscales divergentes entre Etats contractants. Par conséquent, à l'instar de la solution prônée par le Comité fiscale dans le rapport-OCDE, c'est

²³³ Circ. n° AAF/97-380, 5 février 2013, (Annexe I), n° 5 à 16.

²³⁴ W. HUYGEN, *op. cit.*, p. 29.

²³⁵ Elle a fait le choix de ne pas être imposée à l'impôt des sociétés, règles "check the box"

« le traitement fiscal dans l'Etat de résidence des associés qui détermine si ceux-ci bénéficient ou non d'une protection conventionnelle »²³⁶.

B. L'élimination de la double imposition – conflits de “qualification objective”

1. Base légale

Contrairement à la convention-modèle de l'OCDE, le traité belgo-américain contient une disposition spécifique consacrée à l'élimination de la double imposition en présence d'entités dites hybrides²³⁷. Pour rappel, il s'agit d'entités qui sont considérées comme fiscalement transparentes dans un Etat mais pas dans l'autre.

La disposition pertinente figure à l'article 22, § 1^{er}, b) de la convention belgo-américaine qui s'exprime comme suit : « l'exemption prévue au sous-paragraphe a) [*i.e.* exonération avec réserve de progressivité] est également accordée en ce qui concerne les revenus traités comme des dividendes en vertu de la législation belge, qu'un résident de la Belgique reçoit au titre d'une participation dans une entité constituée conformément à la législation en vigueur aux Etats-Unis ou dans un des états les composant, lorsque cette entité n'a pas été imposée comme une société (*corporation*) aux Etats-Unis, à condition que le résident de la Belgique ait été imposé aux Etats-Unis, proportionnellement à sa participation dans cette entité, sur les revenus servant au paiement des revenus traités comme des dividendes en vertu de la législation belge. Les revenus exemptés sont les revenus perçus après déduction des frais exposés en Belgique ou ailleurs se rapportant à la gestion de la participation dans l'entité ».

2. Conditions

L'objectif poursuivi par cette disposition est de parer aux effets négatifs qui pourraient résulter « lorsque les lois internes des Etats contractants suggèrent des interprétations différentes »²³⁸. En particulier, l'article 22, 1^{er}, b) règle la question du traitement fiscal des

²³⁶ A. SMEETS et S. CLAES, *op. cit.*, p. 6.

²³⁷ M. VAN KEIRSBILCK, « Relief from double taxation », in *The new US-Belgium double tax treaty, a Belgian and EU perspective*, Bruxelles, Larcier, 2009, p. 456.

²³⁸ C. DOCCLO, « Actualités en droit fiscal international belge » *J.D.F.*, 2006, p. 275.

revenus perçus par un résident belge, personne physique ou société, participant dans une entité traitée comme une *corporation* en Belgique alors qu'en vertu de la législation fiscale américaine, elle est transparente (p. ex. *US Limited Liability Company*)²³⁹.

Si chacun des deux Etats applique ses propres règles sans considération de l'autre, la double imposition juridique est inévitable : en droit fiscal américain, les revenus seront considérés comme perçus et taxés dans le chefs des participants sous-jacents ; en droit fiscal belge, la doctrine *lex fori* aboutira dans la plupart des cas à classer la *US LLC* en tant que *corporation* et l'administration fiscale belge imposera toute distribution de bénéfices au profit de ses résidents. En droit fiscal belge, une solution envisageable serait, pour les sociétés participantes dans une *US LLC*, d'invoquer le régime des revenus définitivement taxés. Cependant, ce procédé n'aboutira pas dès lors que la condition de taxation requise par l'article 203, § 1^{er}, 1^o, CIR 92 n'est pas satisfaite²⁴⁰.

Le champ d'application de cette disposition est limité et l'exemption ne s'applique que dans la mesure où :

- les revenus perçus par l'associé résident belge au titre de participation dans l'entité étrangère sont qualifiés de dividendes en vertu de la législation belge ;
- l'entité étrangère soit fiscalement transparente aux Etats-Unis ;
- le résident belge, personne physique ou morale, ait été imposé aux Etats-Unis sur sa part dans les revenus de l'entité au moyen desquels les sommes considérées comme un dividende sont payées²⁴¹.

Exemple. Un résident belge et un résident américain s'associent dans une société de personnes américaines fiscalement transparente qui s'occupe de gérer des immeubles aux Etats-Unis. Le 1^{er} aout 2013, la société décide de distribuer une partie de ses bénéfices conformément à la convention d'association. Dans l'hypothèse où cette société est considérée en vertu de la législation belge comme étant dotée de la personnalité juridique ou d'une forme juridique analogue, les revenus que l'associé résident belge perçoit de la *partnership* américaine seront exonérés en application de l'article 22, § 1^{er}, b) de la convention belgo-

²³⁹ M. VAN KEIRSBILCK, *op. cit.*, p. 458.

²⁴⁰ A. BAX et S. CLAES, *op. cit.*, p. 350.

²⁴¹ Circ. n° AAF/97-380, 5 février 2013, (Annexe I), n° 37 à 37.

américaine. En effet, les trois conditions sont réunies : (1) il s'agit bien de dividendes reçus par un associé résident belge (2) qui proviennent des revenus imposés aux Etats-Unis et (3) réalisés par une entité fiscalement transparente²⁴².

²⁴² Circ. n° AAF/97-380, 5 février 2013, (Annexe I), n° 42.

CONCLUSION

Notre étude nous a permis de mettre en exergue l'interdépendance encore fortement marquée entre le droit fiscal et le droit commun, entre la personnalité fiscale et la personnalité légale. En effet, il ressort de notre examen que les sociétés de personnes qui ne sont pas assujetties en tant que telles à l'impôt sur les revenus recouvre d'une part, les sociétés pour lesquelles le droit commercial ne permet pas qu'elles revêtent la personnalité juridique et d'autre part, celles qui, bien que possédant la personnalité juridique, en sont dénuées à des fins fiscales.

Aux yeux du droit fiscal, de telles sociétés sont transparentes et dès lors seul les associés, personnes physiques ou morales, sont redevables de l'impôt. Le régime fiscal de chacun d'eux s'apprécie conformément au droit commun et en particulier au regard des stipulations contractuelles, lesquelles déterminent la nature et les droits de chacun. L'article 29, § 1^{er} du CIR 92 organise une importante dérogation à ce principe puisqu'il crée une fiction fiscale en vertu de laquelle les associés d'une société de personnes sans personnalité juridique, qui réalisent des bénéfices ou des profits, sont censés recueillir eux-mêmes ces bénéfices ou ces profits et ce, sans tenir compte du rôle de chacun d'eux dans ladite société.

Nous avons également constaté que le même critère était utilisé par l'administration fiscale lorsqu'elle se retrouve confrontée à la classification d'une entité étrangère. En effet, l'absence de la personnalité juridique ou d'une forme juridique analogue demeure le critère décisif et conditionne l'application du régime de la transparence fiscale. Nous nous interrogeons pour plusieurs raisons cependant quant à la pertinence d'un tel critère.

Premièrement, parce qu'il ne nous apparaît pas, dans un contexte international, déterminant. Certains pays, à l'instar des pays anglo-saxons, n'attribuent pas à la personnalité juridique la même fonction que nous lui attribuons. La *Limited Partnership* américaine ressemble fortement à notre société en commandite simple. Elle est constituée d'associés à responsabilité illimitée (*general partners/commandités*) et d'associés à responsabilité limitée (*limited partners/commanditaires*). Cependant, elles se différencient en ce que l'une possède la personnalité juridique et l'autre pas. Or, comme en Belgique, la personnalité légale implique *ipso facto* la personnalité fiscale, la société en commandite simple ne subit pas le régime de transparence contrairement à la *US LM*. Il nous semble par conséquent plus

judicieux, en situation *cross border* et uniquement dans cette hypothèse, d'abandonner ce critère de la personnalité légale et de le remplacer par une méthode plus pragmatique.

Deuxièmement et plus fondamentalement, parce que cette approche manque de transparence et d'objectivité et porte atteinte aux principes de légalité de l'impôt et de sécurité juridique. En effet, nos autorités fiscales n'ont toujours pas publié de liste officielle présentant les critères permettant de déterminer si une entité étrangère dispose d'une "forme juridique analogue" à celle d'une société de droit belge. Celles-ci craignent peut-être de perdre la mainmise sur une base imposable et se laissent par conséquent une certaine marge d'appréciation. Cela étant, rien ne justifie le flou juridique existant et la question devrait, selon nous, être réglée au plus vite par voie législative et non jurisprudentielle comme c'est le cas actuellement.

Enfin et surtout, l'administration fiscale belge devrait (davantage encore) tenir compte des recommandations de l'OCDE au sujet des sociétés de personnes. Nous pouvons néanmoins observer une tendance récente vers un assouplissement dans l'application de ses principes directeurs et notamment d'un abandon progressif du critère de la personnalité juridique en présence d'une convention fiscale. Ainsi, un premier pas a été franchi par la Cour de cassation dans son arrêt du 2 décembre 2004 lorsqu'elle a reconnu à des fins fiscales belges la transparence d'une SCI et, par conséquent, la qualification de revenus immobiliers nonobstant le fait que celle-ci possédait la personnalité juridique en droit français. Plus récemment encore, le service des décisions anticipé s'est prononcé en faveur d'une reconnaissance de la transparence d'une *Limited Liability Company*²⁴³, entité distincte en droit américain.

²⁴³ Déc. n° 600.252 du 24 octobre 2006.

BIBLIOGRAPHIE

Législation

- Loi du 20 novembre 1962 portant réforme des impôts sur les revenus, *M.B.*, 1^{er} décembre 1962.
- Convention de Vienne sur le droit des traités signée à Vienne le 23 mai 1969.
- Loi du 25 juin 1973, *M.B.*, 6 juillet 1973.
- Convention entre la Belgique et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproques en matière d'impôts sur les revenus signée à Bruxelles le 10 mars 1974.
- Règlement (CEE) n° 2137/85 du Conseil du 25 juillet 1985 relatif à l'institution d'un groupement européen d'intérêt économique (GEIE), *J.O.*, 31 juillet 1985.
- Loi du 12 juillet 1989 portant diverses mesures d'application du Règlement (CEE) n° 2137/85 du Conseil du 25 juillet 1985 relatif à l'institution d'un groupement européen d'intérêt économique, *M.B.*, 22 août 1989.
- Loi du 22 décembre 1989, *M.B.*, 22 décembre 1989.
- Circulaire n° AAF/2004/0053 (AAF 5/2004), 16 janvier 2004.
- Convention entre le Gouvernement du Royaume de Belgique et le Gouvernement des Etats-Unis d'Amérique tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu signée à Bruxelles le 27 novembre 2006.
- Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, OCDE, Paris, 2010.
- Circulaire n° AAF/2013 (AAF/97-0380), 5 février 2013.

Jurisprudence

- Cass., 9 juillet 1931, *Pas.*, I,
- Bruxelles, 4 juin 1974, *J.D.F.*, 1975
- Cass., 3 juin 1976, *Pas.*, 1976, I
- Cass., 19 février 1976, *J.D.F.*, 1979
- Cass., 27 mai 1981.
- Cass., 2 décembre 2004.
- Liège, 7 juin 2010.

Doctrine

- AFSCHRIFT (T.) et DAUBE (M.), *Impôt des personnes physiques : Chronique de jurisprudence 2000-2008*, Bruxelles, Larcier, 2009.
- AVERY JONES (J.F.) et autres, « Characterisation of Other State's Partnerships for Income Tax », *BIT*, 2002.
- BAX (A.), « De Belgische belastingheffing van buitenlandse partnerships : een imbrogljo ? », *T.R.V.*, 2006.
- BAX (A.) et CLAES (S.), « The new Belgium-US income tax treaty – An analysis », *European taxation*, 2007.
- BENSON (D.M.) et RAMPEN (L.), « The impact of US domestic law on the application of the treaty », in *The new US-Belgium double tax treaty, a Belgian and EU perspective*, Bruxelles, Larcier, 2009.
- BOURS (J.-P.) et HERMANT (P.), « Les principes généraux du droit des sociétés » in *Traité pratique de droit commercial*, t. 4, E. Story-Scientia, 1998.
- CULOT (A.) et HUTS (B.), « La société de droit commun », in *Planification successorale et structures sociétaires. Comment choisir, optimiser, gérer et...liquider ?*, Limal, Anthémis, 2009.
- DANIELS (H.M.), « International partnerships : comparative law remarks on the taxation of income and the classification of foreign entities, *Intertax*, 1991.
- DARTE (D.), HONHON (N.) et VAN ACKER (L.), *L'impôt des personnes physiques*, Limal, Anthémis, 2011.
- DE BROE (L.) et DE LA SERNA (M.), « Sociétés civiles transparentes françaises et la territorialité du droit fiscal belge », *R.G.F.*, 2005.
- DE CORDT (Y.), DELFORGE (C.), LEONARD (T.) et POULLET (Y.), *Manuel de droit commercial*, 2^e éd., Limal, Anthémis, 2011.
- DE HAEN (K.), BEARZATTO (F.) et CHALOT (M.), « La transparence fiscale en Belgique : « Le rapport de l'OCDE devrait (davantage) servir de fil conducteur au Juge et au Service des Décisions Anticipées », *R.G.F.*, 2006.
- DOCCLO (C.), « Actualités en droit fiscal international belge », *J.D.F.*, 2006.
- DOCCLO (C.), « L'imposition en Belgique des dividendes de SCI française de droit commun – Un autre cas d'interprétation unilatérale d'une convention bilatérale », note d'observations sous Liège, 7 juin 2010.

- FIBBE (G.) et ISENBAERT (M.), « The new partnership approach in the 2003 Belgium-Netherlands Tax Treaty », *Intertax, Volume 32*, 2004.
- HAELTERMAN (H.), *Fiscale transparantie : Theorie en praktijk in België*, Kalthout, Biblio, 1992.
- HINNEKENS (L.), « Statut et méthode d'interprétation des conventions internationales préventives de la double imposition (II), *R.G.F.*, 12 décembre 1986.
- HINNEKENS (P.), « International tax problems of Partnerships », in *Cahiers de droit fiscal international, Volume 80a*, 1995.
- HINNEKENS (P.), « Enkele aandachtspunten inzake de toepassing van de transparantie in de Belgische fiscale praktijk », *T.F.R.*, n° 190, 2000.
- HINNEKENS (P.), « Taxation of Partnerships in Belgium : An Imbroglia ? », *BIT*, 2008.
- HINNEKENS (P.), « Nouvel arrêt consacré à une “société civile immobilière” française : confrontation aux évolutions dans le droit international », *Fisco. Int.*, n° 236.
- HINNEKENS (P.), « Bénéfices distribués par une SCI française : exonération en Belgique », *Fisco. Int.*, n° 252.
- HINNEKENS (P.), « Partnerships : application du rapport de l'OCDE », *Fisco. Int.*, n° 264.
- HUYGEN (W.), « General scope », in *The new US-Belgium double tax treaty, a Belgian and EU perspective*, Bruxelles, Larcier, 2009.
- International Fiscal Association, *Cahiers de droit fiscal international, Volume 73a. Recognition of foreign enterprises as taxable entities*, Deventer, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1988.
- International Fiscal Association, *Cahiers de droit fiscal international, Volume 80a. International income tax problems of partnerships*, Deventer, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1995.
- International Fiscal Association, *Cahiers de droit fiscal international, Volume 83b. Practical issues in the application of double tax conventions*, Deventer, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1998.
- JORION (G.), *Le non-résident ou la société étrangère face à l'impôt belge*, Bruxelles, Larcier, 2006.
- KIRKPATRICK (J.) et VAN DER HAEGEN (M.), « La société en participation ayant pour objet la mise en valeur et la vente de terrains : propriété des apports et régime fiscal des bénéficiaires », *R.C.J.B.*, 1978.
- KIRKPATRICK (J.), « Examen de jurisprudence (1983 à 1990) – Les impôts sur les revenus et les sociétés », *R.C.J.B.*, 2001.

- KIRKPATRICK (J.) et GARABEDIAN (D.), *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, Bruxelles, Bruylant, 3^{ème} éd., 2003.
- KIRKPATRICK (K.), « Examen de jurisprudence – Les impôts sur les revenus et les sociétés », *R.C.J.B.*, 1988.
- LAGAE (J.-P.), « La réforme de l’impôt des non-résidents », in *Réformes fiscales belges (1988-1989)*, Bruxelles, De Boeck, 1992.
- LARKING (B.), « International tax Glossary », *IBFD*, 2005.
- LE GALL (J.-P.), « International income tax problems of partnerships », in *Cahiers de droit fiscal international, Volume 80a.*, Deventer, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1995.
- MAITROT DE LA MOTTE (A.), « Contrôle fiscal et souveraineté fiscale », *Gestion et Finances Publiques*, décembre 2011.
- MALHERBE (J.), « Compte rendus d’actualités », *R.G.C.F.*, 2009.
- MALHERBE (J.), DE CORDT (Y.), LAMBRECHT (P.) et MALHERBE (P.), *Précis de droit des sociétés*, Bruxelles, Bruylant, 4^e éd., 2011.
- MATRAY (C.) et RINGELHEIM (F.), « Les associations momentanées et en participation » *Traité pratique de droit commercial*, t. 4, E. Story-Scientia, 1998.
- MINNE (P.) et DOUENIAS (S.), *Planification fiscale internationale des sociétés belges*, Bruxelles, Larcier, 2004.
- MORTIER (F.), *J.D.F.*, note d’observations sous Bruxelles, 7 novembre 2002.
- NAVEAU (P.), « La transparence fiscale des partenariats : Etude de droit comparé entre les législations américaine, anglaise, néerlandaise et belge », *R.G.F.*, 2011.
- NAVEZ (E.-J.), « Le traitement fiscal du transfert de résidence face à la liberté d’établissement des sociétés en droit de l’UE – De Daily Mail à National Grid Indus : évolution, révolution et au-delà ? », *Cahier de droit européen*, Bruxelles, Bruylant, 2011.
- OECD, *Issues in international taxation. N. 6 : The application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*, Paris, OECD, 1999.
- OCDE, *Dispositifs hybrides : Questions de politique et de discipline fiscales*, Paris, OCDE, 2012.
- PEETERS (B.), *Fiscale transparantie : toerekening van inkomsten. Een onderzoek naar de classificatie van grensoverschrijdende samenwerkingsverbanden*, Bruxelles, Larcier, 2012.
- PEETERS (B.), « Le rapport belge de l’IFA 1995 consacré aux “partenariats” », *Fisco. Int.*, n° 139.

- PEETERS (B.), « Rapport de l'OCDE sur les partenariats », *Fisco. Int.*, n° 193.
- PEETERS (B.), « General summary » in *Fiscale transparantie : toerekening van inkomsten. Een onderzoek naar de classificatie van grensoverschrijdende samenwerkingsverbanden*, Bruxelles, Larcier, 2012.
- PIERON (P.), *L'impôt des non-résidents*, Bruxelles, Larcier, 2^e éd., 2010.
- SCHOONVLIET (E.), « Unilateral and treaty measures in Belgium for the avoidance of double taxation », *IBFD*, 2008.
- SMEETS (A.) et CLAES (S.), « CPDI belgo-américaine », *Fisco. Int.*, n° 340.
- SMEETS (A.) et CLAES (S.), « CPDI belgo-américaine : projet de circulaire », *Fisco. Int.*, n° 340.
- SPITTAELS (R.), « Aspects fiscaux des associations momentanées » in *Le contrôle des associations momentanées : aspects juridiques, comptables, fiscaux et révisoraux*, Journée d'Etude organisée par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises organisée le 29 septembre 1995.
- TORRIONE (T.), « Application des conventions fiscales aux sociétés de personnes. Une approche « systémique » », in *Droit fiscal international de la Suisse – Situation actuelle et perspectives*, Berne, Staempfli, 2005.
- TILQUIN (T.) et SIMONART (V.), *Traités des sociétés*, Diegem, Kluwer, 1997.
- TRAVERSA (E.), *Droit fiscal général*, Louvain-La-Neuve, 2011-2012.
- H. TORRIONE, « Application des conventions VAN BORTEL (D.), « La problématique de la classification. Les entités transparentes étrangères dans le droit fiscal belge », *R.G.F.*, 2010.
- VAN DE VIJVER (A.) et VAN ZANDWEGHE (M.), « What's going on in... Belgium distributions by french société civile immobilière tax exempt in Belgium », *European taxation*, 2005.
- VAN DE VIJVER (A.), *The new US-Belgium double tax treaty, a Belgian and EU perspective*, Bruxelles, Larcier, 2009.
- VAN KEIRSBILCK (M.), « Relief from double taxation », in *The new US-Belgium double tax treaty, a Belgian and EU perspective*, Bruxelles, Larcier, 2009.
- VAN RAAD (K.), « Reconnaissance de la personnalité fiscale des entreprises étrangères », in *Cahiers de droit fiscal international, Volume 73a*, Deventer, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1988.
- VAN RAAD (K.), « Five fundamental rules in applying tax treaties », in *Liber amicorum Luc Hinnekens*, Bruxelles, Bruylant, 2002.

- VERHOEVEN (V.), *Droit international public*, coll. Précis de la Faculté de Droit de l'Université catholique de Louvain, Bruxelles, Larcier, 2000.

ANNEXE

INFORMATIONS COMPLEMENTAIRES

CADRE XIII. - REVENUS DES CAPITAUX ET BIENS MOBILIERS.			22. ADRESSE DU SIEGE D'EXPLOITATION.		
F. REVENUS AUXQUELS UN REGIME SPECIAL D'IMPOSITION EST APPLICABLE			CADRE XVII. - PROFITS DES PROFESSIONS LIBERALES, CHARGES, OFFICES OU AUTRES OCCUPATIONS LUCRATIVES.		
PAYS	CODE	MONTANT	17. REVENUS D'ORIGINE ETRANGERE (ET FRAIS Y AFFERENTS).		
.....	.....	.....	PAYS	CODE	MONTANT
NATURE .....			.....	.....	.....
PAYS	CODE	MONTANT	18. REVENUS OU FRAIS D'UNE ASSOCIATION DE FAIT.		
.....	.....	.....	NATURE	CODE	MONTANT
NATURE .....			.....	.....	.....
PAYS	CODE	MONTANT	22. ADRESSE DU SIEGE DE LA PROFESSION.		
.....	.....	.....	CADRE XIX. - REMUNERATIONS DES CONJOINTS AIDANTS ET DES COHABITANTS LEGAUX AIDANTS.		
NATURE			5. REMUNERATIONS ET FRAIS D'ORIGINE ETRANGERE.		
PAYS	CODE	MONTANT	PAYS	CODE	MONTANT
.....
IMPOSES A L'ETRANGER ? <input type="checkbox"/> Oui <input type="checkbox"/> Non			CADRE XX. - BENEFICES ET PROFITS D'UNE ACTIVITE PROFESSIONNELLE ANTERIEURE.		
PAYS	CODE	MONTANT	9. REVENUS D'ORIGINE ETRANGERE (ET FRAIS Y AFFERENTS).		
.....	.....	.....	PAYS	CODE	MONTANT
IMPOSES A L'ETRANGER? <input type="checkbox"/> Oui <input type="checkbox"/> Non			.....	.....	.....
PAYS	CODE	MONTANT	10. PERTE D'UNE ASSOCIATION DE FAIT.		
.....	.....	.....	PERTES COMPRISES DANS LA COLONNE DE GAUCHE :		
NATURE			MONTANT		
PAYS	CODE	MONTANT	NATURE		
.....	.....	.....	PERTES COMPRISES DANS LA COLONNE DE DROITE :		
NATURE			MONTANT		
PAYS	CODE	MONTANT	NATURE		
.....	.....	.....	CADRE XVI. - BENEFICES D'ENTREPRISES INDUSTRIELLES, COMMERCIALES OU AGRICOLES.		
CADRE XV. - REMUNERATIONS DES DIRIGEANTS D'ENTREPRISE.			17. REVENUS D'ORIGINE ETRANGERE (ET FRAIS Y AFFERENTS).		
18. REVENUS D'ORIGINE ETRANGERE (ET FRAIS Y AFFERENTS).			PAYS	CODE	MONTANT
B.2.c) REVENUS D'ORIGINE ETRANGERE.			.....	.....	.....
B.1.d) REVENUS D'ORIGINE ETRANGERE (ET FRAIS Y AFFERENTS).			CADRE XVIII. - BENEFICES ET PROFITS D'UNE ACTIVITE PROFESSIONNELLE ANTERIEURE.		
B.2.c) REVENUS D'ORIGINE ETRANGERE.			9. REVENUS D'ORIGINE ETRANGERE (ET FRAIS Y AFFERENTS).		
B.3.c) REVENUS D'ORIGINE ETRANGERE.			PAYS	CODE	MONTANT
B.3.c) REVENUS D'ORIGINE ETRANGERE.			.....	.....	.....
B.3.c) REVENUS D'ORIGINE ETRANGERE.			10. PERTE D'UNE ASSOCIATION DE FAIT.		
B.3.c) REVENUS D'ORIGINE ETRANGERE.			PERTES COMPRISES DANS LA COLONNE DE GAUCHE :		
B.3.c) REVENUS D'ORIGINE ETRANGERE.			MONTANT		
B.3.c) REVENUS D'ORIGINE ETRANGERE.			NATURE		
B.3.c) REVENUS D'ORIGINE ETRANGERE.			PERTES COMPRISES DANS LA COLONNE DE DROITE :		
B.3.c) REVENUS D'ORIGINE ETRANGERE.			MONTANT		
B.3.c) REVENUS D'ORIGINE ETRANGERE.			NATURE		

