
Séminaire pluridisciplinaire[BR]- La participation à deux séminaires sur une thématique fiscale pointue [BR]- Séminaire pluridisciplinaire - Travail écrit : "Une société belge décide de transférer son siège principal de direction en Suisse. Quelles sont les conséquences en matière d'impôt des sociétés ?".

Auteur : Vanhove, Nathan

Promoteur(s) : 1968

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

Diplôme : Master de spécialisation en droit fiscal

Année académique : 2020-2021

URI/URL : <http://hdl.handle.net/2268.2/13217>

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.

**Une société belge décide de transférer son siège principal
de direction en Suisse. Quelles sont les conséquences en
matière d'impôt des sociétés ?**

Nathan VANHOVE

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

Master de spécialisation en Droit fiscal

Année académique 2020-2021

Titulaires :

Jean BUBLOT
Aymeric NOLLET

Promoteur :

Bart PEETERS

TABLES DES MATIÈRES

INTRODUCTION.....	3
I. ASSUJETTISSEMENT À L'IMPÔT DES SOCIÉTÉS OU DES NON-RÉSIDENTS/SOCIÉTÉS.....	4
A. La résidence comme facteur de rattachement à l'impôt des sociétés.....	5
1. Localisation du principal établissement ou du siège de direction ou d'administration hors de Belgique.....	7
1.1. La position de l'administration et du service des décisions anticipées.....	7
1.2. La jurisprudence.....	9
<i>a. Bruxelles, 23 novembre 2017.....</i>	<i>9</i>
<i>b. Tribunal de Liège, 19 mars 2020.....</i>	<i>11</i>
2. La société doit être considérée comme une résidente fiscale suisse par le droit helvétique sans que la CPDI belgo-suisse n'attribue la résidence à la Belgique.....	12
2.1. La résidence en droit fiscal suisse.....	12
2.2. La résidence dans la CPDI belgo-suisse.....	14
3. Conclusion sur la présomption de résidence.....	15
B. Eventuel assujettissement de la société à l'INR/Soc. et application de la convention préventive de la double imposition.....	15
1. Etablissement belge sur le territoire du Royaume.....	15
2. Application de la convention préventive de double imposition belgo-suisse.....	16
II. EFFETS DE L'ÉMIGRATION DE LA SOCIÉTÉ.....	17
A. Régime fiscal des bénéficiaires durant l'émigration.....	18
1. Assimilation à une dissolution.....	18
2. Application d'une éventuelle CPDI.....	21
3. Non-application du mécanisme de recouvrement échelonné et de l'article 214bis CIR/92 : entrave lors d'une émigration en Suisse ?.....	23
B. Régime fiscal des actionnaires.....	24

1. Lors d'une dissolution.....	25
2. Lors d'un transfert de siège.....	26
C. Droits d'enregistrements.....	27
CONCLUSION.....	27
BIBLIOGRAPHIE.....	30

INTRODUCTION

Le 21^{ème} siècle est marqué par la migration : populations, travailleurs, savoir-faire, particuliers fortunés. La mondialisation ainsi que la construction européenne ont favorisé cette situation. Les entreprises ne font évidemment pas exception à cette tendance. En effet, elles peuvent être motivées, entre autres, par des considérations logistiques, financières ou juridiques. Les entreprises peuvent aussi estimer qu'un Etat possède une administration plus efficace, une main-d'œuvre qualifiée en nombre suffisant ou un droit fiscal intéressant.

La Confédération suisse est attractive pour les entreprises au niveau fiscal. Par exemple, le taux d'imposition au niveau fédéral est de 8,5%¹. Cette situation est due à une tentative de rendre la Suisse attrayante pour les opérateurs économiques malgré la taille relativement réduite du pays et son absence d'adhésion à l'Union européenne et à l'Espace économique européen.

Par ailleurs, outre la concurrence fiscale internationale, il existe une concurrence fiscale intercantonale. L'article 128, al. 2 de la Constitution suisse et l'article 2 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID) du 14 décembre 1990² confère une compétence fiscale aux cantons en matière d'impôt sur le bénéfice et le capital des personnes morales. Cette compétence fiscale cantonale s'exerce en parallèle avec la compétence fiscale de la Confédération³, ainsi l'impôt cantonal « s'ajoute » à l'impôt fédéral. Bien que le législateur suisse ait unifié en grande partie les divers systèmes fiscaux cantonaux par l'adoption de la LHID, les taux d'imposition n'ont pu être harmonisés car aucune base constitutionnelle ne le permet⁴. Ainsi, le Canton du Valais prévoit un impôt sur le bénéfice des sociétés de capitaux de 3% sur la tranche de 150'000 CHF du bénéfice net. Au-delà de cette tranche, le taux sera porté à 9,5%⁵. Dans le Canton de Berne, l'impôt sur le bénéfice est fixé à « 1,55 pour cent sur 20 pour cent du bénéfice net imposable, mais sur 10'000 francs au moins ». Les 50'000 CHF suivants subissent un taux de 3,1% et le reste du bénéfice net est soumis à un

¹ Art. 68 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD) du 14 décembre 1990, RS 642.11.

² RS 642.14.

³ X. OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 3^{ème} édition, Bâle, Helbing & Lichtenhahn, 2007, p. 18.

⁴ K. STUBER, « La détermination du domicile fiscal dans les relations intercantionales en Suisse et la procédure de contrôle », *R.E.I.D.F.*, 2018/1, pp. 51-52.

⁵ Art. 89 de la loi fiscale (LF) du Canton du Valais du 10 mars 1976, RS 642.1.

taux de 4,6%⁶. Un canton pourra donc se démarquer des autres en appliquant un taux intéressant afin d'attirer les entreprises sur son territoire.

Ainsi, quelles sont les conséquences en matière d'impôt des sociétés en cas de transfert du siège principal de direction d'une société belge vers la Confédération Suisse ? Cette problématique va entraîner une analyse en deux volets. En premier lieu, il s'agit de déterminer si la société belge, c'est-à-dire ayant son siège social en Belgique⁷, qui déplace son principal siège de direction reste ou non soumise à l'I.Soc. belge. Pour répondre à cette question, il est nécessaire d'analyser la résidence comme critère de rattachement à l'I.Soc et, plus particulièrement, la présomption de résidence contenue à l'article 2, §1^{er}, 5°, b) CIR/92. En cas de réponse positive, la société pourrait se voir assujettie à l'impôt des non-résidents/sociétés si elle dispose d'un établissement sur le territoire du Royaume (I). En second lieu, un transfert de siège est assimilé à une dissolution en droit fiscal. Il sera donc question d'analyser les effets de cette assimilation au niveau de la société et des actionnaires/associés (II).

I. ASSUJETTISSEMENT À L'IMPÔT DES SOCIÉTÉS OU DES NON-RÉSIDENTS/SOCIÉTÉS

Les sociétés résidentes sont soumises à l'impôt des sociétés sur leurs revenus mondiaux (sous réserve d'une convention préventive de double imposition applicable)⁸. Une société non-résidente peut tout de même se voir assujettir à l'impôt des non-résidents/sociétés si elle dispose d'un établissement sur le territoire du Royaume⁹. Dans ce cas, la société sera imposée sur les revenus qui trouvent leur source en Belgique¹⁰ et obtenues à l'intervention de l'établissement belge¹¹. En effet, une répartition du bénéfice global est effectuée afin de déterminer le bénéfice imputable à l'établissement belge. Pour cela, il convient de considérer l'établissement comme une entité indépendante (principe de l'entité fonctionnellement distincte et de pleine concurrence). Ainsi, une opération entre une société résidente fiscale étrangère et

⁶ Art. 95 de la loi sur les impôts (LI) du Canton de Berne du 21 mai 2000, RSB 661.11.

⁷ Art. 2:146 CSA.

⁸ Art. 5 et 183 CIR/92.

⁹ Art. 228, §2, 3° CIR/92.

¹⁰ A. PIERON, *L'impôt des non-résidents*, 2^e édition, Bruxelles, Larcier, 2010, p.141.

¹¹ S. DIEPUENS, B. PEETERS, A. EL JILALI, « Conventions fiscales internationales » in A. TIBERGHEN, *Manuel de droit fiscal 2019 – 2020*, 38^{ème} édition, Liège, Wolters Kluwer, 2020, p. 2369.

l'établissement belge doit être réalisée aux conditions de marché de la même manière que s'il s'agissait de deux entreprises indépendantes¹².

En premier lieu, il sera question du champ d'application *ratione personae* à l'impôt des sociétés et plus particulièrement de la présomption contenue à l'article 2, §1^{er}, 5^o, b) CIR/92 (A). Ensuite, il sera envisagé l'éventualité de l'assujettissement de la société devenue résidente suisse à l'impôt des non-résidents/sociétés en cas de possession d'un établissement belge (B).

A. La résidence comme facteur de rattachement à l'impôt des sociétés

L'article 179 CIR/92 assujetti les « sociétés résidentes » à l'I.Soc. Il faut entendre par « société », selon l'art. 2, §1^{er}, 5^o, a) CIR/92 : « *toute société, association, établissement ou organisme quelconque qui se livre à une exploitation ou des opérations de caractère lucratif* » et qui possède la personnalité juridique. L'article 2, §1^{er}, 5^o, b) CIR/92 définit la notion de « société résidente ». Il s'agit de « *toute société qui a en Belgique son principal établissement ou son siège de direction ou d'administration et qui n'est pas exclue du champ d'application de l'impôt des sociétés* ».

Le législateur a donc choisi le critère du siège réel (c'est-à-dire le principal établissement, le siège de direction ou d'administration) comme facteur de rattachement à l'impôt des sociétés¹³. Cependant, la réforme du droit des sociétés¹⁴ a introduit le concept du siège statutaire comme critère de rattachement au droit des sociétés belge¹⁵. Désormais, une société est soumise au droit des sociétés belge si son siège statutaire est en Belgique. Par conséquent, le critère de rattachement fiscal et le critère de rattachement du droit des sociétés ne coïncident plus forcément. Ainsi, une société dont les statuts indiquent que le siège social se situe à Namur est incorporée au droit belge des sociétés. Au niveau fiscal, si son siège réel se situe hors du territoire belge, elle ne sera pas assujettie à l'I.Soc. Par ailleurs, selon L. DE BROE et M. PEETERS, il n'est pas opportun d'adopter le critère de rattachement sur base du siège social à

¹² Décision anticipée n°2017/980 du 6 février 2018.

¹³ L. HERVE, I. RICHELLE (coord.), *Incidences fiscales de la réforme du droit des sociétés*, Bruxelles, Larcier, 2019, p. 81.

¹⁴ Loi du 23 mars 2019 introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, *M.B.*, 4 mai 2019.

¹⁵ Art. 2:146 CSA.

l'impôt sur les revenus car le CIR a toujours utilisé le critère du siège réel. De plus, le critère du siège réel constitue la norme en droit fiscal international. En effet, une société ayant son siège social à l'étranger mais dirigée effectivement depuis la Belgique pourrait échapper à l'impôt des sociétés belge¹⁶.

Cependant, dans une majorité des cas, les deux critères de rattachement coïncideront¹⁷. Le législateur a donc introduit une présomption fiscale au second alinéa de l'article 2, §1^{er}, 5^o, b) CIR/92 : « *la société qui a son siège statutaire en Belgique est présumée sauf preuve contraire y avoir aussi son principal établissement ou son siège de direction ou d'administration. La preuve contraire est admise uniquement s'il est démontré en outre que le domicile fiscal de la société est établi dans un autre Etat que la Belgique en vertu de la législation fiscale de cet Etat* ». L'article 2, §1^{er}, 5^oter CIR/92 vient définir ce qu'il faut entendre par « établi » : « *lorsque le terme établi(e) est utilisé à propos d'une société, association, établissement ou organisme quelconque en rapport avec un Etat ou un groupe d'Etats, ce terme signifie qu'il a son domicile fiscal dans cet Etat ou dans l'un des Etats de ce groupe de ce groupe d'Etats selon la législation fiscale de cet Etat, sans qu'une convention en matière de double imposition ait pour effet qu'il doive être considéré comme ayant son domicile fiscal en dehors de cet Etat ou groupe d'Etats* ». Cette présomption vient consacrer une pratique administrative antérieure et permet de faciliter le travail de l'administration¹⁸. Elle peut être renversée tant par l'administration que par le contribuable¹⁹.

Ainsi, la société qui a fixé statutairement son siège social en Belgique et qui souhaite transférer son principal siège de direction en Suisse devra apporter la preuve de deux éléments afin de ne plus être considérée comme une société résidente et donc de ne plus être assujettie à l'I.Soc. :

1. La société n'a pas son siège réel en Belgique, en ce sens que son principal établissement ou son siège de direction ou d'administration est à l'étranger.

¹⁶ L. DE BROE, M. PEETERS, « Le siège réel évacué au profit du siège statutaire », *Fiscologue*, 1607, p.1, 12 avril 2019.

¹⁷ L. HERVE, I. RICHELLE, *op. cit.*, p. 89.

¹⁸ *Ibidem*, p. 90.

¹⁹ « [La détermination du siège réel aux fins de l'assujettissement à l'impôt des sociétés] Note sous Bruxelles (11^e ch.), 23 octobre 2018, 2016/CO/473 », *Rev. dr. pén. entr.*, 2019/4, p. 297.

2. La Suisse considère la société comme résidente fiscale helvétique et la convention préventive de double imposition belgo-suisse ne considère pas que la résidence de la société se situe hors de Suisse.

Nous allons donc analyser chacune de ces conditions.

1. Localisation du principal établissement ou du siège de direction ou d'administration hors de Belgique

La première condition fixée par la présomption contenue à l'article 2, §1^{er}, 5°, b) CIR/92 est que la société en question ne possède pas son siège réel en Belgique. Afin de localiser le siège réel, il est nécessaire de se référer au lieu où se situe le principal établissement ou le siège de direction ou d'administration. Par conséquent, il incombe de définir ces notions.

Les notions de principal établissement, siège de direction ou d'administration sont synonymes et ne constituent donc pas des notions distinctes²⁰. Elles ne sont pas définies par la législation fiscale. Ainsi, il convient de déterminer la notion de « principal établissement » par le biais de la position de l'administration et du Service des Décisions Anticipées (1.1) et de la jurisprudence en la matière (1.2).

1.1. La position de l'administration et du Services des Décisions Anticipées

L'administration a exposé sa position concernant l'appréciation du lieu où se situe le principal établissement dans le commentaire administratif. En effet, il est précisé qu'afin de déterminer le lieu du principal établissement d'une société « *il s'indique de déterminer où elle a le siège de son administration générale (où se trouvent réunis les principaux éléments constituant la direction ou gérance c.à.d. les bureaux de la direction proprement dite, du service commercial, de la comptabilité centrale, les archives, etc.), où sont réunies les assemblées générales des actionnaires ou associés, où se concentrent, en définitive, l'activité directrice, la gestion des intérêts et des affaires sociales* »²¹.

Comme nous l'avons précisé *supra*, le principal siège de direction ou d'administration est assimilé au principal établissement. Cependant, dans le commentaire administratif²², l'administration précise que les notions de siège de direction ou d'administration sont utilisés

²⁰ L. DE BROE, M. PEETERS, *op. cit.*

²¹ *Com. I.R.* n°179/23.

²² *Ibidem*, n°179/24.

lorsqu'il est question de sociétés n'ayant pas d'établissement principal²³. L'administration fait donc aussi référence à l'endroit d'où partent les impulsions principales quant à la gestion de la société, au « centre névralgique » de celle-ci, au centre décisionnel. Elle précise que l'appréciation du lieu où se trouve le « principal établissement » est une question de fait²⁴. Afin d'illustrer ses propos, l'administration donne l'exemple d'une société belge qui dispose d'un siège administratif à l'étranger. Cette société traite ses affaires depuis ce siège administratif. Ce dernier n'est pas suffisant pour ôter la qualification de société résidente. En effet, le siège statutaire était établi en Belgique et les assemblées générales avaient lieu au sein du Royaume²⁵. Par ailleurs, le Service des Décisions Anticipées (ci-après « SDA ») peut se prononcer *a priori* sur le rattachement d'une société à l'I.Soc²⁶. Le SDA a rendu un certain nombre de décisions au sein desquelles il dresse une liste d'éléments pouvant démontrer l'existence d'un établissement principal en Belgique²⁷ :

- Les réunions du conseil d'administration ou de l'assemblée générale se déroulent en Belgique ;
- La société dispose de bureaux en Belgique ;
- Le compte bancaire principal de la société est situé en Belgique ;
- L'adresse de correspondance est en Belgique ;
- Le domicile des administrateurs est en Belgique²⁸ ;
- La société ne dispose pas de succursale à l'étranger.

²³ N. BAMMENS, F. HENNEAUX, « La résidence fiscale et la mobilité des sociétés. Rapport belge au congrès 2017 de l'European Association of Tax Law Professors », *J.D.F.*, 2017/5-6, p. 138.

²⁴ *Com. I.R.* n°179/25.

²⁵ *Com. I.R.* n°179/25, 1°.

²⁶ L. HERVE, I. RICHELLE, *op. cit.*, p. 84.

²⁷ Décisions anticipées n°900.472 du 9 février 2010 ; n°2011.568 du 8 février 2012 ; n°2011.495 du 17 janvier 2012 ; n°2011.454 du 10 décembre 2013 ; n°2016/894 du 26 septembre 2017.

²⁸ La décision anticipée n°2012.452 du 10 décembre 2013 considère que le fait que 50% des membres du conseil d'administration soient des résidents fiscaux belges permet de considérer que le principal établissement de la société est en Belgique. A l'inverse, la décision anticipée n°2011.568 du 8 février 2012 estime qu'un seul administrateur résident fiscal belge (tandis que deux autres administrateurs sont des non-résidents) est suffisant.

Il s'agit d'une question de fait²⁹ et les éléments ne doivent pas forcément être tous réunis. Cependant, le lieu de réunion du conseil d'administration ou de l'assemblée générale constitue le critère le plus important³⁰.

A l'inverse, la décision anticipée n°2013.081 du 9 avril 2013 a précisé les critères donnant lieu à une absence de résidence d'une société en Belgique. En effet, le SDA relève que le conseil d'administration et l'assemblée générale de la société auront lieu dans le pays X (hors de Belgique), les comptes sont tenus dans le pays X, la correspondance et le compte bancaire principal seront effectués et maintenus dans le pays X, les mandataires et directeurs exercent leurs activités exclusivement dans l'autre pays.

Les critères dégagés par le SDA sont utilisés par la jurisprudence afin de déterminer si une société est résidente belge.

1.2. La jurisprudence

La jurisprudence belge a eu à se prononcer sur des affaires de détermination du siège réel des sociétés. Ainsi, en premier lieu, nous analyserons l'arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles du 23 novembre 2017. Cet arrêt reste dans la ligne droite de la conception du principal établissement. Cependant, elle nous indique les critères à prendre en considération lorsqu'il s'agit de déterminer le siège réel d'une société holding et que les critères à prendre en considération doivent être considéré dans une approche formaliste (a). En second lieu, nous analyserons le jugement du Tribunal de Liège du 19 mars 2020 qui adopte une conception quelque peu différente de la notion de « centre des décisions » (b).

a. Bruxelles, 23 novembre 2017³¹

Cet arrêt concerne une société holding luxembourgeoise (SA TANGO anciennement SARL BELGACOM INVEST). Cette société a été constituée en 2003 par un groupe belge (BELGACOM). L'ensemble des conditions exposées *supra* sont réunies pour considérer que la société holding est résidente fiscale luxembourgeoise : les réunions de l'assemblée générale et du conseil d'administration se déroulent au Grand-Duché, la comptabilité est tenue et conservée

²⁹ Décision anticipée n°2016.894 du 26 septembre 2017.

³⁰ Décision anticipée n°2013.081 du 9 avril 2013.

³¹ Bruxelles, 23 novembre 2017, n°2014/AF/271, *Cour. Fisc.* 2018, liv. 4, 831 et disponible sur www.monKEY.be (13 août 2018).

au Luxembourg, un compte bancaire y est détenu, la société est considérée comme résidente fiscale luxembourgeoise.

Cependant, le fisc belge estime que le siège réel (lieu où sont prises les décisions stratégiques) se situait en réalité en Belgique. Le siège au Luxembourg n'est qu'une adresse de domiciliation et le processus décisionnel se déroule sur le territoire du Royaume (au centre de coordination du groupe) et non au Grand-Duché où il n'est question que d'une ratification des décisions prises en Belgique. Le fisc tire son raisonnement du fait que l'ensemble des actionnaires sont belges (BELGACOM) et que les seuls actifs de la société sont des titres dans deux sociétés belges du groupe. De plus, le fisc relève que deux administrateurs (dans un conseil d'administration composé de trois personnes) sont résidents belges et exercent des fonctions de cadre au sein de sociétés faisant partie du groupe.

Le premier juge a estimé que le fisc n'apportait pas la preuve que le siège réel se trouvait en Belgique et non au Grand-Duché.

La Cour d'appel va effectuer une approche formaliste de la notion du siège réel³² :

- La nature de l'activité est importante au regard de la détermination du siège réel. Une société holding « pure » n'a pas forcément besoin de personnel ou d'actifs matériels ;
- Le fait que les décisions soient préparées à l'étranger est sans incidence sur le fait que le lieu de prise de décision prime ;
- Les critères de substance économique édictés par le SDA à propos de sociétés holding sont pris en compte par la Cour dans la détermination du siège réel³³ : la société est considérée comme résidente fiscale luxembourgeoise et soumise au taux nominal de droit commun, la société n'est pas en même temps résidente d'un autre Etat, la comptabilité est tenue et archivée au Grand-Duché, la moitié ou plus des administrateurs sont résidents luxembourgeois et disposent des compétences requises pour la fonction, la société est engagée vis-à-vis de tiers par la signature conjointe d'un administrateur résident et d'un administrateur non-résident, le conseil de gérance (conseil d'administration) est seul habilité à prendre les décisions-clés pour la gestion de la

³² D-E PHILIPPE, A. NOLLET, « L'affaire 'Belgacom' : consécration d'une approche 'formalisée' du siège réel », *R.G.F.C.P.* 2018, liv. 6, p. 7 et suivantes, disponible sur www.monKEY.be ; L. BROSENS, « Domicile d'un holding étranger : le fisc échoue dans la charge de la preuve », *Fiscologue*, 411, p. 1, 31 mars 2018.

³³ Décisions anticipées n°800.430 du 20 janvier 2009, n°2010.212 du 31 août 2010.

société, toutes les réunions du conseil de gérance se tiennent au Luxembourg et les administrateurs y sont présents physiquement³⁴, les réunions de l'assemblée générale se tiennent au Luxembourg, la responsabilité des administrateurs n'est pas exclue, la société remet une déclaration fiscale au Luxembourg, la société dispose de moyens financiers en suffisance afin de satisfaire à son objet social ;

- Les décisions-clés doivent être prises au Luxembourg par le conseil d'administration ;
- Le conseil d'administration doit jouir d'une autonomie décisionnelle. Il doit disposer d'un pouvoir d'appréciation lors de ses prises de décisions même si les décisions sont préparées à l'avance à l'étranger par un centre de coordination.

La Cour adopte donc un raisonnement favorable au contribuable et se concentre sur l'aspect formel des critères relatifs à la détermination du lieu où se situe le siège réel de la société. La Cour se focalise essentiellement sur le conseil d'administration : où se trouve son lieu de réunion ? Dispose-t-il d'une autonomie décisionnelle ? Les décisions ont-elles bien été prises au lieu de réunion du conseil d'administration ?

b. Tribunal de Liège, 19 mars 2020³⁵

Ce jugement porte sur la détermination du siège réel d'une société de transport. Un résident belge a créé une société en Slovaquie. L'administration considère que cette société possède son siège réel en Belgique et non en Slovaquie. En effet, le fisc estime que le siège réel se situe dans les locaux d'une société belge du groupe mis à disposition de la société slovaque. Le fisc a trouvé dans ces locaux divers éléments qui démontrent que la gestion quotidienne de la société est effectuée depuis la Belgique : planning des chauffeurs, fiches pour les gros entretiens, documents de mise en circulation et d'assurances des camions, liste des chauffeurs en vacances).

Le Tribunal de Liège va suivre la position de l'administration et considérer que la gestion quotidienne était effectuée depuis la Belgique. La société doit donc être considérée comme résidente fiscale belge. En effet, bien que la société dispose d'éléments en Slovaquie (locaux, dispatchers), Les décisions sont prises en Belgique par l'actionnaire qui ne se rend que deux fois par mois en Slovaquie.

³⁴ Cependant, pour autant qu'une majorité d'administrateurs soient présents physiquement, une partie des administrateurs peut assister aux réunions par téléphone.

³⁵ Trib. Liège, 19 mars 2020, *F.J.F.*, 2021/1, p. 10-11.

Comme le relève L. BROSENS³⁶, le Tribunal de Liège s'écarter de la conception usuelle du siège réel, c'est-à-dire le lieu de prises des décisions essentielles pour la gestion de la société. Le Tribunal s'attache au lieu de gestion quotidienne de la société, aux activités opérationnelles et non aux réunions du conseil d'administration. L. BROSENS explique que cette conception du siège réel est justifiée quand elle concerne de petites sociétés. En effet, il faut appliquer la notion de « décisions stratégiques » par rapport à l'activité concernée. Une conception plus opérationnelle que décisionnelle peut donc se justifier. Cette jurisprudence permet donc d'apporter un indice supplémentaire lorsque le siège réel est difficile à déterminer.

2. La société doit être considérée comme une résidente fiscale suisse par le droit helvétique sans que la CPDI belgo-suisse n'attribue la résidence à la Belgique

La présomption de résidence contenue à l'article 2, §1^{er}, 5^o, b) CIR/92 prévoit, outre l'absence de siège réel en Belgique, la nécessité pour la société d'apporter la preuve qu'elle est résidente fiscale étrangère selon le droit fiscal de cet Etat (la Suisse en l'occurrence) (2.1). Par ailleurs, la CPDI belgo-suisse ne doit pas considérer que la résidence de la société est hors de Suisse³⁷ (2.2).

Cette exigence supplémentaire a pour objectif d'éviter qu'une double non-imposition existe dans le chef d'une société qui ne posséderait plus son principal établissement en Belgique³⁸.

2.1. La résidence en droit fiscal suisse

Le droit fiscal suisse, à travers la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD)³⁹ et la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID)⁴⁰, soumet les personnes morales à l'impôt sur le bénéfice et le capital. Les personnes morales sont les sociétés de capitaux⁴¹, les sociétés coopératives, les associations, fondations et autres personnes

³⁶ L. BROSENS, « Détermination du domicile fiscal des sociétés : une nouvelle orientation ? », *Fiscologue*, 441, p. 1, 30 novembre 2020.

³⁷ Art. 2, §1^{er}, 5^oter CIR/92.

³⁸ L. HERVE, I. RICHELLE, *op. cit.*, p. 90.

³⁹ Du 14 décembre 1990, RS 642.11.

⁴⁰ Du 14 décembre 1990, RS 642.14.

⁴¹ Société anonyme, société en commandite par actions, société à responsabilité limitée.

morales⁴². Cependant, la société belge qui transfère son principal siège de direction en Suisse restera incorporé au droit des sociétés belge. Par conséquent, l'alinéa 3 de l'art. 49 LIFD prévoit que « *les personnes morales étrangères ainsi que les sociétés commerciales (...), sont assimilés aux personnes morales suisses dont elles se rapprochent le plus par leur forme juridique ou leur structure effective* »⁴³.

En ce qui concerne le critère de rattachement à l'impôt sur le bénéfice et le capital des personnes morales⁴⁴, il s'agit du siège social (c'est-à-dire le siège statutaire tel que mentionné dans les statuts et inscrit au Registre du Commerce⁴⁵) ou du lieu « d'administration effective »⁴⁶. Selon X. OBERSON, la primauté doit revenir au critère de l'administration effective. En effet, c'est la solution qui est préconisée en droit international et dans les relations intercantionales⁴⁷. L'administration effective doit se trouver en Suisse pour que la société soit assujettie à l'impôt sur le bénéfice et le capital. De même, le lieu « d'administration effective » va aussi définir le canton de résidence de la société⁴⁸. Par exemple, une société dont l'administration effective est localisée à Wangen an der Aare sera considérée comme résidente fiscale suisse en ce qui concerne les impôts directs fédéraux et comme résidente fiscale bernoise en ce qui concerne les impôts directs cantonaux (et communaux).

Comme mentionné *supra*, la société belge en question conservera son siège social en Belgique. Par conséquent, afin de renverser la présomption de résidence contenue dans le CIR/92, la société devra disposer de son administration effective sur le territoire helvétique. La détermination du lieu d'administration effective est, comme en droit belge, une question de fait⁴⁹. L'administration suisse ne propose pas de standardisation des indices qu'elle utilisera pour rattacher une société à l'impôt sur le bénéfice et le capital⁵⁰. Cependant, selon le Tribunal fédéral⁵¹, il faut déterminer le lieu où se déroule les activités courantes de la société, soit

⁴² Art. 49, al. 1, a et b LIFD ; art. 20, al. 1 LHID.

⁴³ Voy. aussi art. 20, al. 2 LHID.

⁴⁴ Tant au niveau fédéral que cantonal.

⁴⁵ X. OBERSON, H. R. HULL, *Switzerland in International Tax Law*, 3^{ème} édition, Amsterdam, IBFD, 2011, p. 26.

⁴⁶ Art. 50 LIFD.

⁴⁷ X. OBERSON, *op. cit.*, p. 178.

⁴⁸ Art. 20, al. 1 LHID.

⁴⁹ X. OBERSON, *op. cit.*, p. 178.

⁵⁰ X. OBERSON, H. R. HULL, *op. cit.*, 27.

⁵¹ ATF, 4 décembre 2003, StR 2004, p. 524 cité par X. OBERSON, *op. cit.*, p. 178.

« l'endroit où sont effectués les actes qui, dans leur ensemble, servent à la réalisation du but statutaire »⁵². Il faut se référer à l'activité de direction et non d'exploitation⁵³. Le Tribunal fédéral, toujours dans le même arrêt, indique les éléments à considérer comme indices pour déterminer où se situe l'administration effective : lieu de prises des décisions stratégiques, lieu de supervision des organes, lieu où se trouve la comptabilité et la correspondance. Par ailleurs, le lieu de réunion du conseil d'administration et le lieu de résidence des actionnaires n'ont pas d'importance. Cependant, le lieu de résidence de l'actionnaire devient un indice relevant si l'actionnaire en question est un administrateur délégué qui prend des décisions de gestion.

Ainsi, la problématique fait apparaître que la société déplace son principal siège de direction en Suisse. Il semble donc – pour autant que les éléments susmentionnés soient réunis – que la société sera considérée comme résidente fiscale suisse.

2.2. La résidence dans la CPDI belgo-suisse

Outre l'exigence d'être résidente fiscale d'un autre Etat, la CPDI applicable ne doit pas considérer que la résidence de la société est hors de Suisse. La Convention entre la Confédération suisse et le Royaume de Belgique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune du 28 août 1978 traite de la résidence en son article 4, §1^{er} : « *Au sens de la présente Convention, l'expression «résident d'un Etat contractant» désigne toute personne qui, en vertu de la législation de cet Etat, est assujettie à l'impôt dans cet Etat, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue* ». Le paragraphe 3 de l'article 4 prévoit que « *lorsque, selon les dispositions du paragraphe 1er une personne autre qu'une personne physique est un résident des deux Etats contractants, elle est considérée comme un résident de l'Etat où son siège de direction effective est situé* ». Ainsi, la CPDI belgo-suisse attribue la résidence de la société en fonction du siège réel/d'administration effective comme en droit interne belge et suisse. Comme nous l'avons vu *supra*, le principal siège de direction n'est plus en Belgique mais se trouve en Suisse. En effet, le terme « principal » semble indiquer que les impulsions directrices partent de Suisse (pour autant que les indices fixés par l'administration/le SDA et la jurisprudence en Belgique ne soient pas réunis sur le territoire du Royaume et que, du côté

⁵² X. OBERSON, *op. cit.*, p. 178.

⁵³ X. OBERSON, *op. cit.*, p. 178 ; X. OBERSON, H. R. HULL, *op. cit.*, 27.

suisse, la direction de la société s'effectue effectivement depuis le territoire de la Confédération). La CPDI n'attribue donc pas la résidence de la société hors de Suisse.

3. Conclusion sur la présomption de résidence

Le déplacement du principal siège de direction en Suisse va entraîner la fin de l'assujettissement de la société à l'impôt des sociétés belge. En effet, pour autant que la société satisfasse aux conditions édictées par le SDA et la jurisprudence, son principal établissement sera situé hors de Belgique. En second lieu, la Suisse va considérer la société comme résidente fiscale de son Etat par application du critère d'administration effective dont la signification est très proche de celle donnée en Belgique. De plus, la CPDI belgo-suisse attribue la résidence de la société à l'Etat sur lequel se trouve le siège de direction effective, en l'occurrence la Suisse. Ainsi, la présomption de résidence contenue à l'article 2, §1^{er}, 5^o, b) CIR/92 pourra être renversée par la société (pour autant qu'elle réponde aux critères fixés par le SDA et la jurisprudence ce qui semble être le cas puisqu'il est fait mention du déplacement du « principal siège de direction »).

B. Eventuel assujettissement de la société à l'INR/Soc. et application de la convention préventive de la double imposition

La société qui a réussi à renverser la présomption de résidence contenue à l'article 2, §1^{er}, 5^o, b) CIR/92 ne sera donc plus considérée comme une société résidente belge. Elle sera considérée comme une résidente fiscale suisse (et résidente fiscale d'un canton et d'une commune en particulier en ce qui concerne les impôts cantonaux et communaux).

Cependant, la société peut avoir conservé une certaine activité en Belgique. Dans ce cas, il convient d'analyser la notion « d'établissement belge ». En effet, celle-ci permet d'assujettir une société étrangère à l'impôt des non-résidents/sociétés (1). Par ailleurs, étant donné que la société est devenue une société résidente suisse, l'existence d'un établissement belge pose des questions au niveau de l'existence d'une potentielle double imposition (2).

1. Etablissement belge sur le territoire du Royaume

L'établissement belge constitue le facteur de rattachement d'une société étrangère⁵⁴ à l'impôt des non-résidents/sociétés⁵⁵. La notion est définie à l'article 229 CIR/92 : « (...) toute

⁵⁴ Au sens de l'article 2, §1^{er}, 5^o c) CIR/92.

⁵⁵ Art. 228, §2, 3^o CIR/92.

installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise étrangère exerce tout ou en partie de son activité professionnelle en Belgique ». Le second alinéa du même article établit une liste exemplative⁵⁶ d'installation fixe d'affaires : un siège de direction, une succursale, un bureau, une usine, un atelier, une agence, une mine, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles, un chantier de construction ou de montage dont la durée dépasse une période non interrompue de 30 jours, un entrepôt, un stock de marchandise. Le second paragraphe de l'article 229 ajoute à la liste l'agent intermédiaire.

Ainsi, supposons que la société belge, devenue une résidente fiscale suisse, conserve une succursale⁵⁷ à LIEGE. Il s'agit d'une installation fixe d'affaires pour autant qu'elle se caractérise par une certaine permanence⁵⁸ et qu'une activité professionnelle soit exercée par le biais de la succursale⁵⁹. La société sera imposée, par le biais de l'établissement belge, à l'impôt des non-résidents/sociétés sur les revenus qui trouvent leur source sur le territoire du Royaume.

2. Application de la convention préventive de double imposition belgo-suisse

Dans le cas où la société migrante a maintenu un établissement en Belgique, il convient de vérifier s'il n'existera pas une double imposition des revenus trouvant leur source sur le territoire du Royaume. En effet, afin que la CPDI belgo-suisse soit applicable, il est nécessaire qu'il existe une double imposition. Le point de départ est donc de vérifier si les droits internes belges et suisses prévoient une imposition des revenus de la succursale⁶⁰.

Nous avons vu *supra* que la Belgique prévoit une imposition à l'impôt des non-résidents/sociétés. Le droit suisse prévoit que « *l'assujettissement fondé sur un rattachement personnel [administration effective en Suisse] est illimité ; il ne s'étend toutefois pas aux entreprises, aux établissements stables et aux immeubles situés à l'étranger* »⁶¹. Ainsi, la Suisse n'impose pas les établissements stables situés hors du territoire de la Confédération. La LIFD

⁵⁶ A. PIERON, *op. cit.*, p. 142.

⁵⁷ Définie comme une partie de l'entreprise sans indépendance juridique mais qui dispose d'une indépendance économique, administrative et commerciale. Elle est caractérisée par un élément matériel (un local, bureau) et un facteur humain (personne pouvant engager la société vis-à-vis des tiers). *Com. I.R.*, n°229/13.

⁵⁸ *Com. I.R.* n°229/4.

⁵⁹ A. PIERON, *op. cit.*, p. 143.

⁶⁰ A. DE NANTEUIL, *Introduction aux conventions de double imposition*, 1^e édition, Bruxelles, Bruylant, 2019, p. 25.

⁶¹ Art. 52, al. 1 LIFD.

définit l'établissement stable comme « toute installation fixe dans laquelle s'exerce tout ou partie de l'activité de l'entreprise. Sont notamment considérés comme établissements stables les succursales, usines, ateliers, comptoirs de vente, représentations permanentes, mines et autres lieux d'exploitation de ressources naturelles, ainsi que les chantiers de construction ou de montage d'une durée d'au moins douze mois »⁶². Cet établissement doit être permanent et une activité doit y être exercée⁶³. Les revenus obtenus par la succursale belge ne seront donc pas imposés en Suisse. Etant donné qu'il n'existera pas de double imposition, les dispositions relatives à l'élimination des doubles impositions de la CPDI belgo-suisse ne seront pas applicables⁶⁴. En effet, ce n'est que si l'administration fiscale suisse considère que la succursale située en Belgique ne constitue pas un établissement stable au sens de la LIFD que l'article 7 (relatif aux bénéficiaires des entreprises qui attribue la taxation de l'établissement stable à l'Etat auquel il est situé) lu conjointement avec l'article 5 (définition de l'établissement stable) de la CPDI belgo-suisse devront être appliqués pour déterminer quel Etat possède le droit de taxer la succursale.

II. EFFETS DE L'ÉMIGRATION DE LA SOCIÉTÉ

La société belge, du fait du déplacement de son principal siège de direction, ne sera plus considérée comme résidente fiscale belge et ne sera donc plus assujettie à l'impôt des sociétés. Dès lors, il convient de déterminer quelles sont les conséquences de cette émigration. En effet, la société a développé une activité en Belgique avant son émigration. Cette activité a pu générer des revenus latents qui n'ont pas encore subis une taxation par choix législatif⁶⁵. En cas de départ de la société, la Belgique va vouloir exercer son droit à la taxation des revenus générés sur son territoire. Dans ce cadre, la Belgique a prévu une taxation à la sortie (« exit tax ») des sociétés migrantes.

⁶² Art. 51, al. 2 LIFD.

⁶³ D. DE VRIES REILINGH, *Le droit fiscal intercantonal et le droit fiscal international de la Suisse – systèmes, relations, comparaisons et examen de la jurisprudence*, Genève, Schulthess, 2011, p. 159.

⁶⁴ S. DIEPUENS, B. PEETERS, A. EL JILALI, *op. cit.*, p. 2344.

⁶⁵ E-J Navez, « Le transfert transfrontalier du siège social en droit fiscal belge. Examen après l'adoption de la directive (UE) 2016/1164 du 12 juillet 2016 visant à lutter contre les pratiques d'évasion fiscale, et l'entrée en vigueur de la loi du 1^{er} décembre 2016 portant des dispositions fiscales », *R.G.C.F.*, 2017/5-6, p. 401.

Le mécanisme de l'imposition à la sortie en droit belge est apparu après l'arrêt *Vanneste* du Conseil d'Etat⁶⁶. Cet arrêt a reconnu expressément qu'il n'est pas mis fin à la continuité juridique d'une société qui émigre à l'étranger. Cet arrêt a donc rendu nécessaire une intervention législative afin de préserver le pouvoir d'imposition de l'Etat belge sur les revenus latents générés sur son territoire. Plusieurs Etats ont mis en place un tel mécanisme. La conformité des impositions à la sortie face au droit européen a été traitée dans l'arrêt *National Grid Indus*⁶⁷. De même, la directive ATAD⁶⁸ a rendu obligatoire la mise en place d'un tel mécanisme⁶⁹.

Le CIR/92 prévoit donc, en son article 210, §1^{er}, 4^o, qu'un transfert de siège d'une société à l'étranger est assimilé à une dissolution. En effet, l'article en question renvoie aux articles 208 et 209 du même Code.

Ainsi, nous analyserons en premier lieu le régime fiscal des bénéfices réalisés durant l'émigration (A). En second lieu, nous verrons la manière dont seront imposés les actionnaires dans le cadre d'une dissolution et d'un transfert de siège (B). Pour terminer, nous traiterons brièvement de l'émigration d'une société sous l'angle des droits d'enregistrement (C).

A. Régime fiscal des bénéfices durant l'émigration

L'Etat de destination de l'émigration est situé hors de l'Union européenne et de l'Espace Economique Européen. Par conséquent, la société subira le régime de dissolution « plein et entier » ce qui va entraîner la taxation des revenus latents de la société (1). Cette taxation des revenus latents engendre une problématique quant aux revenus latents produits sur le territoire d'un Etat avec lequel la Belgique a conclu une convention préventive de double imposition basée sur le modèle O.C.D.E. (2). Pour terminer, nous aborderons la question de savoir si la non-application de l'article 413/1 CIR/92 lors d'une émigration en Suisse peut conduire à une entrave à la liberté d'établissement (3).

1. Assimilation à une dissolution

⁶⁶ C.E., 29 juin 1987, *T.R.V.*, 1988, p. 110 cité par E-J NAVEZ, *op. cit.*, p. 401.

⁶⁷ C.J.U.E., 29 novembre 2011, C-371/10, *National Grid Indus*, *Rec.*, 2011, I, p. 12273, ECLI:EU:C:2011:785.

⁶⁸ Directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur, *J.O.*, L193/1, 19 juillet 2016.

⁶⁹ Art. 5 de la directive ATAD.

La situation d'une société émigrante est assimilée à une dissolution en vertu de l'article 210, §1^{er}, 4^o CIR/92 qui renvoi aux articles 208 et 209 CIR/92. Ainsi, une société en dissolution continue d'être soumise « normalement » à l'impôt des sociétés⁷⁰. Cela implique qu'elle continue d'être imposée sur ses bénéfices et de bénéficier des exonérations et des déductions prévues par le CIR de la même manière qu'une société qui ne se trouve pas en dissolution.

L'article 210, §1^{er}, 4^o CIR/92 contient une double fiction : une fiction d'existence de revenus par la taxation des plus-values latentes et des plus-values antérieurement exonérées et une fiction temporelle nécessaire pour permettre la perception de l'impôt d'une société qui quitte le territoire pour s'établir à l'étranger⁷¹.

L'assimilation à une dissolution d'un transfert de siège va entraîner en vertu de l'article 210, §1^{er}, 4^o CIR/92 la taxation des plus-values latentes et des réserves exonérées. Il s'agit du « cœur » de l'imposition à la sortie belge. En effet, l'émigration en tant que telle ne fait apparaître aucun revenu, la société est normalement soumise à l'I.Soc. et les réserves taxées ne sont pas imposées à nouveau du fait de l'émigration⁷². L'Etat va pouvoir percevoir des recettes sur les revenus générés sur son territoire et non imposés avant que ceux-ci n'émigrent à l'étranger avec la société et que la Belgique ne dispose plus du pouvoir pour les imposer. Ainsi, en taxant les revenus latents, la Belgique va « recevoir son dû ».

Les plus-values latentes, c'est-à-dire non réalisées ou exprimées, ne sont en principe pas imposables car elles ne sont pas visées par l'article 24, al. 1, 2^o CIR/92⁷³. Cependant, elles deviennent imposables lors d'un transfert de siège⁷⁴. Prenons l'exemple d'un terrain détenu par la société dans la région d'Eeklo. La valeur du terrain dans les comptes est de 12'000€ (prix d'acquisition en 2003). Cependant, cette valeur n'est pas la valeur réelle du terrain : il est estimé, aujourd'hui, à 27'000€. Au moment de l'émigration, la société sera imposée sur la plus-

⁷⁰ Art. 208, al. 1 CIR/92.

⁷¹ R. MESSIAEN, « Internationale zetelverplaatsing en de emigratiebelasting ex artikel 210, §1^{er}, 4^o WIB 1992 : is de exit-tax verenigbaar met de hogere normen ? », *T.F.R.*, 2005/15, n°287, p. 733.

⁷² E-J NAVEZ, « Le transfert transfrontalier du siège social en droit fiscal belge. Examen après l'adoption de la directive (UE) 2016/1164 du 12 juillet 2016 visant à lutter contre les pratiques d'évasion fiscale, et l'entrée en vigueur de la loi du 1^{er} décembre 2016 portant des dispositions fiscales », *op. cit.*, p. 402.

⁷³ L. DEKLERCK, T. BLOCKERYE, *Plus-values et moins-values*, 1^{ère} édition, Bruxelles, Larcier, 2009, p. 16.

⁷⁴ Décisions anticipées n°2018.1167 du 5 février 2019, n° 2019.927 du 21 décembre 2017.

value effectuée sur le terrain entre sa valeur comptable et sa valeur réelle même si celle-ci n'a pas été exprimée dans les comptes.

Les réserves exonérées sont composées de bénéfices qui n'ont pas subis de taxation immédiate. En effet, le législateur a instauré un système de taxation différé dans le temps afin, par exemple, d'éviter de provoquer des problèmes de trésorerie aux sociétés. Cependant, la taxation de ces bénéfices interviendra au plus tard au moment de la dissolution (ou du transfert de siège à l'étranger). Ces exonérations sont conditionnées au respect de la condition d'intangibilité prévue par l'article 190 CIR/92 (le montant exonéré doit être porté à un compte distinct du passif et ne peut servir de base au calcul de la dotation annuelle de la réserve légale)⁷⁵. Les revenus exonérés sont notamment : les plus-values exprimées mais non réalisées (art. 44, §1^{er}, 1^o CIR/92) pour autant qu'elles satisfont à la condition d'intangibilité de l'article 190 CIR/92 (les plus-values de réévaluation), les plus-values monétaires (art. 44, §1^{er}, 1^o CIR/92), les plus-values réalisées sur véhicules d'entreprises (art. 44*bis* CIR/92), les plus-values réalisées sur bateau de navigation intérieure destinés à la navigation commerciale (art. 44*ter* CIR/92), les plus-values exprimées obtenues lors d'opérations de réorganisation (art. 45 et 46, §1^{er} CIR/92), les plus-values volontaires ou forcées qui font l'objet d'un emploi (art. 47 CIR/92). Cependant, la société émigrante peut bénéficier du régime d'exonération des plus-values sur actions prévue à l'article 192 CIR/92. En effet, le Service des Décisions Anticipées a précisé que l'article 192 CIR/92 est applicable dans le cas d'une société émigrante même si le transfert de siège n'implique pas de véritable partage de l'avoir social⁷⁶. Les plus-values constatées sur des actions détenues par la société sont donc exonérées pour autant que les conditions prévues par les articles 202 (conditions de détention et de participation) et 203 CIR/92 soient remplies.

Ainsi, supposons que la société migrante possède un immeuble dans le centre-ville de Charleroi. L'immeuble est entièrement amorti. Sa valeur dans les comptes est de 0. Cependant, après des investissements massifs à Charleroi par des promoteurs immobiliers venus du nord du pays, la société demande les services d'un expert qui estime la valeur actuelle de l'immeuble à 190'000€. La société décide⁷⁷ de procéder à une réévaluation de la valeur de l'immeuble dans

⁷⁵ E-J NAVEZ, « Le transfert transfrontalier du siège social en droit fiscal belge. Examen après l'adoption de la directive (UE) 2016/1164 du 12 juillet 2016 visant à lutter contre les pratiques d'évasion fiscale, et l'entrée en vigueur de la loi du 1^{er} décembre 2016 portant des dispositions fiscales », *op. cit.*, p. 42.

⁷⁶ Décision anticipée n°2019.0233 du 30 avril 2019.

⁷⁷ Art. 3:35 arrêté royal d'exécution du Code des sociétés et associations.

les comptes. Il s'agit d'une plus-value exprimée mais non réalisée (art. 44, §1^{er}, 1^o CIR/92). Cette plus-value de réévaluation est donc exonérée temporairement. L'émigration de la société va la rendre imposable.

Comme mentionné *supra*, l'article 210, §1^{er}, 4^o CIR/92 repose « sur une fiction temporelle »⁷⁸. Elle est implicitement contenue dans l'article à cause de sa nécessité pratique. En effet, l'assimilation à une dissolution est réputée se produire juste avant le transfert de siège. Par exemple, si la société devient résidente suisse le 5 mars, la taxation en Belgique devra se produire, au plus tard, le 4 mars. Il s'agit d'une réalisation fictive (*voy. ci-dessus*) et anticipée des revenus. La raison est qu'au moment du transfert de siège (le 5 mars dans notre exemple), la société n'est plus résidente fiscale belge. Elle est déjà devenue, dans le cas présent, une société résidente fiscale suisse. L'événement est hors de la période imposable qui s'est déroulée en Belgique et il n'existe plus de rattachement territorial de la société à la Belgique. L'article 210, §1^{er}, 4^o CIR/92 constitue donc une fiction de rétroactivité nécessaire pour permettre l'imposition des revenus fictifs d'une société émigrante⁷⁹.

2. Application d'une éventuelle CPDI

La société émigrante est donc taxable sur son revenu mondial. Cette situation ne crée aucun problème si des actifs ou des établissements stables se situent dans des Etats avec lesquels la Belgique n'a pas conclu de convention préventive de double imposition : les revenus latents présents à l'étrangers seront imposés lors du transfert. Cependant, dans le cas de revenus latents situés dans un Etat avec lequel la Belgique a conclu une convention préventive de double imposition (inspirée de la convention-modèle O.C.D.E.), il faudra déterminer si la Belgique a le pouvoir d'imposer les revenus de la société émigrante qui se situe sur le territoire dudit Etat. En effet, l'Etat de situation des revenus ne va pas considérer qu'il est question d'une émigration et ne va donc pas imposer les revenus latents générés sur son territoire. Dans ce cas, il convient de vérifier l'attribution du pouvoir d'imposition entre les deux Etats afin de déterminer si la Belgique peut taxer les plus-values latentes ainsi que les plus-values exonérées obtenues par la société à l'étranger. Il faut cependant noter que cette question ne pose un problème que lorsque la Belgique a choisi, dans la CPDI applicable, la méthode de l'exemption des revenus et non la

⁷⁸ R. MESSIAEN, *op. cit.*, p. 733.

⁷⁹ *Ibidem*.

méthode de l'imputation de l'impôt étranger. En effet, dans ce cas, la Belgique ne sera pas limitée dans sa possibilité des taxer les éléments de revenus se trouvant dans l'autre Etat.

L'article 7 de la convention-modèle O.C.D.E. de 2017 prévoit la taxation des bénéfices d'une entreprise dans son Etat de résidence. La société émigrante est donc taxable intégralement en Belgique. Cependant, l'article 7, §4 prévoit l'application de dispositions spécifiques quant à certains éléments de revenus. L'article 13 du modèle de convention traite spécifiquement des « gains en capital », autrement dit des plus-values. Cet article prévoit une taxation dans l'Etat de la source des plus-values d'aliénation d'immeubles, d'aliénation de biens mobiliers détenus par un établissement stable, d'aliénation de navires ou d'aéronefs, d'aliénation d'actions ou de droits ou participations dont la valeur est issue à au moins 50% de biens immobiliers. Il s'agit donc de déterminer si les revenus latents taxés par la Belgique lors de l'émigration sont assimilés à une « aliénation » prévue par l'article 13 de la convention-modèle.

Le commentaire de la convention-modèle (commentaire art. 13, §8-9) précise que l'attribution du pouvoir de taxation des plus-values et des réévaluations d'actifs se fait selon le prescrit des articles 6 (revenus immobiliers), 7 (bénéfices des entreprises) et 21 (autres revenus). Il s'agira donc de l'Etat de résidence. En effet, le cas des plus-values latentes ou des plus-values de réévaluation est compris dans ces articles car « *il n'a pas été jugé nécessaire de mentionner expressément de tels cas dans l'article ou de prévoir des dispositions spéciales* ». Ainsi, lorsqu'il s'agit de plus-values latentes ou de plus-values de réévaluation portant sur des actifs visés à l'article 13, les articles 6, 7 et 21 sont écartés. Le terme « aliénation » contenu dans l'article 13 comprend donc les revenus latents. Prenons l'exemple d'un immeuble détenu par la société dans un pays avec lequel la Belgique possède une CPDI, calquée sur le modèle O.C.D.E., qui prévoit, pour la Belgique, la méthode de l'exemption des revenus pour éliminer une double imposition. Cet immeuble est entièrement amorti. La société a procédé à une réévaluation de l'immeuble. La valeur dans les comptes de la société est donc de 170'000€ au moment de l'émigration. Cette plus-value exprimée mais non réalisée sera normalement taxable en Belgique lors de l'émigration de la société. Elle sera exonérée par l'article 13 même si l'Etat de situation n'impose pas (provisoirement) la plus-value de réévaluation. Cependant, si l'Etat de la source n'impose pas la plus-value, il peut être prévu à l'article 23 de la CPDI qu'une imposition doit avoir lieu pour que la Belgique exempte le revenu⁸⁰.

⁸⁰ *Commentaire O.C.D.E.*, art. 23A, §35.

Le modèle de convention O.C.D.E. ne constitue pas une convention en soi. Il faut se référer à la convention applicable *in casu*. Ainsi, par exemple, si l'immeuble en question se situe aux Pays-Bas, il faut se référer aux articles 13 et 23 de la CPDI belgo-néerlandaise du 5 juin 2001 et vérifier ce qu'elle prescrit. Cette dernière prévoit l'exemption des revenus latents obtenus sur des immeubles détenus dans l'autre Etat. Par ailleurs, l'article 23.1 prévoit que la Belgique applique la méthode de l'exemption des revenus visés par la Convention.

Le commentaire jouit tout de même d'une importance au titre de la *soft law*⁸¹. En effet, il ne dispose pas d'une force contraignante⁸². Le commentaire peut servir comme instrument d'interprétation d'une CPDI basée/calquée sur le modèle O.C.D.E. Cependant, il faut être vigilant quant au champ d'application *ratione temporis* du commentaire et du modèle⁸³. En effet, le principe d'interprétation de bonne foi d'une convention (article 31 de la Convention de Vienne sur le droit des traités⁸⁴), le principe de légalité de l'impôt (art. 170 de la Constitution) et le principe de bonne administration empêche l'utilisation du commentaire afin d'interpréter une convention antérieure à celui-ci. Néanmoins, le commentaire O.C.D.E. tel qu'exposé ci-dessus existe depuis 1977, ce qui englobe une grande partie des CPDI⁸⁵. De plus, dans le cas d'une convention antérieure au modèle, il doit être fait application de l'interprétation proposée par le commentaire lorsqu'elle aboutit à un résultat favorable pour le contribuable⁸⁶. On peut supposer de l'applicabilité de l'interprétation effectuée par le commentaire à propos de l'article 13 en Belgique. En effet, le modèle de convention belge de 2010 prévoit un renvoi au commentaire en ce qui concerne les dispositions identiques au modèle O.C.D.E. (Protocole add., art. 3, §2 modèle belge). Le Service des Décisions Anticipées a explicitement fait référence au commentaire O.C.D.E. afin de décider que les plus-values latentes d'un établissement stable, se situant sur le territoire d'un Etat avec lequel la Belgique a conclu une CPDI, sont exonérés en Belgique lors de l'émigration d'une société⁸⁷.

⁸¹ A. DE NANTEUIL, *op. cit.*, p. 25.

⁸² Civ. Gand, 9 juin 2004, disponible sur www.fiscalnet.be, cité E-J NAVEZ, *La fiscalité des successions et des donations internationales en droit comparé*, 1^{ère} édition, Bruylant, 2011, p. 165.

⁸³ T. DUBUT, « Modélisation des normes et normativité des modèles : Le caractère normatif ambivalent du modèle de convention fiscale de l'O.C.D.E. en droit international public », *R.B.D.I.*, 2009/1, p. 218.

⁸⁴ 23 mai 1969, Nations Unies, *Recueil des Traités*, vol. 1155, p. 331.

⁸⁵ R. MESSIAEN, *op. cit.*, p. 735.

⁸⁶ E-J NAVEZ, *La fiscalité des successions et des donations internationales en droit comparé*, *op. cit.*, p. 166.

⁸⁷ Décision anticipée n°2019.1065 du 10 décembre 2019.

3. Non-application du mécanisme de recouvrement échelonné et de l'article 214bis CIR/92 : entrave lors d'une émigration en Suisse ?

Etant donné que la Suisse n'est pas membre de l'Union européenne et de l'Espace Economique Européen, l'article 413/1 CIR/92 n'est pas applicable⁸⁸. Cet article, prévoyant un mécanisme de recouvrement échelonné du montant de l'exit tax, a été introduit à la suite de l'arrêt *National Grid Indus*⁸⁹. En effet, la Cour a reconnu que les impositions à la sortie constituent une restriction à la liberté d'établissement (article 49 TFUE). Cependant, la Cour a accepté la justification relative à la répartition équitable du pouvoir d'imposition entre Etats. Dans cet arrêt, la Cour a mis en évidence qu'une imposition à la sortie sans possibilité d'étalement de paiement était contraire au droit européen. Une telle situation est de nature à décourager les entreprises d'effectuer une émigration car elles devront dans ce cas posséder les liquidités suffisantes immédiatement⁹⁰. Par ailleurs, la directive ATAD a consacré légalement l'existence d'un mécanisme de recouvrement échelonné⁹¹.

Par conséquent, il faut se référer à l'Accord sur la Libre Circulation des Personnes (ALCP) du 21 juin 1999 pour déterminer si une liberté d'établissement des personnes morales a été prévue. Dans ce cas, la société pourrait bénéficier d'un échelonnement du paiement de l'imposition à la sortie. Cependant, l'ALCP prévoit une liberté d'établissement uniquement pour les personnes physiques en son article 12. Ainsi, l'imposition à la sortie d'une société belge, émigrante en Suisse, sans possibilité d'étalement de paiement ne peut être considérée comme constituant une entrave à la liberté d'établissement prévue par l'ALCP. La société émigrante devra donc veiller à disposer des liquidités suffisantes pour faire face immédiatement au paiement de l'exit tax en Belgique⁹².

De même, l'article 214bis CIR/92 n'est pas applicable en cas d'émigration en Suisse. Cet article prévoit la possibilité d'une neutralité fiscale en cas de conservation des actifs de la société dans

⁸⁸ Art. 413/1, §1^{er}, 2^o CIR/92.

⁸⁹ C.J.U.E., 29 novembre 2011, C-371/10, *National Grid Indus, Rec.*, 2011, I, p. 12273, ECLI:EU:C:2011:785.

⁹⁰ Considérant 73.

⁹¹ Art. 5.2.

⁹² A noter que la Cour de Justice a reconnu qu'une imposition à la sortie, sans possibilité d'étalement de paiement, d'une personne physique était contraire à la liberté d'établissement prévue par l'ALCP (CJUE, 26 février 2019, *Martin Wachtler*, C-581/17, ECLI:EU:C:2019:138).

un établissement belge. A nouveau, la société ne peut se prévaloir de la liberté d'établissement face à cette disposition et ce, pour les mêmes raisons que décrites ci-dessus.

B. Régime fiscal des actionnaires

Cette partie sera consacrée à la taxation des actionnaires lors d'une dissolution (1) et lors d'un transfert de siège (2). En effet, lors d'une dissolution, les actionnaires vont potentiellement recevoir un « boni de liquidation ». Ce boni de liquidation va subir le précompte mobilier sur une partie de son montant. Cependant, le cas du transfert de siège est différent d'une dissolution à proprement parler. Il s'agira donc de déterminer si les actionnaires seront imposés ou non.

1. Lors d'une dissolution

En cas de dissolution (c'est-à-dire en cas de partage de l'avoir social), les actionnaires perçoivent un boni de liquidation. Celui-ci est considéré comme un dividende, au sens de l'article 18, al. 1, 2^oter CIR/92, sur « *l'excédent que présentent les sommes réparties, en espèce, en titres, ou autrement, sur la valeur réévaluée du capital libérée* »⁹³. Le précompte mobilier n'est donc dû que sur les sommes reçues qui ne proviennent pas du capital libéré au sens de l'article 184, al. 1 CIR/92⁹⁴.

L'article 209, al. 2 CIR/92 prévoit l'ordre à suivre afin de déterminer la provenance des sommes distribuées. L'imputation débute sur le capital libéré réévalué conformément à l'article 2, §1^{er}, 7^o CIR/92. Le reliquat est ensuite successivement imputé sur la réserve de liquidation⁹⁵, les réserves taxées et les réserves exonérées.

Ainsi, prenons l'exemple d'une société, créée en 1990, dont le passif se compose comme suit : capital (réévalué) 20'000€, réserve de liquidation 10'000€, réserves taxées 10'000€ et réserves exonérées 10'000€. Les deux actionnaires de la société reçoivent chacun un boni de liquidation de 25'000€. En premier lieu, chacun des actionnaires va recevoir 10'000€ provenant du capital libéré et seront donc exonérés du précompte mobilier de 30%⁹⁶. En second lieu, 10'000€ seront considérés comme provenant de la réserve de liquidation et subiront pas non plus le précompte mobilier. Ensuite, les actionnaires subiront le précompte mobilier sur 5000€ (chacun) censés

⁹³ Art. 209, al. 1 CIR/92.

⁹⁴ « *Le capital libéré est le capital dans la mesure où celui-ci est formé par des apports réellement libérés en numéraire ou en nature, autres qu'en industrie, et où il n'a fait l'objet d'aucun remboursement ou réduction.* »

⁹⁵ S'il en existe une ; art. 184^{quater} CIR/92.

⁹⁶ Art. 269, §1^{er}, 1^o CIR/92.

provenir des réserves taxées. Le reliquat (10'000 réparti entre les deux actionnaires) est censé provenir des réserves exonérées et doit donc aussi subir le précompte mobilier. Le montant du précompte mobilier dû pour chaque actionnaire s'élèvera donc à 3000€ ((5000 x 30/100) x 2).

2. Lors d'un transfert de siège

Dans le cas d'un transfert de siège à l'étranger, il n'est pas question d'un partage de l'avoir social. L'opération de transfert de siège est assimilée à une dissolution sans qu'il y ait véritablement de partage. La société n'est pas véritablement dissoute. Elle conserve sa personnalité juridique. Par conséquent, la question de l'existence d'un dividende et de l'exigibilité du précompte mobilier se pose. En effet, les actionnaires ne vont pas recevoir un boni de liquidation⁹⁷.

Le Service des Décisions Anticipées s'est prononcé à plusieurs reprises sur la question⁹⁸. Il a estimé que le transfert de siège ne constitue pas un partage total ou partiel de l'avoir social au sens de l'article 18, al. 1, 2^oter et 209, al. 1 CIR/92. En effet, le transfert de siège d'une société s'effectuant « *avec maintien de la continuité juridique et comptable de la personne morale, il ne peut être question d'une dissolution ou d'une liquidation de la société* »⁹⁹. Par ailleurs, le SDA rappelle que l'intention du législateur lors de l'adoption de l'article 18, al. 1, 2^oter CIR/92 est de rendre « *imposable les opérations (...) par lesquelles la société s'appauvrit et l'actionnaire s'enrichit*¹⁰⁰ ». Or, dans le cas d'un transfert de siège, il n'y a pas d'appauvrissement de la société et d'enrichissement de l'actionnaire. De la même manière, les revenus latents de la société qui ont été taxés en application de l'article 210, §1^{er}, 4^o CIR/92 ne seront pas assimilés à du capital libéré, au sens de l'article 184, al. 1 CIR/92, au moment du transfert de siège.

Par conséquent, aucune exigibilité du précompte n'existe dans le cas d'un transfert de siège. En effet, l'article 267, al. 1 CIR/92 prévoit que « *l'attribution ou la mise en paiement des revenus, en espèce ou en nature, entraîne l'exigibilité du précompte mobilier* ». Or, comme nous l'avons

⁹⁷ E-J NAVEZ, « Le transfert transfrontalier du siège social en droit fiscal belge. Examen après l'adoption de la directive (UE) 2016/1164 du 12 juillet 2016 visant à lutter contre les pratiques d'évasion fiscale, et l'entrée en vigueur de la loi du 1^{er} décembre 2016 portant des dispositions fiscales », *op. cit.*, p. 405.

⁹⁸ Décisions anticipées n°2017.973 du 30 janvier 2018, n°2019.0276 du 14 mai 2019, n°2016.234 dd du 29 juin 2016, n°2019.0233 du 30 avril 2019, n°2016.312 dd du 12 juillet 2016.

⁹⁹ Décision anticipée n°2019.0233 du 30 avril 2019.

¹⁰⁰ *Ibidem*.

vu, le transfert de siège ne fait pas apparaître de dividende au sens des articles 18, al. 1, 2^oter et 209, al. 1 CIR/92. Ainsi, aucun revenu n'est attribué ou mis en paiement au profit des actionnaires.

C'est uniquement lorsque, pour une raison ou une autre, il est mis fin à la continuité juridique et comptable de la société qu'un partage peut avoir lieu et donc donner lieu à un dividende au sens de l'article 18, al. 1, 2^oter et 209, al. 1 CIR/92 et permettre l'exigibilité du précompte mobilier.

C. Droits d'enregistrement

L'émigration d'une société ne donne pas lieu à la perception des droits d'enregistrement. En effet, à l'inverse d'une immigration en Belgique¹⁰¹, aucune disposition légale ne vise le transfert de siège réel hors de Belgique¹⁰².

Cependant, dans le cas où le transfert s'effectuerait sans continuité juridique (perte de la personnalité morale), le droit de vente peut être perçu sur les immeubles transférés aux actionnaires¹⁰³ (12.5% en Région wallonne et en Région Bruxelloise¹⁰⁴, 10% en Région flamande¹⁰⁵). Ainsi, il faudra effectuer une distinction selon qu'il s'agisse d'une société de personnes ou d'une société de capitaux. En effet, dans le cadre d'une société de personnes, si l'immeuble est remis à la personne qui a effectué l'apport ou que l'immeuble est remis à un associé faisant partie de la société au moment où celle-ci a acquis l'immeuble avec paiement du droit fixé pour les ventes, le droit sera fixé selon la nature de l'acquisition : vente ou partage¹⁰⁶.

CONCLUSION

Le transfert du principal siège de direction d'une société belge vers la Suisse va donc entraîner un raisonnement en deux étapes. En premier lieu, il s'agit de déterminer si la société sera encore

¹⁰¹ Art. 118 et 121, 3^o C. enr. Bxl-Cap et Rég. w.

¹⁰² E-J NAVEZ, « Le transfert transfrontalier du siège social en droit fiscal belge. Examen après l'adoption de la directive (UE) 2016/1164 du 12 juillet 2016 visant à lutter contre les pratiques d'évasion fiscale, et l'entrée en vigueur de la loi du 1^{er} décembre 2016 portant des dispositions fiscales », *op. cit.*, p. 405.

¹⁰³ Art. 129 et 130 C. enr. Bxl-Cap et Rég. w, art. 2.9.1.0.4. CFF.

¹⁰⁴ Art. 44 C. enr. Bxl-Cap et Rég. w.

¹⁰⁵ Art. 2.9.4.1.1. CFF.

¹⁰⁶ Art. 129, al. 3 C. enr. Bxl-Cap et Rég. w., art. 2.9.1.0.4., al. 2 CFF.

soumise à l'I.Soc. En effet, seules les sociétés résidentes sont assujetties à l'impôt des sociétés. Une société résidente est une société dont le siège réel se situe sur le territoire du Royaume. La société étant « belge » (c'est-à-dire ayant fixé son siège statutaire en Belgique), il faut avoir égard à la présomption contenue à l'article 2, §1^{er}, 5°, b) CIR/92 qui prévoit une présomption réfragable de résidence lorsque le siège statutaire est en Belgique. Comme nous l'avons vu, la société devra démontrer que son principal établissement (c'est-à-dire son siège réel) se situe en Suisse. L'administration, le SDA et la jurisprudence ont éclairci cette notion de principal établissement : il s'agit du lieu d'où partent les impulsions de gestion/ de direction de la société, du « centre névralgique » de celle-ci. La jurisprudence accorde une grande importance à l'aspect formel : où sont prises les décisions ? En ce sens, elle rejoint, le service des décisions anticipées qui accorde la primauté au lieu de réunion du conseil d'administration. *In casu*, la société a transféré son principal siège de direction en Suisse. Nous savons que « principal siège de direction » et « principal établissement » sont des synonymes dans ce contexte. Par conséquent, pour autant que la société respecte l'ensemble des critères fixés par le SDA et la jurisprudence, il semble que la société ait déplacé son centre névralgique en Suisse. En effet, le terme « principal siège de direction » semble indiquer que les décisions importantes, les impulsions seront prises depuis la Suisse. Afin de renverser la présomption, la société devra aussi démontrer qu'elle est devenue résidente fiscale suisse. La Suisse considère comme résidente fiscale, une société dont le lieu « d'administration effective » se situe sur le territoire de la Confédération. Il s'agit aussi du lieu de direction de la société. Par ailleurs, la dernière condition est que la CPDI applicable n'attribue pas la résidence à la Belgique. La CPDI belgo-suisse attribue la résidence de la société à l'Etat dans lequel se situe le siège d'administration de la société. La société n'est donc plus une société résidente belge mais bien une société résidente suisse.

La société pourra tout de même être assujettie à l'impôt des non-résidents si elle conserve sur le territoire un établissement belge. Dans ce cas, la société ne sera taxée que sur les revenus de source belge. La Suisse n'impose pas les revenus obtenus par une société résidente au travers d'un établissement. Cependant, si la Suisse venait à considérer que l'établissement en Belgique ne constitue pas un établissement stable au sens du droit suisse (double imposition), il faudra se référer à la CPDI belgo-suisse. Si cet établissement constitue un établissement stable au sens de la CPDI, les bénéficiaires seront exonérés.

Le transfert du principal siège de direction en Suisse est assimilé à une dissolution en droit belge en vertu de l'article 210, §1^{er}, 4^o CIR/92. Cette assimilation implique une taxation des revenus latents : plus-values latentes et plus-values antérieurement exonérées. En effet, la Belgique va imposer les revenus générés sur son territoire avant que ceux-ci se trouvent hors de sa compétence territoriale. L'article 210, §1^{er}, 4^o contient donc une double fiction : fiction d'existence de revenus (les revenus latents) et fiction temporelle (l'assimilation à une dissolution se produit juste avant le transfert). Par ailleurs, la question de la taxation des revenus latents générés par la société à travers des établissements stables dans d'autres Etats se pose. En effet, l'article 13 du modèle O.C.D.E. prévoit que les plus-values réalisées sur des immeubles ou sur des biens mobiliers détenus par un établissement stable sont taxables dans l'Etat de la source. Cependant, les revenus latents sont-ils compris dans l'article 13 ? Selon le commentaire O.C.D.E., les revenus latents sont compris dans l'article 13. Par conséquent, la Belgique ne pourra imposer les revenus latents générés dans un autre Etat avec lequel la Belgique a conclu une CPDI basée sur le modèle O.C.D.E. Cette assimilation à une dissolution est « pleine et entière » lors d'une émigration en Suisse. Il n'existe pas de report de paiement concernant cet Etat. En effet, le report de paiement a été imposé par la jurisprudence européenne ainsi que la directive ATAD. Cette absence de possibilité de report de paiement n'engendre pas de contrariété à la liberté d'établissement prévu par l'ALCP. En effet, cet accord ne prévoit pas de liberté d'établissement pour les personnes morales.

Par ailleurs, en cas de dissolution, le précompte mobilier est dû sur les sommes réparties qui excèdent le capital libéré. Dans le cas d'un transfert de siège, il n'y a pas véritablement de partage de l'avoir social. Il s'effectue en continuité juridique. Par conséquent, le Service des Décisions Anticipées a estimé qu'aucun précompte mobilier ne doit être prélevé. En effet, les actionnaires ne reçoivent aucune somme. Les éléments de l'entreprise vont être transférés en Suisse.

On notera aussi que l'émigration d'une société ne donne lieu à aucun droit d'enregistrement (sauf s'il est mis fin à la continuité juridique de la société).

BIBLIOGRAPHIE

- BAMMENS, N., HENNEAUX, F., « *La résidence fiscale et la mobilité des sociétés. Rapport belge au congrès 2017 de l'European Association of Tax Law Professors* », *J.D.F.*, 2017/5-6, pp. 129-158.
- BROSENS, L., « *Détermination du domicile fiscal des sociétés : une nouvelle orientation ?* », *Fiscologue*, 441, p. 1, 30 novembre 2020.
- BROSENS, L., « *Domicile d'un holding étranger : le fisc échoue dans la charge de la preuve* », *Fiscologue*, 411, p. 1, 31 mars 2018.
- DE BROE, L., PEETERS, M., « *Le siège réel évacué au profit du siège statutaire* », *Fiscologue*, 1607, p.1, 12 avril 2019.
- DEKLERCK, L., BLOCKERYE, T., *Plus-values et moins-values*, 1^{ère} édition, Bruxelles, Larcier, 2009.
- DE NANTEUIL, A., *Introduction aux conventions de double imposition*, 1^{ère} édition, Bruxelles, Bruylant, 2019.
- DE VRIES REILINGH, D., *Le droit fiscal intercantonal et le droit fiscal international de la Suisse – systèmes, relations, comparaisons et examen de la jurisprudence*, Genève, Schulthess, 2011.
- HERVE, L., RICHELLE, I. (sous la coordination de), *Incidences fiscales de la réforme du droit des sociétés*, Bruxelles, Larcier, 2019.
- MESSIAEN, R., « *Internationale zetelverplaatsing en de emigratiebelasting ex artikel 210, §1^{er}, 4^o WIB 1992 : is de exit-tax verenigbaar met de hogere normen ?* », *T.F.R.*, 2005/15, n°287, p. 731 – 750.
- NAVEZ, E-J., « *Le transfert transfrontalier du siège social en droit fiscal belge. Examen après l'adoption de la directive (UE) 2016/1164 du 12 juillet 2016 visant à lutter contre les pratiques d'évasion fiscale, et l'entrée en vigueur de la loi du 1^{er} décembre 2016 portant des dispositions fiscales* », *R.G.C.F.*, 2017/5-6, p. 393-419.
- NAVEZ, E-J., *La fiscalité des successions et des donations internationales en droit comparé*, 1^{ère} édition, Bruylant, 2011
- OBERSON, X., *Droit fiscal suisse*, 3^{ème} édition, 2007, Bâle, Helbing & Lichtenhahn.

OBERSON, X., HULL, H. R., *Switzerland in International Tax Law*, 3^{ème} édition, Amsterdam, IBFD, 2011.

PHILIPPE, D., NOLLET, A., « L'affaire 'Belgacom' : consécration d'une approche « formaliste » du siège réel », *R.G.F.C.P.* 2018, liv. 6, 4-12 et disponible sur www.monKEY.be.

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

STUBER, K., « La détermination du domicile fiscal dans les relations intercantionales en Suisse et la procédure de contrôle », *R.E.I.D.F.*, 2018/1, p. 51-60.

TIBERGHIEU, A., *Manuel de droit fiscal 2019-2020*, 38^e édition, Liège, Wolters Kluwer, 2020.

« [La détermination du siège réel aux fins de l'assujettissement à l'impôt des sociétés] Note sous Bruxelles (11^e ch.), 23 octobre 2018, 2016/CO/473 », *Rev. dr. pén. entr.*, 2019/4, p. 296-298.