

Séminaire pluridisciplinaire[BR]- La participation à deux séminaires sur une thématique fiscale pointue [BR]- Séminaire pluridisciplinaire : "L'impact du CSA sur le régime d'imposition par transparence des entités dénuées de la personnalité juridique en Belgique".

Auteur : Karama, Alida

Promoteur(s) : Nollet, Aymeric; Garroy, Sabine

Faculté : Faculté de Droit, de Science Politique et de Criminologie

Diplôme : Master de spécialisation en droit fiscal

Année académique : 2019-2020

URI/URL : <http://hdl.handle.net/2268.2/10761>

Avertissement à l'attention des usagers :

Tous les documents placés en accès ouvert sur le site le site MatheO sont protégés par le droit d'auteur. Conformément aux principes énoncés par la "Budapest Open Access Initiative"(BOAI, 2002), l'utilisateur du site peut lire, télécharger, copier, transmettre, imprimer, chercher ou faire un lien vers le texte intégral de ces documents, les disséquer pour les indexer, s'en servir de données pour un logiciel, ou s'en servir à toute autre fin légale (ou prévue par la réglementation relative au droit d'auteur). Toute utilisation du document à des fins commerciales est strictement interdite.

Par ailleurs, l'utilisateur s'engage à respecter les droits moraux de l'auteur, principalement le droit à l'intégrité de l'oeuvre et le droit de paternité et ce dans toute utilisation que l'utilisateur entreprend. Ainsi, à titre d'exemple, lorsqu'il reproduira un document par extrait ou dans son intégralité, l'utilisateur citera de manière complète les sources telles que mentionnées ci-dessus. Toute utilisation non explicitement autorisée ci-avant (telle que par exemple, la modification du document ou son résumé) nécessite l'autorisation préalable et expresse des auteurs ou de leurs ayants droit.

L'IMPACT DU CSA SUR LE REGIME D'IMPOSITION PAR TRANSPARENCE DES ENTITES DENUEES DE LA PERSONNALITE JURIDIQUE EN BELGIQUE

Alida KARAMA

Travail de fin d'études : Séminaire pluridisciplinaire (15 ects)

Master de spécialisation en Droit fiscal

Année académique 2019-2020

Titulaires :

Jean BUBLOT
Aymeric NOLLET

Tuteurs académiques :

Aymeric NOLLET
Sabine GARROY

Remerciements

Je remercie mes encadrants, Monsieur Aymeric NOLLET et Madame Sabine GARROY qui m'ont guidée et conseillée pour réaliser ce travail. Mes sincères remerciements également à Monsieur Marc BOURGEOIS et Madame Annie CORNET pour leur soutien inestimable dans mes démarches pour la réalisation de ce master. Je remercie l'université de Liège (HEC) qui m'a donné la possibilité de suivre cette formation.

« La seule voie qui offre quelque espoir d'un avenir meilleur pour toute l'humanité est celle de la coopération et du partenariat »

Kofi Annan

TABLE DES MATIERES

TABLE DES MATIERES	1
INTRODUCTION.....	4
I. LES SOCIETES DENUEES DE LA PERSONNALITE JURIDIQUE EN DROIT INTERNE.....	7
I.1 La société dénuée de la personnalité juridique dans un cadre nouveau de droit des sociétés et du droit de l’entreprise	7
I.1.1 L’évolution de la société sans personnalité juridique belge.....	7
I.1.2 Une forme unique : la société simple	8
I.1.3 L’ancienne société irrégulièrement constituée devient une société simple	9
I.2 La société dénuée de personnalité juridique et la société sensée être dénuée de la personnalité juridique en droit fiscal : l’empreinte du CSA dans le CIR 1992	10
I.2.1 La nouvelle définition de la société en droit fiscal.....	10
I.2.2 Les sociétés dénuées de la personnalité juridique en droit fiscal : art. 29 CIR 1992	11
I.2.3 Les Sociétés sensées être dénuées de la personnalité juridique selon le droit fiscal.....	11
I.2.3.1 L’entreprise agricole de l’article 8 : 2 du CSA.....	12
I.3 Les dispositions transitoires	14
I.4 L’imposition des revenus d’une société transparente	14
I.4.1 La transparence fiscale : base légale	15
I.4.2 Attribution immédiate des revenus	15
I.4.3 La nature des revenus imposables.....	16
I.4.4 La détermination du montant imposable.....	17
I.4.5 Le régime des pertes professionnelles : mesure anti-abus	18

I.4.5.1	La condition de la nature des autres revenus de l'associé.....	19
I.4.5.2	La condition des besoins légitimes de caractère financier ou économique de l'activité en association transparente	20
I.4.5.3	La limitation de la déduction des pertes	21
II.	LES SOCIETES DENUEES DE LA PERSONNALITE JURIDIQUE DANS LA SPHERE INTERNATIONALE	22
II.1	L'octroi de la personnalité juridique : une question de souveraineté nationale	22
II.2	La transparence fiscale au regard de la <i>Lex societatis</i> en l'absence de convention préventive de la double imposition.....	23
II.2.1	Le « <i>partnership</i> »	23
II.2.2	La <i>Lex societatis</i>	24
II.2.3	Le droit fiscal et la <i>Lex societatis</i>	25
II.2.4	Le régime fiscal du partenariat transparent étranger	26
II.2.4.1	La classification du partenariat étranger	26
II.2.4.2	La Belgique comme Etat de la source : opération <i>outbound</i>	27
a.	La qualité des participants au partenariat étranger	28
b.	L'impôt des non-résidents INR : art. 227 CIR1992	29
II.2.5	Entité transparente étrangère comparable à une société de droit belge.....	29
II.2.5.1	La confrontation avec la société résidente belge	29
II.2.5.2	Cas particulier : le « <i>General partnership</i> » américain.....	30
II.3	La transparence fiscale du partenariat étranger quand une convention préventive de double imposition CPDI s'applique	32
II.3.1	Les CPDI : généralités.....	32
II.3.2	L'applicabilité des CPDI.....	33
II.3.3	La problématique du conflit de classification des partenariats étrangers.....	34

II.3.3.1	En cas de conflit de qualification subjective dans l'Etat de la source	
		35
a.	Interprétation de l'article 4 de la convention (primauté de la qualification par le biais de l'Etat de la résidence)	35
b.	La Circulaire AAF n° 3/2013 (AAF/97-0380) dd. 05.02.2013 : cas d'entités « hybrides »	36
II.3.3.2	En cas de conflit de "qualification objective" dans l'état de la résidence	41
a.	L'interprétation de l'article 23 de la convention	41
b.	La Cour de cassation belge s'est emparée de l'interprétation de la convention	43
CONCLUSION		45

INTRODUCTION

Le nouveau Code des sociétés et des associations (que nous désignerons tout au long de ce travail sous l'acronyme "CSA") contenu dans une loi du 23 mars 2019 est une réforme révolutionnaire, dont les buts sont la modernisation, la flexibilité, la simplification, la mobilité internationale. Cette réforme destinée à renforcer la position du droit belge dans la compétition entre États rivalisant d'ingéniosité pour attirer sur leur territoire le plus grand nombre d'entreprises et les plus importantes, génératrices d'activités, d'emplois et de recettes fiscales¹. Cette réforme n'est pas censée avoir de but fiscal.

Mais à vrai dire, c'est surtout le droit fiscal et l'efficacité d'un droit judiciaire adapté qui se trouvent aux avant-postes²

Pour éviter une réforme du droit fiscal, maintenir une neutralité fiscale *a priori* et assurer une cohérence entre droit fiscal et droit non fiscal, une adaptation de fond du Code des impôts sur les revenus de 1992 (que nous aborderons sous l'acronyme « CIR 92 »), s'est imposée notamment en ce qui concerne la définition de la notion de société et le critère de la résidence de la société. Avec la réforme du CSA, il convient de se référer désormais à la loi du siège statutaire pour déterminer si une entité ou un partenariat a ou non la personnalité juridique.

Notre travail consiste à analyser l'impact du CSA sur le régime fiscal des sociétés, mais il serait trop ambitieux d'imaginer une étude sur l'ensemble des sociétés prévues par le nouveau code de 2019. C'est pourquoi, nous avons limité notre travail aux seules sociétés qui ne sont pas dotées de la personnalité juridique, ce qui exclut les sociétés dotées de la personnalité juridique mais inclut les sociétés de personnes dotées de la personnalité juridique mais qui sont censées ne pas en avoir, à des fins fiscales. Il ne sera question en outre que d'entités ayant un but lucratif. Pour rester dans une mesure raisonnable et assez circonscrite, nous nous sommes limités dans ce travail, aux impôts directs sur le revenu.

¹ DIEUX, X. « Le nouveau Code des sociétés (et associations) : Une « anonymisation silencieuse », R.D.G.-T.B.H., 2018/9, section I

² *Ibidem.*

Nous ne parlerons donc pas des contributions indirectes auxquelles ces sociétés peuvent être soumises.

Le travail est réparti en deux grandes parties, la première consiste à caractériser la société simple nouvelle « perle » du CSA et les sociétés sensées être dénuées de la personnalité juridique selon le droit fiscal Belge (ayant un but de lucre), dans le cadre du droit des sociétés, et du droit fiscal au niveau interne. Dans la seconde partie, nous étudions le régime fiscal des entités dénuées de la personnalité juridique dans la sphère internationale³.

Dans notre droit fiscal, les sociétés ayant la personnalité juridique sont, en principe, soumises à l'impôt des sociétés tandis que les entités sans personnalité juridique ou considérées comme telles sont taxables « par transparence » (art. 29 CIR 1992). Ces principes subsistent-ils après la réforme du droit des sociétés ?

Est-ce que le passage à la théorie du siège statutaire implique que la même difficulté [qu'avant pour les entités étrangères] pourra désormais se présenter pour les sociétés résidentes⁴ ?

Le régime des sociétés dénuées de la personnalité juridique est intéressant du fait que la réforme du droit des sociétés fait subsister une seule forme de société sans personnalité juridique, même si elle sauvegarde la possibilité pour les associés d'exprimer leur volonté en incluant les caractéristiques généralement recherchées comme par exemple l'attribut occulte, cette réforme laisse tout de même craindre une modification du régime fiscal de ces « contrats ».

Au niveau international, la classification des entités dénuées de la personnalité juridique pose un problème quand par exemple une société en commandite résidente belge, qui choisit un siège statutaire aux États-Unis d'Amérique, est transparente selon le droit américain mais c'est une

³ Dans notre étude internationale, nous utiliserons les termes, "*partnership*", "*partenariat*" et "*entité*" pour parler des sociétés dénuées de la personnalité juridique.

⁴ RICHELLE, P.-D.-I, « Section 1- La notion de société » In *Incidences fiscales de la réforme du droit des sociétés*, Bruxelles, Editions Larcier, p.75.

société dotée de la personnalité juridique en Belgique⁵. Elle ne sera pas imposée en tant que telle aux États-Unis sur ses bénéfices réalisés sur le territoire américain mais elle est soumise à l'impôt des sociétés en Belgique. En ce qui concerne ces revenus de source américaine, il y a un réel risque de double non-imposition dans le chef de la société et de double imposition dans le chef des associés. La question se pose quant à l'éligibilité des associés à l'application de la convention préventive de la double imposition (« CPDI ») conclue entre ces deux États.

⁵ L'art.2 §1^{er}, 5^o, a) deuxième tiret CIR92 inclut dans la définition de la société, celle qui est régie par un droit étranger qui ne lui accorde pas la personnalité juridique mais a une forme juridique analogue à celle d'une société de droit belge dotée de la personnalité juridique en vertu du droit belge et répond à la définition de société résidente.

I. LES SOCIÉTÉS DÉNUÉES DE LA PERSONNALITÉ JURIDIQUE EN DROIT INTERNE

Dans cette première partie, nous allons analyser le cadre juridique multidisciplinaire de la société dénuée de la personnalité juridique dans la sphère interne. Nous commencerons par voir ce que devient la société dénuée de la personnalité juridique dans un cadre nouveau de droit des sociétés (1).

Ensuite, nous allons identifier les empreintes du CSA dans le CIR92 en ce qui concerne la société dénuée de personnalité juridique et celle qui est sensée en être dénuée (2), résultat de la nouvelle définition de la société en droit des sociétés, et enfin nous verrons comment sont imposés les revenus d'une société transparente en Belgique (3).

I.1 La société dénuée de la personnalité juridique dans un cadre nouveau de droit des sociétés et du droit de l'entreprise

La réforme du droit des sociétés nous incite à retracer en bref l'évolution de la société sans personnalité juridique en Belgique (1), dont il a résulté une forme unique : la société simple (2). Nous allons voir que l'ancienne société irrégulièrement constituée (3) n'acquiert plus obligatoirement la personnalité juridique par la volonté du législateur.

I.1.1 L'évolution de la société sans personnalité juridique belge

Avant la réforme de mai 2019 qui a bouleversé le droit belge des sociétés, dans le cadre des travaux qui ont mené à un avant-projet de loi introduisant le Code des sociétés et associations, les professeurs Van Ommeslaghe et Geens avaient suggéré dans leur rapport de réduire le nombre de sociétés de personnes et d'en retenir une seule : la « *maatschap* » ou « société simple »⁶.

⁶ HERVE, L., RICHELLE, I., « Avant-propos » in *Incidences fiscales de la réforme du droit des sociétés*, Bruxelles, Editions Larcier, 2019, p.5.

A l'architecture ancienne, qui continuait à refléter une sorte de primat du droit civil, même si le Code de 2001 fournissait au droit des sociétés un cadre formellement autonome, se substitue un cadre nouveau, que le plan du Code de 2019 reflète avec netteté. Il n'existe plus désormais que deux catégories radicalement distinctes de sociétés : les sociétés de personnes (Livre 4) et les sociétés par actions (Livres 5, 6, 7, 15 et 16), toutes, s'agissant de leur identité en tant que société, ne conservant en commun que trois dispositions relatives aux « apports », au sens propre du droit des sociétés tel que celui se trouve cristallisé dans les articles 1:8, 1:9 et 1:10⁷.

Quant aux sociétés de personnes, elles comprennent désormais la société simple, qui peut, le cas échéant, prendre la forme d'une société « interne » (art. 4:1). La société momentanée ne constitue plus une variété distincte de société (comp. Code 2001, art. 47), encore qu'il demeure évidemment possible de constituer une société simple « pour une opération déterminée » (art. 4:3). Si les associés en conviennent, la société simple pourra être dotée de la personnalité juridique, laquelle devient ainsi optionnelle, et prendre la forme d'une société en nom collectif ou d'une société en commandite (art. 4:22 et s.). La société agricole et le groupement d'intérêt économique sont supprimés⁸. La société irrégulièrement constituée rentre dans cette forme unique et nous allons voir que la société simple a des attributs adaptés à sa forme particulière.

I.1.2 Une forme unique : la société simple

L'article 4 :1 alinéa 1^{er} du CSA dispose que « la société simple est un contrat par lequel deux ou plusieurs personnes conviennent de mettre leurs apports en commun en vue de partager le bénéfice patrimonial direct ou indirect qui pourra en résulter. Elle est conclue pour l'intérêt commun des parties ».

Par ailleurs, la spécificité du caractère occulte de la société interne n'est pas abandonnée et nous la retrouvons au même article à l'alinéa 2 qui prévoit que « la société simple est " interne" lorsqu'il est convenu qu'elle est gérée par un ou plusieurs gérants, associés ou non, agissant en leur nom propre ». Les associés peuvent donc valablement désigner un gérant non associé.

⁷ DIEUX, X., op.cit., section III.

⁸ Ibidem.

Le caractère occulte de l'alinéa 2 est protégé par l'article 4 :14 du CSA qui traite de la responsabilité illimitée et solidaire des associés de la société simple envers les créanciers de celle-ci. Cet article en son alinéa 2 crée une dérogation en ce qui concerne les créanciers dont la créance trouve sa source dans l'activité de la société simple interne :

« les tiers n'ont de recours qu'à l'égard de l'associé ou du gérant qui a traité avec eux en nom personnel. Les tiers n'ont pas d'action directe contre les autres associés ».

I.1.3 L'ancienne société irrégulièrement constituée devient une société simple

En ce qui concerne les sociétés dotées de la personnalité juridique, les travaux préparatoires confirment qu'« *une société ne peut être créée en dehors des cadres définis par le CSA ou par une législation spéciale. De la sorte, une société qui ne répondrait pas à la définition d'une des formes de sociétés prévues dans ce Code ou dans une législation spéciale doit nécessairement être qualifiée de société simple* »⁹.

Pour les sociétés dénuées de la personnalité juridique de l'ancien code des sociétés, sous l'acronyme C. Soc., l'article 2, §4, alinéa 2 disposait clairement qu'en l'absence du dépôt de l'acte constitutif au greffe du tribunal de commerce, la société qui n'était ni une société en formation, ni une société momentanée, ni une société interne, était soumise aux règles concernant la société simple et, en cas de dénomination sociale, à l'article 204 qui concernait les règles relatives aux sociétés en nom collectif et en commandite simple.

L'article 2:6, CSA maintient la règle selon laquelle une société acquiert la personnalité juridique le jour du dépôt de l'acte constitutif au greffe du tribunal de l'entreprise. Si cette disposition ne reprend plus le contenu de l'article 2, §4, alinéa 2, C. Soc., il nous paraît que défaut de dépôt au greffe peut être sanctionné par la reconnaissance de l'existence d'une société simple, compte tenu du caractère consensuel de celle-ci et de l'impossibilité de reconnaître une autre forme de

⁹ *Exposé des motifs, Doc. parl., Ch., 2017-2018, n°3119/001, p.20.*, in DE PIERPONT, G. et MAGNUS, F., « *La société simple et ses variantes* », R.D.C.-T.B.H., 2018/9, p. 954.

société¹⁰. Par ailleurs rappelons-le, l'attribution de la personnalité juridique à une société relève de la volonté des associés ou de la personne du constituant¹¹.

I.2 La société dénuée de personnalité juridique et la société sensée être dénuée de la personnalité juridique en droit fiscal : l'empreinte du CSA dans le CIR 1992

Le droit fiscal intimement lié au droit des sociétés, nous l'avons évoqué dans notre introduction, le législateur a veillé à éviter un changement du droit fiscal belge consécutif au CSA. Par la loi fiscale du 17 mars 2019, la définition fiscale de la société a été modifiée (1), les sociétés dénuées de la personnalité juridique l'art. 29 § 1^{er} CIR 1992 (2) et celles qui sont censés en être dénuées de l'art. 29 § 2 (3) ont changé de forme. Mais cette loi est entrée en vigueur le 1er mai 2019, et des dispositions ont été prévues pour les sociétés qui restent régies par l'ancien code des sociétés durant la période de transition (4).

I.2.1 La nouvelle définition de la société en droit fiscal

La disparition de la société irrégulière et l'instauration de la notion d'entreprise, ont changé la définition de la société en droit fiscal.

Même si cette réforme date de 1995, ses innovations se reflètent dans le droit fiscal par la loi du 17 mars 2019. Ainsi, l'art.2 §1 5^o a. CIR 92 donne la nouvelle définition de la société. Désormais, c'est « *toute société, association, établissement ou organisme quelconque qui se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif et qui : soit possède la personnalité juridique en vertu du droit belge ou étranger, qui le régit ; soit est régie par un droit étranger qui ne lui accorde pas la personnalité juridique mais a une forme juridique*

¹⁰ DE PIERPONT, G. et MAGNUS, F., op.cit., p. 954.

¹¹ Selon une doctrine dominante dont les enseignements ont été sanctionnés par la Cour de cassation, dès que les conditions du contrat de société se trouvaient réunies et que l'objet de la société était commercial, il y avait lieu nécessairement d'adopter une forme commerciale. Cette théorie, dite des "cadres obligatoires" est désormais expressément abandonnée par le législateur

analogue à celle d'une société de droit belge dotée de la personnalité juridique en vertu du droit belge ... »

La Loi fiscale de 2019 est l'occasion de procéder à un nettoyage des textes, en supprimant l'expression « *régulièrement constituée* » à l'article 2, § 2, 5^o, a), al. 1^{er}, CIR 1992 et en supprimant le point 1^o du paragraphe 2 de l'article 29 CIR 1992¹².

I.2.2 Les sociétés dénuées de la personnalité juridique en droit fiscal : art. 29 CIR 1992

En principe, les sociétés telles que définies par l'article 2, §2, 5^o du CIR 92 sont soumises à l'impôt des sociétés. La définition du CIR 92 trouve son fondement dans l'article 1 :5 §2 du CSA qui prévoit une liste exhaustive des sociétés auxquelles le droit commun des sociétés confère la personnalité juridique.

Dans notre droit fiscal, la société dénuée de la personnalité juridique est la société simple du CSA. L'art.29 CIR92 §1, qui fixe le régime d'imposition des sociétés sans personnalité juridique renvoie à l'art.2 §1^{er},5, a, al.1^{er} deuxième tiret pour exclure de ce régime les sociétés qui sont régies par un droit étranger qui ne leur accorde pas la personnalité juridique également, mais qui ont une formes juridique analogue à celle d'une société de droit belge dotée de la personnalité juridique. Elles sont considérées comme des sociétés de l'art. 2, §2, 5^o du CIR 92 et sont soumises à l'impôt des sociétés en tant que telles.

I.2.3 Les Sociétés sensées être dénuées de la personnalité juridique selon le droit fiscal

Parmi ces sociétés auxquelles le droit commun des sociétés accorde la personnalité juridique, certaines d'entre elles sont, malgré cela, assimilées aux associations sans personnalité juridique

¹² RICHELLE, I, op.cit., p.74.

par le droit fiscal au §2 de l'art. 29 CIR 92 pour leur faire bénéficier également du régime d'imposition par transparence que cette disposition met en place au §1^{er}.

Le §2 a subi une modification pour tenir compte de la suppression de certaines formes de sociétés.

Art.29 §2 : « pour l'application du §1^{er}, sont censés être des associations sans personnalité juridique :

2° Les sociétés agréées comme entreprise agricole visées à l'article 8 :2 du code des sociétés et des associations et qui ont la forme d'une société en nom collectif ou d'une société en commandite à l'exception de celles qui ont opté pour l'assujettissement à l'impôt des sociétés...,

3° Les groupements européens d'intérêt économique,

4° les sociétés en nom collectif issues de la transformation d'un groupement 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.

Les groupements européens d'intérêt économique, les sociétés en nom collectif issues de la transformation d'un groupement d'intérêt économique, les associations des copropriétaires qui possèdent la personnalité juridique en vertu de l'article 577-5 §1^{er} du code civil, ne seront pas développés dans notre travail qui est limité aux sociétés qui ont un but lucratif pour distribuer les bénéfices.

I.2.3.1 L'entreprise agricole de l'article 8 : 2 du CSA

La société agricole n'existe plus dans le CSA, elle a été remplacée par l'agrément de différentes formes de sociétés ayant la personnalité juridique, comme entreprise agricole.

C'est ainsi que la société en nom collectif (SNC), (art.8 :2 al.1), la société en commandite (Scom), (art.8 :2 al.2), la société à responsabilité limitée (SRL), (art.8 :2 al.3), et la société coopérative (SC) (art.8 :2 al.4), peuvent être reconnues comme entreprise agricole dans les conditions que le Roi détermine.

Les « sociétés agricoles » déjà existantes à la date d'entrée en vigueur du CSA c'est-à-dire au 1^{er} mai 2019 ne perdent pas leur statut. Elles sont présumées agréées comme entreprise agricole et c'est le Ministre qui a l'économie dans ses attributions qui établit la liste des sociétés qui sont présumées agréées comme entreprise agricole et peut renverser cette présomption (art. 42 §2 CSA)¹³

Le bénéfice de l'agrément étant la condition *sine qua non* pour seulement envisager que la société rentre dans les conditions de l'art.29 §2 du CIR 92 ; un arrêté royal du 28 juin 2019, fixe à l'article 2. § 1^{er} les conditions d'agrément comme entreprise agricole et comme entreprise sociale. Il édicte qu'un agrément comme entreprise agricole est octroyé par le Ministre de l'Economie à une des sociétés visées à l'article 8:2 CSA, lorsque les statuts, le fonctionnement et les activités de la société concernée sont conformes à des conditions qui ont trait à l'objet d'exploitation de la société requérante, au nombre d'associés qui ne peut être inférieur à deux, à la qualité des associés qui doivent être seulement des personnes physiques et à l'organisation de la société¹⁴.

Le régime d'imposition par transparence de l'art. 29 CIR92 est automatique pour les sociétés agréées comme entreprise agricole qui ont la forme d'une société en nom collectif ou en commandite et qui n'ont pas opté ou n'ont pas pu opter pour l'assujettissement à l'impôt des sociétés. Ce qui exclut de ce régime les autres formes de sociétés agréées ou non comme entreprise agricole. Elles seront soumises à l'impôt des sociétés en tant que telles.

¹³ Pour plus de détail sur les situations susceptibles d'être à la source du renversement de cette présomption, voy. 28 juin 2019-Arrêté royal portant exécution de l'article 24 §4, de la loi du 23 mars 2019 introduisant le code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses concernant la présomption d'agrément comme entreprise agricole et comme entreprise sociale.

¹⁴ Pour en savoir plus sur les conditions d'agrément comme entreprise agricole et comme entreprise sociale, Voy. 28 juin 2019. - Arrêté royal fixant les conditions d'agrément comme entreprise agricole et comme entreprise sociale, M.B, 11 juillet 2019.

I.3 Les dispositions transitoires

La loi fiscale du 17 mars 2019 est entrée en vigueur le 1^{er} mai 2019, c'est-à-dire en même temps que le CSA. Ses dispositions s'appliquent en règle, même si la société considérée reste régie par l'ancien Code des sociétés¹⁵.

La loi fiscale s'applique avec certaines modalités durant la période transitoire fixée entre le 1^{er} mai 2019 et le 1^{er} mai 2024 ; ainsi, aussi longtemps que, conformément au chapitre IV, section II, de la loi du 23 mars 2019 (des dispositions transitoires), le CSA ne s'applique pas à une société,... toute référence à une disposition du CSA ou de son arrêté d'exécution qui figure dans une disposition du CIR 92, ... de la législation particulière relative à ces impôts ou des arrêtés pris pour leur exécution doit se lire, pour ce qui concerne cette société,... comme une référence à la disposition du C. Soc, de son arrêté d'exécution ou autre législation particulière qui figurait dans cette disposition fiscale avant l'entrée en vigueur de la présente loi¹⁶.

De même, tant qu'une société, ...régie par le droit belge conserve une forme légale que le CSA ne reconnaît pas, les dispositions du CIR 92, ... de la législation particulière relative à ces impôts ou des arrêtés pris pour leur exécution qui mentionnaient cette forme légale avant l'entrée en vigueur de la présente loi sont réputées continuer à la mentionner comme avant l'entrée en vigueur de la présente loi pour ce qui concerne cette société, association ou fondation¹⁷.

I.4 L'imposition des revenus d'une société transparente

Dans ce chapitre, nous allons analyser le régime fiscal des sociétés transparentes en droit fiscal belge. La base légale de la transparence fiscale (1) se trouve à l'article 29 CIR92 et une autre disposition, l'art.364, complète l'art. 29 en mettant en place une attribution immédiate

¹⁵ RICHELLE, P.-D.-I., « Section 4 « Dispositions transitoires » In *Incidences fiscales de la réforme du droit des sociétés*, Editions Larcier, p.103.

¹⁶ 17 MARS 2019. - Loi adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations, art.119, §1.

¹⁷ Loi 2019, art. 119, § 2

des revenus de la société transparente aux associés (2). La transparence fiscale est perturbante quand il faut déterminer la nature des revenus imposables (3) par exemple, lorsque le bénéficiaire effectif est une personne physique non active. Quand, nous connaissons la nature des revenus imposables, encore faut-il déterminer le montant imposable (4). La déduction des pertes des activités menées en société sans personnalité juridique présente un risque d'abus et le régime des pertes nécessite une mesure anti-abus spécifique (5) que nous allons voir à la fin du présent chapitre.

I.4.1 La transparence fiscale : base légale

Les sociétés ou associations sans personnalité juridique sont considérées comme fiscalement transparentes.

Leur transparence fiscale résulte de l'article 29, C.I.R. : « *dans les sociétés 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* ».

Les sociétés sans personnalité juridique ne sont pas soumises à l'impôt des sociétés en tant que telles.

I.4.2 Attribution immédiate des revenus

Les revenus des sociétés sans personnalité juridique sont considérés comme recueillis ou attribués directement dans le chef de leurs associés ou membres même lorsque ceux-ci ne sont pas effectivement distribués¹⁸.

L'article 364, C.I.R., dispose que : « *dans les sociétés et les associations sans personnalité juridique visées à l'article 29, l'ensemble des bénéfices ou des profits est considéré comme attribués aux associés ou membres à la date de clôture des comptes annuels auxquels ils se rapporte ou au 31 décembre de l'année ...* » A la différence des dividendes qui sont imposables aux mains des associés seulement au moment de la distribution, il est clair que l'imposition des

¹⁸ RICHELLE, op.cit., p.611.

revenus des associations ou sociétés sans personnalité juridique aux mains des membres est immédiate dès la clôture de l'exercice. Les revenus leurs sont attribués d'une manière fictive pour l'établissement de l'impôt même s'il n'y a pas eu de prélèvement.

La même disposition poursuit en précisant qu' : « ...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 ».

La quotité imposable dans le chef de chaque associé résulte de l'addition de deux éléments¹⁹ :

- les prélèvements réellement effectués qui proviennent des bénéfices de l'exercice;
- une quotité des bénéfices non distribués , (y compris les dépenses non admises²⁰).

En ce qui concerne les sociétés agréées comme entreprise agricole qui bénéficient du régime de transparence fiscale, leurs revenus sont imposables dans le chef des associés et ceux-ci peuvent opter pour la taxation soit sur la base du revenu réel, soit sur la base du forfait agricole²¹. Ce dernier cas notamment quand leur comptabilité n'est pas probante.

I.4.3 La nature des revenus imposables.

Dans les sociétés ou associations sans personnalité juridique qui recueillent des revenus visés à l'art. 23, § 1er, 1° ou 2°, CIR 92, les prélèvements effectifs des associés ou membres, augmentés de leurs parts dans les bénéfices ou profits distribués ou non distribués, ou diminués de leurs parts dans les pertes de la période imposable, sont imposés comme des "bénéfices" (art. 23, § 1er, 1°, CIR 92) ou des "profits" (art. 23, § 1er, 2°, CIR 92) dans le chef desdits associés ou membres suivant que la société ou association exploite une entreprise industrielle, commerciale

¹⁹ Com. I.R., n° 29/27.

²⁰ Com. I.R., n° 364/3.

²¹ BEGUIN, E., CAPRASSE, A., « De la société agricole et du groupement forestier à la société agréée comme entreprise agricole ou groupement forestier : la disparition de deux OVNI » in *Le nouveau droit des sociétés et des associations*, Bruxelles, Larcier, 2019, p.397.

ou agricole ou exerce une occupation lucrative, et *sans qu'il faille se préoccuper du point de savoir si les associés ou membres sont actifs ou non actifs*²².

L'existence d'une société sans personnalité juridique n'a aucune incidence en ce qui concerne l'application des régimes fiscaux spécifiques ou avantages fiscaux liés aux revenus de cette société et dont les conditions d'application sont déterminées en fonction des caractéristiques de chaque associé bénéficiaire (application de la déduction pour investissement, le régime des revenus déjà taxés (R.D.T), le taux réduit applicable aux P.M.E., le régime de taxation étalée, etc.).

Chaque associé doit également constater les différences temporaires (ex. : les provisions, les réserves occultes) et les différences permanentes (dépenses non admises) applicables à sa quote-part des revenus²³.

Afin de répondre au critère de comptabilisation distincte des provisions, les associés ont avantage à comptabiliser le résultat brut de l'association et d'exprimer les provisions dans des comptes séparés²⁴.

I.4.4 La détermination du montant imposable.

Le revenu généré au travers d'une société dénuée de la personnalité juridique ou sensée être dénuée de personnalité juridique est imposable entre les mains des associés. C'est entre les mains de ceux-ci que sera déterminé le revenu net imposable. L'existence d'une société fiscalement transparente n'a pas d'effet sur le montant imposable des revenus attribués aux associés ou membres ; les charges et produits de l'association sont traités au niveau des associés, les frais inhérents à l'association constituent toutefois des charges déductibles pour les associés ou membres (art. 49, C.I.R.)²⁵.

²² *Com.IR.* 29/1

²³ LAMON, H., VAN BAVEL, A., « 6. - Associations d'entreprises » in *Aspects fiscaux de la comptabilité et technique de déclaration fiscale*, Bruxelles, Éditions Larcier, 2013, p. 620

²⁴ *Ibidem.*

²⁵ LAMON, H., VAN BAVEL, A., *op.cit.*, p. 619.

Il n'y a pas de règles d'évaluation prévues au niveau de la société transparente, chaque associé ou membre est libre de retraiter les éléments du résultat de l'association en fonction de ses propres règles d'évaluation.

Ceci permet à chaque associé de retraiter les éléments du bénéfice imposable suivant son régime propre (ex. amortissements, provisions exonérée ou imposable, etc.)²⁶.

Ainsi, si la société sans personnalité juridique ou sensée en être dénuée détient des actions ou parts, l'associé société belge bénéficie du régime des revenus déjà taxés RDT sur sa quote-part de dividendes si la condition de participation est satisfaite par transparence.

On examine donc la quote-part des actions détenues « en transparence » par l'associé pour déterminer si la condition de participation est satisfaite (et non le total des actions détenues par la société sans personnalité juridique).²⁷ Il en va de même pour l'exonération de précompte mère-fille relative aux actions détenues par la société sans personnalité juridique, dont les conditions sont examinées « en transparence » dans le chef des associés de la société sans personnalité juridique.²⁸

I.4.5 Le régime des pertes professionnelles : mesure anti-abus

L'art.80 du CIR 1992 dispose que les pertes professionnelles de sociétés ou associations sans personnalité juridique (cela inclut les sociétés qui sont censées ne pas avoir de personnalité juridique) ne peuvent être déduites des revenus professionnels des associés ou membres de ces sociétés ou associations à moins que et dans la mesure où *ces associés ou membres recueillent des bénéfices ou profits* et que les pertes professionnelles à imputer sur ceux-ci résultent d'une *activité professionnelle de même nature* ou que ces associés ou membres établissent que les pertes professionnelles résultent d'*opérations qui répondent à des besoins légitimes de caractère financier ou économique*.

²⁶ *Ibidem*.

²⁷ DEGÉE J. M., aspects de droit fiscal 149-165, CAPRASSE, O., ed., *Les joint-ventures : Questions choisies de droit belge et international*, Larcier, 2017, p160

²⁸ *Ibidem*.

Il ressort de cette disposition que la déduction des pertes qui résultent d'une activité menée via une société fiscalement transparente de l'article 29 CIR 92, n'est pas le principe mais l'exception.

Il convient de rappeler que dans le cas d'un associé dans une association sans personnalité juridique qui est lui-même soumis à l'impôt des sociétés, il n'y a pas lieu de faire une distinction de la nature de ses revenus puisqu'ils constituent tous des bénéfices, quelle que soit la nature de l'activité économique génératrice de ces revenus. Ceci est important dans la mesure où pour l'associé personne physique qui postule la déduction des pertes provenant d'une société fiscalement transparente doit remplir des conditions alternatives ayant trait à la nature de ces revenus ou à des besoins légitimes de caractère financiers ou économiques de l'activité transparente, qui ne sont pas requises pour les entreprises soumises à l'impôt des sociétés.

I.4.5.1 La condition de la nature des autres revenus de l'associé

L'associé pour bénéficier de la déduction doit recueillir des revenus professionnels qui sont des bénéfices ou des profits. Ce qui exclut les travailleurs, les administrateurs, les associés ou même les anciens indépendants qui ne recueillent plus que des bénéfices ou profits d'une activité professionnelle antérieure. En outre, les pertes doivent résulter d'une activité de même nature.

Un médecin qui est également membre d'une association sans personnalité juridique se livrant exclusivement à l'exploitation de navires (armateur), ne peut imputer sa quotité de la perte de cette association sur les profits qui proviennent de l'exercice de son art. Les caractéristiques des deux activités sont en effet totalement différentes²⁹.

²⁹ *Com. IR. 80/8*

I.4.5.2 La condition des besoins légitimes de caractère financier ou économique de l'activité en association transparente

Les contribuables qui ne recueillent pas personnellement des bénéfices ou profits, peuvent diminuer leurs revenus professionnels des pertes (ou d'une quotité des pertes) s'ils revendiquent la seconde condition : prouver des besoins légitimes de caractère financier ou économique. Ce caractère dépend des circonstances de fait qui sont propres à chaque cas particulier.

L'administration fiscale recommande qu'afin d'obtenir une certaine sécurité juridique, toute entreprise qui fait l'objet d'une acquisition ou passe sous un autre contrôle, peut demander au Service des décisions anticipées un accord écrit sur le fait que l'opération envisagée répond effectivement à des besoins légitimes de caractère financier ou économique.

Sur le caractère financier ou économique de l'opération menée en société sans personnalité juridique - ici une société agricole qui bénéficie du régime de transparence fiscale - la cour d'appel de Gand a jugé en date du 28 avril 2015 qu'une opération dont l'objet principal est de nature fiscale ne répond pas à des besoins financiers ou économiques légitimes³⁰. Dans le cas d'espèce, la fille fait de l'équitation et participe continuellement à des concours. Ses parents, qui exercent les professions respectives de pilote et d'enseignante, créent une société agricole pour y abriter toutes les activités relatives à l'équitation. Cette société est et reste fort déficitaire. Il n'a pas été opté pour l'assujettissement à l'impôt des sociétés, de sorte que la société agricole relève du régime de la transparence fiscale de l'article 29 du CIR 1992³¹. La cour de cassation a suivi la cour d'appel de Gand par le rejet du pourvoi³².

Un architecte, membre d'une société momentanée déficitaire qui a pour objet la démolition de bâtiments ainsi que la construction d'appartements neufs et leur vente, ne peut pas prendre en charge les pertes de cette société. Selon le règlement de déontologie de l'Ordre des architectes, un architecte ne peut pas participer à une société ayant pour objet la vente habituelle de biens

³⁰ Le Fiscologue n° 1452, 20 novembre 2015

³¹ Idem.

³² Cass.21 juin 2018

immeubles. Déontologiquement incompatibles avec l'activité professionnelle d'architecte, ces activités ne peuvent pas être qualifiées comme étant de même nature (Gand, 24.05.2016).

L'existence d'une exploitation n'emporte pas nécessairement l'existence des besoins financiers ou économiques légitimes.

I.4.5.3 La limitation de la déduction des pertes

Dans tous les cas, les associés ou membres d'une société fiscalement transparente ne peuvent déduire les pertes qu'ils subissent dans cette association, que de leurs (autres) revenus professionnels au maximum à concurrence du total de leurs bénéfices ou profits visés aux art. 24 et 27, CIR 92, qui proviennent d'une activité professionnelle de même nature.

En outre, la limitation « ...à moins que et dans la mesure où ... » implique qu'une perte d'une société transparente ne peut jamais être imputée sur les revenus professionnels du conjoint du membre ou de l'associé de cette association.

II. LES SOCIÉTÉS DÉNUÉES DE LA PERSONNALITÉ JURIDIQUE DANS LA SPHÈRE INTERNATIONALE

Cette deuxième partie est consacrée à la problématique du régime fiscal des revenus générés par des entités dénuées de la personnalité juridique dans une sphère internationale. Au premier chapitre, nous verrons que la question centrale qui se pose est l'octroi ou non de la personnalité juridique au partenariat, qui est une question de souveraineté nationale (1).

Au second chapitre, nous allons analyser l'application du régime de transparence fiscale au regard de la *Lex societatis* en l'absence de convention préventive de la double imposition (2) et constater les problèmes de classification des partenariats (sources de double imposition) qui en découlent pour voir enfin dans un troisième chapitre, comment ce conflit est résolu par les conventions préventives de la double imposition CPDI (3).

II.1 L'octroi de la personnalité juridique : une question de souveraineté nationale

Après avoir été, dans un premier temps, autorisée par un État déterminé à participer à la vie juridique du pays dans lequel elle a été constituée, il n'est pas rare qu'une personne morale envisage, dans un second temps, d'exercer une activité économique ou de prester des services dans un autre État. Il s'agira alors de se pencher sur l'admission ou le rejet de son existence dans un État différent de celui qui l'a vue naître, c'est-à-dire de vérifier si cette personne morale est « reconnue » au-delà des frontières de son pays d'origine³³.

L'octroi de la personnalité juridique est un acte de souveraineté par lequel un groupement est admis, à l'instar de tout individu, à être titulaire de droits et d'obligations. En matière d'octroi, l'État ne se soucie pas de savoir si un groupement a pu se voir attribuer, à l'étranger, une

³³ THIRION, R., *et al.* « Section 1- Les différents systèmes de droit international privé en matière de groupements » *In Droit international et européen des sociétés*, Bruxelles, Editions Larcier, 2009, p.14.

existence autonome. La seule personnalité juridique à laquelle le groupement pourra prétendre est celle du pays d'accueil³⁴.

Ainsi tout État est-il libre de choisir si les sociétés ou personnes morales, qui se sont vues octroyer une personnalité juridique par un autre État, peuvent ou non prétendre, sur son territoire, à une existence juridique propre. En d'autres termes, chaque État décide si, et à quelles conditions, il reconnaît les personnes morales « d'origine étrangère »³⁵. C'est ce qui arrive quand une société étrangère dont la loi du pays d'origine n'a pas attribué la personnalité juridique, se voit considérée comme une société possédant la personnalité juridique en Belgique, ou *vice versa*.

II.2 La transparence fiscale au regard de la *Lex societatis* en l'absence de convention préventive de la double imposition

Dans ce chapitre, nous allons définir le partenariat international « *partnership* » (1). Ensuite, nous répondrons à la question de la détermination de la *Lex societatis* (2) qui lui est applicable. Mais la relation entre le droit fiscal et la *Lex societatis* (3) si étroite soit-elle, n'implique pas que c'est le droit fiscal étranger qui sera appliqué. A ce stade nous pourrions analyser le régime fiscal du partenariat transparent étranger (4) et de l'entité transparente étrangère comparable à une société imposable de droit belge (5) et tout ceci quand aucune convention préventive de la double imposition n'est applicable.

II.2.1 Le « *partnership* »

Les sociétés sans personnalité juridique au niveau international sont analysées dans le cadre de la catégorie de sociétés de personnes aussi appelées « *partenariats* », « *entités* » ou « *partnerships* ».

Le partenariat « *partnership* » est défini en anglais comme il suit :

³⁴ *Ibidem*.

³⁵ *Ibidem*.

«... in general a partnership may be said to consist of an 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 »³⁶.

Nous pouvons en déduire différentes caractéristiques du partenariat du point de vue du droit international :

1. C'est un contrat entre deux ou plusieurs personnes, peu importe leur nationalité ;
2. Chaque membre fait un apport dans l'association ;
3. *L'affectio societatis* : l'objectif du partenariat est l'exercice d'une activité pour réaliser des bénéfices qui seront partagés entre les associés d'une façon équitable.

II.2.2 La *Lex societatis*

Au moment de l'association, l'élément d'extranéité inhérent au partenariat incite à se poser la question suivante : « quel est donc le droit applicable au contrat ? »

Le droit international privé comparé révèle l'existence de deux approches, « réaliste » et « formaliste », dans la détermination des facteurs de rattachement de la *Lex societatis*, ainsi que de diverses formes de combinaisons entre ces deux approches³⁷. Avant la réforme du droit des sociétés, la théorie réaliste s'appliquait et la *Lex societatis* était déterminée par « le lieu depuis lequel sont prises les décisions relatives à l'organisation, la direction et l'administration d'une [société], en somme : le centre décisionnel névralgique de celle-ci³⁸. La réforme du droit des sociétés a changé la donne en érigeant le critère du *siège statutaire* au premier rang.

³⁶ LARKING, B., «International Tax Glossary», IBFD 2005, p. 296.

³⁷ AYDOGDU, R. « Section 1-Introduction » In *Incidences fiscales de la réforme du droit des sociétés*, Bruxelles, Editions Larcier, 2019, p.15.

³⁸ Voy. Rép. not., « Dispositions de droit civil et commercial applicables aux actes de sociétés » in RICHELLE, P.-D.-I., op. cit., p.83

En adoptant le *critère purement formel* du siège statutaire, le législateur belge exprime sa volonté d'abandonner à l'autonomie des parties la détermination de la loi applicable à une personne morale, et contribue ainsi à l'accentuation d'une forme de contractualisation de la matière³⁹.

Ainsi, selon l'art. 2 :148 CSA qui se trouve au niveau des dispositions du droit international privé, les personnes morales qui ont leur siège statutaire à l'étranger peuvent exercer leurs activités, ester en justice en Belgique, et y établir une succursale⁴⁰. Cette disposition correspond à l'art. 58 de l'ancien code des sociétés, adapté pour la mise en œuvre de la théorie du siège statutaire.

II.2.3 Le droit fiscal et la *Lex societatis*

Pour déterminer si une société ou un partenariat étranger est revêtu de la personnalité juridique, ce sera désormais la loi de l'Etat de son siège statutaire qui sera applicable.

Également, lorsque l'entité a son siège réel en Belgique et est donc susceptible d'y être assujettie à l'impôt des sociétés ; « le passage à la théorie du siège statutaire implique que la même difficulté [qu'avant pour les entités étrangères] pourra désormais se présenter pour les sociétés résidentes... ce qui conduit à certaines adaptations de la définition générale de la "société" dans le CIR 1992⁴¹ telle que nous l'avons vue précédemment.

Ainsi si l'Etat du siège statutaire, c'est-à-dire, le siège social que les associés d'un partenariat étranger ont choisi dans leur contrat, ne lui accorde pas de personnalité juridique, même si le siège réel se trouve en Belgique, il sera considéré comme une société simple en droit des sociétés. Mais le droit fiscal émet une restriction dans le cas où ce partenariat étranger aurait

³⁹ NAVEZ, E.-J., NAVEZ, A., « Chapitre 13 - Les dispositions de droit international privé » in *Le Code des sociétés et des associations*, Bruxelles, Éditions Larcier, 2019, p. 359.

⁴⁰ Il faut noter que les sociétés étrangères (eu égard au siège statutaire) qui veulent ouvrir une ou plusieurs succursales en Belgique sont tenues de déposer l'acte constitutif de la ou des succursales, préalablement à leur ouverture, au tribunal de l'entreprise ; voy. , l'art. 2 :24 CSA.

⁴¹ NAVEAU P., « La transparence fiscale des partenariats : Etude de droit comparé entre les législations américaine, anglaise, néerlandaise et belge », R.G.F., 2011, p.5.

une forme analogue à celle d'une société belge dotée de la personnalité juridique, il sera soumis aux mêmes règles fiscales belges que ses semblables.

La *Lex societatis* décide du type de société, mais c'est le régime fiscal de ce type de société en droit fiscal belge qui s'applique. C'est le principe de territorialité du droit fiscal consacré par une jurisprudence belge.

En effet, par son célèbre arrêt « Prince de Ligne », la Cour d'appel de Bruxelles a consacré en 1974 le principe de territorialité du droit fiscal belge : le droit fiscal, en ce qu'il est une branche du droit public ne peut recevoir qu'une application territoriale. En d'autres termes, un revenu ne peut être imposé en Belgique qu'en vertu de la loi fiscale belge et non en vertu d'une loi fiscale étrangère sauf si la loi belge ou une convention internationale (devenue loi belge) renvoie à la loi fiscale étrangère.⁴²

II.2.4 Le régime fiscal du partenariat transparent étranger

Le régime fiscal du partenariat étranger en Belgique dépend de sa classification. Le partenariat peut en effet, en fonction de la règle de classification belge être considéré comme une entité juridique à part entière distincte des associés, et par conséquent imposable distinctement ou alors, être appréhendé comme une entité transparente.

II.2.4.1 La classification du partenariat étranger

Quand le partenariat est transparent aux yeux du fisc, c'est-à-dire que celui-ci, voit les associés à travers l'entité, et que les revenus du partenariat sont fictivement attribués aux associés. Ces revenus seront imposables dans le chef des associés, et selon le régime applicable à chacun des membres, c'est la loi fiscale belge qui s'applique.

⁴² DE BROE L. et DE LA SERNA M., « Sociétés civiles transparentes françaises et la territorialité du droit fiscal belge », R.G.F, 2005, liv. 2, p.15.

La transparence implique que l'entité est ignorée à des fins fiscales et donc un assujettissement à l'impôt qui ne tient aucun compte de l'existence de l'entité⁴³.

L'impôt sera enrôlé dans le chef des participants et pour déterminer le critère de rattachement territorial en jeux, il faut distinguer selon que l'opération est entrante « *inbound* » dans l'hypothèse de l'associé belge dans une entité étrangère, ou sortante « *outbound* », dans l'hypothèse d'une entité étrangère qui perçoit des revenus de source Belge.

La classification de l'entité permettra ensuite de déterminer à quelle catégorie de contribuable en droit interne elle appartient pour faire ressortir le régime qui lui est applicable. Cette classification peut être conflictuelle nous le verrons plus loin, en cas d'existence d'une CPDI.

Dans l'hypothèse de l'opération « *inbound* », l'entité génératrice des revenus est étrangère et ses bénéficiaires n'étant pas rattachés au territoire belge, la classification de l'entité ne se pose pas.

II.2.4.2 La Belgique comme Etat de la source : opération *outbound*

La souveraineté fiscale, en vertu du principe de territorialité réelle, autorise la Belgique d'imposer les revenus recueillis par le biais d'une entité transparente étrangère quand il existe un critère de rattachement réel du revenu au territoire belge.

Dans ce cas, on se retrouve dans la situation d'un revenu généré sur le territoire belge par un "étranger" : opération "*outbound*". Mais le régime fiscal applicable auxdits revenus dépendra de la qualité du contribuable associé qui en est bénéficiaire.

⁴³ VAN BORTEL, D., La problématique de la classification. Les entités transparentes étrangères dans le droit fiscal belge, R.G.F. 2010, liv. 5, p.12.

a. La qualité des participants au partenariat étranger

Comme le souligne le professeur Bruno Peeters, « *la classification d'une entité est en effet déterminante pour pouvoir établir qui doit être considéré comme contribuable à l'égard des revenus générés par l'entité* »⁴⁴.

La classification de l'entité permettra de connaître les contribuables, c'est-à-dire les participants dans le partenariat étranger qui a exercé une activité en Belgique et dont les revenus doivent être soumis à l'impôt.

On se reportera aux dispositions du droit interne qui déterminent quand une entité est assujettie à l'impôt des sociétés (art. 2, §1^{er}, 5, a) et b), art. 29 et art. 179 CIR 92), à l'impôt des personnes morales (art. 220 CIR 92), à l'impôt des non-résidents sociétés (art. 2, §1^{er}, 5, c) et art. 227, 2^o CIR 92) ou à l'impôt des non-résidents personnes morales (art. 227, 3^o CIR 92)⁴⁵.

Par exemple, si une entité étrangère aux participants étrangers perçoit des revenus d'origine belge, la règle de classification déterminera si l'entité en tant que telle sera assujettie à l'impôt des non-résidents-sociétés ou si les participants sous-jacents seront assujettis à l'impôt des non-résidents-personnes physiques. Une fois que la règle de classification aura permis d'établir qui est le contribuable, les conclusions suivantes pourront en être tirées⁴⁶.

Ainsi on en déduira le tarif applicable. Si l'entité est transparente du point de vue fiscal belge, le participant étranger société sera soumis à l'impôt des non-résidents-sociétés au taux uniforme. Si par contre c'est une personne physique non-résident belge, le taux progressif de l'impôt des non-résidents -personnes physiques est applicable.

Il est important de noter que la détermination du contribuable permettra de savoir si une convention préventive de la double imposition est applicable.

⁴⁴ Ibidem.

⁴⁵ Circulaire AAFn°3/2013 (AAF/97-0380) dd.05.02.2013

⁴⁶ VAN BORTEL, D., op.cit., p.14.

b. L'impôt des non-résidents INR : art. 227 CIR1992

La classification de l'entité étrangère se fera à l'aide de l'art. 227 CIR 1992 qui soumet à l'impôt des non-résidents ici appelé INR, les non-habitants du royaume, c'est-à-dire les personnes physiques ; les sociétés étrangères ainsi que 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 principal établissement ou leur siège de direction ou d'administration.

Afin de tenir compte de la dissociation possible entre *Lex societatis* (siège statutaire), d'une part, et domicile fiscal (siège réel), d'autre part, la référence au « siège social » - source potentielle d'ambiguïté – est supprimée dans l'art. 227 CIR 92.

La classification d'une entité étrangère est réalisée sur base d'une analyse de la personnalité juridique de celle-ci⁴⁷.

La *Lex societatis* développée plus haut, servira à déterminer si une entité étrangère est transparente. Mais cela ne suffira pas pour qu'elle soit aussi transparente aux yeux du droit fiscal belge parce que, si elle a une forme comparable à celle d'une société belge dotée de la personnalité juridique, elle sera soumise en tant que société étrangère, à l'INR- Impôt des Sociétés (Isoc).

II.2.5 Entité transparente étrangère comparable à une société de droit belge

II.2.5.1 La confrontation avec la société résidente belge

Si la *Lex societatis* de l'entité en question ne lui a pas conféré de personnalité juridique, un contrôle de sa forme juridique doit être fait pour une confrontation avec les formes de sociétés

⁴⁷ NAVEAU P., op.cit., p.1.

belges existantes. Si le résultat est positif, elle est assujettie à l'impôt sur les revenus de source belge.

La difficulté de cet exercice réside dans l'absence de critères clairs de comparaison. Ce qui n'est pas à mon sens, très élogieux pour la sécurité juridique étant donné que les participants dans un quelconque partenariat étranger, qu'ils soient résidents belges ou eux même non-résidents, ne savent pas à l'avance pas à quelle sauce ils seront mangés par le fisc belge.

La jurisprudence allemande, pour la comparaison de la *Limited Liability Company* américaine avec une société de droit allemand, a tenu compte de l'administration décentralisée ; la responsabilité limitée ou illimitée des associés ; la libre négociabilité des parts ; la participation au bénéfice (automatique ou seulement suite à une décision des associés) ; l'obligation d'effectuer un apport à la société ; la durée de vie limitée ou illimitée de la société ; du mode de répartition des bénéfices et la modalité de constitution.

II.2.5.2 Cas particulier : le « *General partnership* » américain

Dans certaines situations, la *Lex societatis* ne révèle pas clairement l'octroi de la personnalité juridique à l'entité étrangère qui génère des revenus sur le sol belge.

La reconnaissance du partenariat sera effectuée conformément à la loi applicable aux sociétés résidentes Belges.

Afin de déterminer la classification de l'entité étrangère, il faudra établir les caractéristiques essentielles nécessaires, en droit belge, d'octroi de la personnalité juridique. Une fois ce test effectué, le principe veut qu'on confronte les caractéristiques de l'entité étrangère avec celles établies en droit belge. Les aspects de cette entité peuvent se retrouver d'une part dans la législation étrangère et d'autre part dans l'acte de constitution de l'entité. Lorsque, à la suite de cette comparaison, l'entité étrangère aurait la personnalité juridique selon les critères définis en

droit belge, elle sera imposable distinctement en Belgique. *A contrario*, dans les autres situations, le partenariat sera transparent fiscalement. Cette doctrine est appelée « *Lex fori* »⁴⁸.

Le cas type de cette situation est le *General partnership* américain (GP). Le droit américain des sociétés est muet en ce qui concerne l'octroi ou non de la personnalité juridique à ce partenariat.

Il est défini par le *Uniform Partnership Act (1997)* à l'article 1er section 101 comme étant "*an association of two or more persons to carry on as co-owners a business for profit...*"⁴⁹

En effet, le GP qui est une convention qui est encadrée par le « *Uniform Partnership Act* » (UPA) mais qui peut prendre la forme d'une "*creature of statute*", qui est comparable aux sociétés résidentes belges dotées de la personnalité juridique, ou celle d'une "*creature of contract*" qui ressemble à notre nouvelle société simple parce qu'elle est aussi basée sur le principe de l'autonomie de la volonté.

Le droit américain a deux approches différentes pour analyser l'existence ou non de la personnalité juridique face à la forme choisie par les associés dans le partenariat. Ce dernier se distingue d'une part par l'«*entity approach*» et d'autre part par l'«*aggregate approach*»⁵⁰

Les caractéristiques de l'«*entity approach*» sont les suivantes :

la capacité d'agir en son nom propre; la tenue d'une comptabilité ; la réalisation de bénéfices; la possibilité d'ester et d'être poursuivi en justice⁵¹.

Dans l'autre approche («*aggregate approach*»), le GP possède les caractéristiques suivantes :

1. Les associés d'un GP sont tous des commettants et des agents du GP dans le sens où chaque associé peut engager ses co-associés en ce qui concerne les activités du GP et où le GP ne peut pas agir en son nom propre indépendamment des associés ;

⁴⁸ NAVEAU P., *op.cit.*, p.12.

⁴⁹ Uniform Partnership Act (1997) disponible sur: users.wfu.edu.

⁵⁰ NAVEAU P., *op.cit.*, p.14.

⁵¹ NAVEAU P., *op.cit.*, p.15.

2. Le caractère *intuitu personae*, c'est-à-dire que ce sont les associés qui se lient entre eux et les facteurs personnels sont déterminants. En cas de faillite, dissolution ou décès, un associé ne peut se faire remplacer ;
3. Responsabilité personnelle des associés pour les dettes du GP⁵².

Sur base des caractéristiques soulevées, la doctrine majoritaire américaine s'accorde pour dire que le GP ne possède pas de personnalité juridique. Le problème provient notamment du fait que le GP ne repose pas sur une disposition légale mais bien sur un contrat conclu entre les associés qui régit les rapports contractuels entre ceux-ci.⁵³

Le GP n'étant pas fondé sur une disposition légale et le droit américain imprécis, l'analyse de la personnalité juridique du GP par l'application de la *Lex societatis* en droit belge est impossible dans ce cas précis. La solution au problème est le recours à la loi du fort : *Lex fori*.

II.3 La transparence fiscale du partenariat étranger quand une convention préventive de double imposition CPDI s'applique

En commençant par la définition d'une convention préventive de double imposition, que nous désignons par le sigle : CPDI, dans son contexte général (1), nous allons voir dans quelles conditions une CPDI est applicable (2) mais il est possible que les états contractants se retrouvent face à une problématique du conflit de classification des partenariats étrangers (3). Des solutions ont été proposées par le comité des affaires fiscales de l'OCDE et sont mises en applications par l'administration fiscale et les juridictions nationales.

II.3.1 Les CPDI : généralités

Pour rappel, les CPDI sont des conventions internationales le plus souvent conclues de façon bilatérale, entre deux États souverains, ayant pour objet de prévenir ou d'éliminer la double

⁵² *Ibidem*.

⁵³ NAVEAU P., *op.cit.*, p.15.

imposition que pourrait subir un même contribuable, à raison d'un même élément de revenu, de par l'exercice cumulé par les deux États de leur souveraineté fiscale : l'un en tant qu' « État de la résidence » du bénéficiaire du revenu (principe de taxation du « revenu mondial »), l'autre comme « État de la source » du revenu (principe de taxation du « revenu territorial »). De telles conventions viennent alors répartir le pouvoir d'imposition entre les deux États contractants en fonction du type de revenu, en limitant le cas échéant la retenue pratiquée dans l'État de la source et en prévoyant l'obligation pour l'État de résidence soit d'exonérer le revenu déjà taxé à la source dans l'autre État (méthode de l' « exemption »), soit d'imputer sur son impôt l'impôt déjà perçu sur ce revenu dans l'autre État (méthode du « crédit d'impôt »)⁵⁴.

La notion de « résidence » est cruciale dans l'application des CPDI dans la mesure où elle en constitue la condition et l'un des facteurs de répartition des compétences fiscales entre les États signataires.

II.3.2 L'applicabilité des CPDI

L'Organisation de Coopération et de Développement Économiques (ci-après « OCDE »), a édifié un modèle de convention que les états contractants peuvent suivre : c'est la convention-modèle de l'OCDE.

La Convention-Modèle de l'OCDE en son article 1^{er} limite l'application de la CPDI aux seules « personnes qui sont des résidents d'un état contractant ou de deux États contractants ».

Selon l'art. 3 a) le terme « personne » englobe les personnes physiques, les sociétés et tous autres groupements de personnes. Les partenariats constituant des groupements de personnes, la condition d'être une « personne » est remplie. Le terme « personnes physiques » n'est pas défini par la Convention : il renvoie au droit interne des États contractants, qui énonce souverainement les conditions d'existence d'une personne physique à des fins juridiques.⁵⁵

⁵⁴ NOLLET, A., « E.-l'articulation avec le droit international conventionnel (CPDI conclues par la Belgique) », in *De l' « abus fiscal » ou quand des actes juridiques du contribuable sont inopposables au fisc pour l'établissement de l'impôt*, Bruxelles, Larcier, 2019, p. 627.

⁵⁵ HUYLEBROUCK, C., « Mise en perspective de la notion de « résidence » en droit fiscal international » in *Fiscalité internationale en Belgique*, Bruxelles, Editions Larcier, 2013, p. 9.

Pour bénéficier de l'application de la convention, « la personne » au sens de la législation nationale, doit être « résidente » de l'état contractant.

Aux termes de l'art. 4 de la convention modèle, l'expression « résident » désigne toute personne qui, en vertu de la législation de cet état, est assujettie à l'impôt dans cet état. Les partenariats dont nous analysons la transparence fiscale, sont bien des « personnes » mais ne sont pas soumis à l'impôt en tant que telles et c'est cette caractéristique d'absence d'existence autonome dans leur état de résidence qui les définit. Cela laisse à penser, et avec raison à notre sens, que les entités fiscalement transparentes ne bénéficieront pas de l'application d'une CPDI, leurs revenus subiront l'inconvénient de la double imposition mais, L. HINNEKENS , dans son rapport rédigé dans le cadre du congrès annuel de l'International Fiscal Association (IFA) en 1995, et dont le sujet était : « *International income tax problems in partnerships*⁵⁶ » a précisé que les associés qui ont réalisé des revenus à travers un partenariat étranger sur le territoire belge et dont la Belgique reconnaît la transparence fiscale, pourront invoquer l'application de la convention conclue entre leur Etat de résidence et la Belgique.

II.3.3 La problématique du conflit de classification des partenariats étrangers

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'apparaît⁵⁷ . La problématique de l'application des CPDI se situe au niveau de la classification des partenariats étrangers quand ils ont été constitués selon une législation étrangère alors que ce sont les règles fiscales belges qui doivent s'appliquer. Cette classification permet de déterminer le régime d'imposition interne des revenus générés par l'entité en cause nous l'avons évoqué plus haut, et peut être différente et même contradictoire selon les systèmes juridiques en juxtaposition dans le cas d'espèce.

⁵⁶ PEETERS B., « Le rapport belge de l'IFA 1995 consacré aux "partenariats" », *Fisco. Int.*, n° 139, p. 3

⁵⁷ VAN RAAD K., « Five fundamental rules in applying tax treaties », in *Liber amicorum*, Luc HINNEKENS, Bruxelles, Bruylant, 2002., p. 70

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 conventionnels.⁵⁸

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 »⁵⁹.

Le rapport de l'OCDE relatif à "L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes" analyse cette problématique et propose des solutions aux états membres d'une CPDI.

II.3.3.1 En cas de conflit de qualification subjective dans l'Etat de la source

a. Interprétation de l'article 4 de la convention (primauté de la qualification par le biais de l'Etat de la résidence)

L'application de la convention dans le but d'éviter la double imposition commence par l'octroi du droit d'imposition à l'état de la source. A ce niveau l'état de la source nous l'avons vu plus haut impose l'entité selon sa qualification aux fins de l'imposition au regard de son droit interne.

Le comité de l'OCDE s'est accordé à interpréter l'art.4 qui traite de « la résidence » des « personnes » éligibles au bénéfice de la convention en disant ce qui suit : « lorsqu'un Etat ne tient pas compte de l'existence d'une société de personnes pour des fins fiscales et lui applique

⁵⁸ TORRIONE H., « Application des conventions VAN BORTEL (D.), « La problématique de la classification. Les entités transparentes étrangères dans le droit fiscal belge », R.G.F., 2010, p.257

⁵⁹ Ibidem.

le régime de la transparence fiscale imposant plutôt les associés sur leur part du revenu de la société de personnes cette dernière n'est pas assujettie à l'impôt et ne peut donc pas être considérée comme un résident de cet état. Dans un tel cas où le revenu de sociétés de personnes « transite » vers les associés en vertu de la législation interne de cet Etat, les associés sont des personnes qui sont assujettis à l'impôt sur le revenu et qui peuvent donc demander à bénéficier des conventions conclues par les Etats dont elles sont résidentes. Cette dernière situation prévaudra même si, en vertu de la législation interne de l'Etat de la source, le revenu est attribué à une société de personnes qui est traitée comme une entité indépendante imposable »⁶⁰.

En bref, l'OCDE oblige l'Etat de la source à adhérer à la classification de l'entité faite par l'Etat de la résidence. Le comité va jusqu'à recommander aux états qui ne seraient pas en mesure de se rallier à cette interprétation de rechercher le même résultat par le moyen d'une disposition spéciale d'élimination de la double imposition qui résulterait d'un conflit de qualification. La convention belgo-américaine met en application cette recommandation.

b. La Circulaire AAF n° 3/2013 (AAF/97-0380)
dd. 05.02.2013 : cas d'entités « hybrides »

L'administration fiscale a, par sa circulaire du 5 février 2013, incorporées les conclusions du rapport du comité des affaires fiscales de l'OCDE, dans son instruction sur la manière d'appliquer la Convention entre le Gouvernement du Royaume de Belgique et le Gouvernement des États-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.

Cette convention contient une disposition qui règle les problèmes résultants des approches différentes adoptées en Belgique et aux États-Unis par rapport à la transparence fiscale des partenariats, et elle avait l'ambition d'aller plus loin que le modèle de l'OCDE puisque ces dispositions ne s'y trouvent pas.

⁶⁰ §56, rapport OCDE

- *Les entités « hybrides » et les conditions d'application de la convention*

Spécifiquement les dispositions de l'art.1 §6 - champs d'application général de la convention, s'appliquent lorsqu'une entité est traitée comme fiscalement transparente par un des deux Etats contractants (l'Etat de la source des revenus ou l'Etat de résidence de l'associé ou du bénéficiaire). Le paragraphe 6 a essentiellement pour objet de clarifier l'application des dispositions conventionnelles aux revenus réalisés par l'intermédiaire d'une entité "hybride", à savoir une entité traitée comme fiscalement « transparente » dans un Etat contractant et comme une entité (« opaque ») imposable en tant que telle dans l'autre Etat contractant⁶¹.

L'administration simplifie l'exercice de la confrontation de l'entité étrangère aux entités résidentes. Elle a précisé dans sa circulaire les différentes entités fiscalement transparentes constituées aux Etats-Unis. Il s'agit notamment : des *general partnerships*, des *limited partnerships* (LPs), des *limited liability partnerships* (LLPs) et des *limited liability companies* (LLCs) qui sont traitées comme des *partnerships* pour leur imposition aux Etats-Unis mais que la Belgique considère en droit interne comme des entités imposables. En outre, pour déterminer quand l'administration fiscale américaine traite, en principe, une entité comme fiscalement transparente on peut se référer aux *Treasury Regulations* 301.7701-1 à 3.

En ce qui concerne les entités constituées aux Etats-Unis, l'administration américaine distingue :

- Une "*corporation*" : diverses circonstances sont énumérées où les entités constituées conformément à la législation américaine sont des "*corporations*" imposables en tant que telles en vertu de la législation américaine, en principe sans possibilité d'option⁶² ;
- une entité qui n'est pas une "*corporation*" et qui a deux ou plusieurs membres est une "*partnership*" fiscalement transparente mais peut choisir d'être considérée comme une "*association*" imposée comme une "*corporation*" et

⁶¹ Circ. AAF n° 3/2013 (AAF/97-0380) dd. 05.02.2013, Annexe I, n°8

⁶² Les "S" corporations peuvent opter pour un régime de transparence fiscale. Pour pouvoir opter pour un tel régime, une corporation doit cependant remplir diverses conditions et ne peut avoir que des actionnaires qui sont des résidents ou des citoyens américains (cf. Section 1361 de l'*Internal Revenue Code* voyez Annexe I, circulaire AAF n° 3/2013 (AAF/97-0380) dd. 05.02.2013

- une entité qui n'est pas considérée comme une "corporation" et qui a un seul membre est une "*disregarded entity*" fiscalement transparente mais peut choisir d'être considérée comme une "association" imposée comme une "corporation"⁶³.

Si l'entité est considérée comme transparente selon les règles qui précèdent, il faut également que les revenus qui proviennent de la Belgique et qui sont perçus par l'intermédiaire de l'entité traitée comme fiscalement transparente soient considérés par les Etats-Unis comme étant perçus par un de ses résidents pour l'application de sa législation fiscale en matière d'impôts sur le revenu.

Par exemple, lorsque, conformément à son droit fiscal, les Etats-Unis imposent un associé qui est un résident des Etats-Unis, sur sa part dans les revenus réalisés par l'intermédiaire d'une Limited Partnership que les Etats-Unis traitent comme fiscalement transparente, ces revenus sont traités comme des revenus réalisés par un résident des Etats-Unis. La Convention s'applique à la part de ce résident dans les revenus de source belge réalisés par l'intermédiaire de la Limited Partnership. Ceci est le cas bien que la Belgique ne considère pas la Limited Partnership comme une entité fiscalement transparente en vertu de son droit interne. Le résident des Etats-Unis est considéré comme le bénéficiaire effectif des revenus (sauf si un résident des Etats-Unis qui aurait perçu directement sans passer par la Limited Partnership les revenus dans les mêmes circonstances n'aurait pas été considéré comme le bénéficiaire effectif des revenus).⁶⁴

Un autre exemple dans un sens inverse, lorsque, conformément à son droit fiscal, la Belgique impose, dans le chef d'une société en commandite simple qui est un résident la Belgique, les revenus perçus par cette société, ces revenus sont considérés comme réalisés par un résident de Belgique. La Convention s'applique aux revenus de source américaine perçus par cette société. Ceci est le cas bien que les Etats-Unis considèrent la société en commandite simple comme une entité fiscalement transparente qui n'est normalement pas un résident au sens de l'article 4 (Résident) de la Convention⁶⁵.

⁶³ Circ. AAF n° 3/2013 (AAF/97-0380) dd. 05.02.2013, Annexe I, n°9

⁶⁴ *Ibidem*.

⁶⁵ *Ibidem*.

- *La prévention de la double imposition en cas d'entité « hybride »*

La disposition spécifique aux entités « hybrides » décrites précédemment se trouve à l'art.22 §1, sous b. - prévention de la double imposition en ce qui concerne la Belgique-, s'applique aux revenus distribués par le "partnership" au partenaire qui est un résident de la Belgique.

Elle dispose que la Belgique exempte 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 l'un des états le 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.

On retrouve ici la solution proposée par le comité des affaires fiscales de l'OCDE en ce qui concerne l'obligation de l'état de la résidence d'éviter la double imposition par une imputation ou une exemption - ici les états ont choisi l'exemption - du revenu tel qu'il a été imposé par l'état de la source évoquée précédemment.

Ces dividendes ne doivent pas être soumis à un précompte mobilier en Belgique⁶⁶.

Lorsqu'une société qui est un résident de Belgique reçoit des dividendes attribués par une entité traitée comme fiscalement transparente aux Etats-Unis, cette société n'est en principe imposée aux Etats-Unis sur sa part dans les revenus de cette entité que lorsque la société est :

- une Société anonyme (SA) imposée en tant que telle sur ces bénéfices aux Etats-Unis ; ou
- une Société privée à responsabilité limitée (SPRL) ou une Société coopérative à responsabilité limitée (SCRL) qui n'a pas choisi d'être traitée comme une entité fiscalement transparente pour son imposition aux Etats-Unis sur sa part dans les bénéfices de l'entité américaine et qui est imposée en tant que telle sur ces bénéfices aux Etats-Unis ; ou

⁶⁶ Circ. AAF n° 3/2013 (AAF/97-0380) dd. 05.02.2013, Annexe I, n°39

- une société, autre qu'une SA, une SPRL ou une SCRL, qui a choisi d'être traitée comme une "corporation" pour son imposition aux Etats-Unis et qui est imposée en tant que telle sur ces bénéfices aux Etats-Unis.

En cas de conflits de qualification qui ne sont pas réglés par le sous-paragraphe 1, b) de l'article 22 l'administration renvoie, pour leur résolution, aux principes développés par l'OCDE en vue de régler les conflits de qualification (paragraphe 32.1 à 32.7 des Commentaires sur les articles 23A et 23B du Modèle OCDE).

Exemple : Une société privée à responsabilité limitée (SPRL) qui est un résident de Belgique un résident de la Belgique personne physique et trois résidents des Etats-Unis, sont associés à parts égales dans une "*limited liability company*" (LLC) constituée et établie aux Etats-Unis.

La LLC détient et exploite divers appartements situés aux Etats-Unis. Elle est traitée comme une entité fiscalement transparente aux Etats-Unis et les revenus provenant de l'exploitation des appartements sont imposés aux Etats-Unis dans le chef des associés de la LLC. La LLC est dotée de la personnalité juridique en vertu de la législation fiscale américaine.

Deux résidents de France et un résident de Belgique sont associés dans la SPRL. Durant l'année fiscale 2009, la LLC obtient des loyers pour un montant brut de 150.000 euros. Le 15 février 2010, une partie des bénéfices nets réalisés par l'intermédiaire de la LLC est distribuée aux associés au prorata de leur participation dans la LLC, soit 10.000 euros à chacun, et le surplus est investi.

a) La SPRL est imposée en tant que telle en vertu de la législation américaine.

Les dividendes distribués à la SPRL sont exemptés conformément au sous-paragraphe 1, b) de l'article 22 (Prévention de la double imposition) : il s'agit de dividendes reçus par un résident de la Belgique qui a été imposé aux Etats-Unis sur les revenus immobiliers qui ont servi au paiement des dividendes.

b) La SPRL a choisi d'être traitée comme une entité fiscalement transparente aux Etats-Unis.

Les dividendes distribués à la SPRL ne sont pas exemptés conformément au sous-paragraphe 1, b) de l'article 22 (Prévention de la double imposition) : il s'agit de dividendes reçus par un résident de Belgique qui n'a pas été imposé en tant que tel aux Etats-Unis sur les revenus immobiliers qui ont servi au paiement des dividendes.⁶⁷

c) Le paragraphe 1 de l'article 22 est applicable.

Sur la base de cette analyse, le paragraphe 1 de l'article 22 s'applique à la part du résident de Belgique dans les revenus provenant des appartements aux Etats-Unis réalisés par l'intermédiaire de la "*limited liability company*". Ce sont des dividendes reçus par un résident de Belgique qui a été imposé aux Etats-Unis sur les revenus immobiliers qui ont servi au paiement des dividendes.

II.3.3.2 En cas de conflit de “qualification objective” dans l'état de la résidence

a. L'interprétation de l'article 23 de la convention

L'application de la convention dans la seconde étape consiste à l'exemption du revenu imposé dans l'état de la source par l'état de la résidence.

Le comité des affaires fiscales de l'OCDE a déclaré que « lorsqu'il soumet à imposition un élément de revenu, l'état de la source applique donc sa législation interne sous réserve des restrictions et limitations qui lui sont imposées par les dispositions de ses conventions fiscales. 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. L'inverse n'est toutefois pas vrai. La manière dont l'état de résidence

⁶⁷ Circ. AAF n° 3/2013 (AAF/97-0380) dd. 05.02.2013, (Annexe I), n°42

élimine la double imposition va dépendre dans une certaine mesure, des modalités d'application de la convention par l'état de source »⁶⁸

L'interprétation de l'article 23 de la convention-modèle de l'OCDE qui règle cette matière d'élimination de la double imposition est à ce stade cruciale par ce que cette disposition donne déjà l'indication de la conclusion du comité de l'OCDE. Il dispose 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 ».

Le comité a précisé le sens des mots « *conformément aux dispositions de la présente convention, sont imposables* » en disant que « lorsque, en raison de différences entre les législations internes de l'état de la source et de l'état de la résidence, le premier applique à un élément de revenu particulier des dispositions de la convention qui diffèrent de celles que l'état de la résidence aurait appliquées à ce même élément de revenu, le revenu demeure imposé conformément aux dispositions de la convention, dans ce cas selon l'interprétation de l'état de la source. A ce niveau, l'article 23 exige donc que l'allègement de la double imposition soit accordé par l'état de la résidence en dépit du conflit de qualification résultant de ces différences entre les droits internes ».⁶⁹

Et à H. TORRIONE de dire que « *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* »⁷⁰.

⁶⁸ §103, rapport-OCDE

⁶⁹ §105, rapport-OCDE

⁷⁰ TORRIONE H., op. cit., p. 257.

b. La Cour de cassation belge s'est emparée de l'interprétation de la convention

Quelques années plus tard, la Cour de cassation, par son arrêt du 2 décembre 2004 a, jugé que la Belgique, Etat de résidence en l'espèce, était tenue d'appliquer la qualification du revenu faite par l'Etat Français, état de la source, sans tenir compte des divergences entre les législations nationales des Etats en cause et ce en se référant au commentaire de l'art.23 du modèle de la convention de l'OCDE.

L'affaire concernait le régime d'imposition des dividendes distribués par une société civile immobilière française ("SCI") de droit commun- aujourd'hui qualifiée de société simple-et recueillis par un habitant du Royaume.

La loi française accordant la personnalité juridique aux SCI, les associés ne perçoivent pas des revenus de sociétés ou associations sans personnalité juridique au sens de l'article 29 CIR 1992.

Pour l'application des impôts sur les revenus, la loi française traite une SCI comme une société "translucide" (c'est la SCI de droit commun), à moins que celle-ci n'opte pour l'imposition de ses revenus à l'impôt des sociétés. Une société "translucide" n'est pas une société "transparente", formule que la loi française connaît aussi par ailleurs⁷¹.

Par son arrêt du 7 novembre 2002, la cour d'appel de Bruxelles a donné raison à l'administration. Elle a considéré que les associés de la SCI sont propriétaires de parts et non d'immeubles. Elle a décidé que les dividendes distribués par la SCI sont donc des dividendes selon la loi belge et que les dividendes de la SCI obtenus par un habitant du Royaume sont imposables en Belgique conformément à l'article 15 de la convention franco-belge préventive de la double imposition, conclue le 10 mars 1964⁷².

⁷¹ DOCCLO C., « L'imposition en Belgique des dividendes de SCI française de droit commun – Un autre cas d'interprétation unilatérale d'une convention bilatérale », T.F.R., 2010/12, n°384, §3

⁷² *Ibidem*

La Cour de cassation faisant application des règles édictées par le comité des affaires fiscales de l'OCDE a cassé le jugement de la cour d'appel de Bruxelles :

« 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 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 »⁷³

La juridiction de renvoi, en l'occurrence la Cour d'appel de Liège, a suivi le raisonnement de la Cour de cassation et donné raison au contribuable⁷⁴.

⁷³ Cass., 2 décembre 2004, p. 5.

⁷⁴ Pour une analyse détaillée de l'arrêt de la Cour d'appel de Liège voy. DOCULO C., *op.cit.*

CONCLUSION

En conclusion, notre travail nous a permis de constater que le législateur, tenant compte du lien étroit entre le droit des sociétés et le droit fiscal, a veillé à ce que la réforme du droit des sociétés n'emporte pas celle du droit fiscal.

Dans le nouveau code des sociétés et des associations (CSA), il ne reste plus qu'une seule forme de société sans personnalité juridique : la société simple.

En droit fiscal, les mêmes principes qui gouvernaient l'imposition des sociétés sans personnalité juridique sont toujours d'application mais cela a nécessité une nouvelle définition de la société.

La nouvelle société simple, mais également, certaines sociétés qui sont dotées de la personnalité juridique mais que le droit fiscal considère comme en étant dénuées, sont imposées par transparence en Belgique et leurs revenus sont fictivement attribués aux associés même s'il n'a pas été procédé à une distribution des bénéfices. Cela n'est pas très intéressant quand les associés souhaitent constituer des réserves pour développer l'activité surtout en ce qui concerne les sociétés censées ne pas posséder la personnalité juridique qui ont un caractère pérenne.

L'existence d'une société sans personnalité juridique n'a aucune incidence en ce qui concerne l'application des régimes fiscaux spécifiques ou avantages fiscaux liés aux revenus de cette société et dont les conditions d'application sont déterminées en fonction des caractéristiques de chaque associé bénéficiaire⁷⁵.

En droit fiscal belge également, la société dont le siège statutaire se trouve en Belgique et pas le siège réel est malgré tout « présumée » résidente sauf preuve contraire, c'est-à-dire qu'elle doit prouver que son siège réel n'est pas en Belgique. La définition de la résidence a aussi été adaptée.

⁷⁵ BOSSART, P., « la société simple dans le CSA-Effets à l'égard des tiers, durée, opportunité », R.P.P, 2020/1-2, p. 24

Au niveau international, le droit des sociétés qui octroie la personnalité juridique d'une société est désormais « consensuel », les associés décident du droit qui régira leur partenariat dans les statuts de la société : le droit du siège réel laisse la place au droit du siège statutaire.

Les critères d'attribution de la personnalité juridique divergent d'Etat en Etat, ce qui crée des problèmes de qualification quand une entité étrangère recueille des revenus en Belgique ou vice versa. Les associés, pourtant libres de circuler et de s'associer dans le monde entier, sont victimes de cette absence d'harmonisation parce que certains d'avoir choisi la forme sociale qui leur convient dans leur Etat d'origine, ils risquent de rencontrer de mauvaises surprises quand ils élargissent les horizons de leur activité.

Les Etats essayent d'y remédier en concluant des conventions préventives de la double imposition, avec un succès assez impressionnant, mais ces conventions sont bilatérales et les ressortissants des Etats non-signataires restent donc dans l'impasse.

BIBLIOGRAPHIE

Législation

- Loi du 20 novembre 1962 portant réforme des impôts sur les revenus, M.B., 1er décembre 1962.
- La loi du 6 mai 1999 visant à promouvoir la création de sociétés civiles de groupements forestiers, M.B., 7 juillet 1999.
- Loi du 16 Juillet 2004 portant le Code de droit international privé, M.B., 27 juillet 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.
- Loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations, M.B., 10 mai 2019.
- Loi du 15 avril 2019 portant réforme du droit des entreprises, M.B., 27 avril 2018.
- Arrêté royal 28 juin 2019 fixant les conditions d'agrément comme entreprise agricole et comme entreprise sociale, M.B., 11 juillet 2019.

Doctrine

- AYDOGDU, R. « Section 1- Introduction » In *Incidences fiscales de la réforme du droit des sociétés*, Bruxelles, Editions Larcier, 2019, p.11-29.
- BEGUIN, E., CAPRASSE, A., « De la société agricole et du groupement forestier à la société agréée comme entreprise agricole ou groupement forestier : la disparition de deux OVNI » in *Le nouveau droit des sociétés et des associations*, Bruxelles, Larcier, 2019, pp. 395-434.
- BOSSART, P., « la société simple dans le CSA-Effets à l'égard des tiers, durée, opportunité », R.P.P, 2020/1-2, p. 24-48.
- DE BROE L. et DE LA SERNA M., « Sociétés civiles transparentes françaises et la territorialité du droit fiscal belge », R.G.F, 2005, liv. 2, 15-22.

- DEGÉE, J. M., aspects de droit fiscal 149-165) CAPRASSE, O., ed., Les joint-ventures : Questions choisies de droit belge et international, Editions Larcier, 2017.
- DE PIERPONT, G. et MAGNUS, F., « *La société simple et ses variantes* », R.D.C.-T.B.H., 2018/9, p. 943-966.
- DIEUX, X. « Le nouveau Code des sociétés (et associations) : Une « anonymisation silencieuse », R.D.G.-T.B.H., 2018/9, p.927-942.
- DOCCLO C., « L'imposition en Belgique des dividendes de SCI française de droit commun – Un autre cas d'interprétation unilatérale d'une convention bilatérale », T.F.R., 2010/12, n°384, p.621-627.
- HERVE, L., RICHELLE, I., « Avant-propos » in *Incidences fiscales de la réforme du droit des sociétés*, Bruxelles, Editions Larcier, 2019, p 5-7.
- HUYLEBROUCK, C., « Mise en perspective de la notion de « résidence » en droit fiscal international » in *Fiscalité internationale en Belgique*, Bruxelles, Editions Larcier, 2013, p.7- 97.
- K. VAN RAAD, « Five fundamental rules in applying tax treaties », in *Liber amicorum*, Luc HINNEKENS, Bruxelles, Bruylant, 2002.
- LAMON, H., VAN BAVEL, A., « 6. - Associations d'entreprises » in *Aspects fiscaux de la comptabilité et technique de déclaration fiscale*, Bruxelles, Éditions Larcier, 2013, p. 609-623.
- LARKING B., «International Tax Glossary», I.B.F.D, 2005.
- 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., NAVEZ, A.,« Chapitre 13 - Les dispositions de droit international privé » in *Le Code des sociétés et des associations*, Bruxelles, Éditions Larcier, 2019, p. 359-371.
- NOLLET, A., « E. - l'articulation avec le droit international conventionnel (CPDI conclues par la Belgique) »in *De l'« abus fiscal » ou quand des actes juridiques du contribuable sont inopposables au fisc pour l'établissement de l'impôt*, Gent, Uitgeverij Larcier, 2019, p.626-641.
- PEETERS, B., « Le rapport belge de l'IFA 1995 consacré aux “partenariats” », *Fisco. Int.*, n° 139.

- RICHELLE, I., « Section 1- La notion de société » In *Incidences fiscales de la réforme du droit des sociétés*, Bruxelles, Editions Larcier, 2019, p.74-75.
- RICHELLE, I., « Section 4 « Dispositions transitoires » In *Incidences fiscales de la réforme du droit des sociétés*, Editions Larcier, p.103.
- THIRION, R., *et al.* « Section 1- Les différents systèmes de droit international privé en matière de groupements » In *Droit international et européen des sociétés*, Bruxelles, Editions Larcier, 2009
- TORRIONE, H., « 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 BORTEL, D., La problématique de la classification. Les entités transparentes étrangères dans le droit fiscal belge, R.G.F. 2010, liv. 5, 12-42.
- VAN RAAD, K., « Five fundamental rules in applying tax treaties », in *Liber amicorum Luc Hinnekens*, Bruxelles, Bruylant, 2002.

Jurisprudence

- Bruxelles, 30 avril 1998, A.F.T., 1999, 119-125.
- Cass., 2 décembre 2004.
- Liège, 7 juin 2010.