

Informations générales

I. Droit interne

1. Règles constitutionnelles

Article 6 de la Constitution: „Il n’y a dans l’État aucune distinction d’ordres. Les Belges sont égaux devant la loi; seuls ils sont admissibles aux emplois civils et militaires, sauf les exceptions qui peuvent être établies par une loi pour des cas particuliers”.

Article 6bis de la Constitution: „La jouissance des droits et libertés reconnus aux Belges doit être assurée sans discrimination. A cette fin, la loi et le décret garantissent notamment les droits et libertés des minorités idéologiques et philosophiques”.

Article 112 de la Constitution: „Il ne peut être établi de privilège en matière d’impôts. Nulle exemption ou modération d’impôt ne peut être établie que par une loi”.

La portée de ces dispositions a été définie comme suit: „les règles constitutionnelles de l’égalité des Belges et de la non-discrimination n’excluent pas qu’une différence de traitement soit établie entre certaines catégories de personnes, pour autant que le critère de différenciation soit susceptible de justification objective et raisonnable. L’existence d’une telle justification doit s’apprécier par rapport au but et aux effets de la mesure considérée; le principe d’égalité est violé lorsqu’il est établi qu’il n’existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé” (arrêt de la Cour d’arbitrage n° 21/89 du 13 juillet 1989, Mon. belge, 21 juillet 1989, p. 12781).

2. La hiérarchie des normes internes est la suivante:

- 1° Constitution.
- 2° Lois.
- 3° Arrêtés royaux.
- 4° (Circulaires administratives).

* Avocat, enseignant à Maîtrise en gestion fiscale de l’Ecole de commerce Solvay, Maîtrise en gestion comptable de l’Ordre des experts comptables, H.E.C. St-Louis; Secrétaire de rédaction du Journal de Droit Fiscal.

Pour un examen approfondi de la question, voyez J. Velu, *Contrôle de constitutionnalité et contrôle de compatibilité avec les traités*, J.T., 1992, p. 729.

a. Les lois anticonstitutionnelles

Les tribunaux de l'ordre judiciaire ne peuvent pas refuser d'appliquer une loi parce qu'ils la jugeraient contraire à la Constitution.

Un contrôle, limité, de la constitutionnalité des lois a été confié en 1989 à la Cour d'arbitrage, sorte de cour constitutionnelle qui peut annuler les lois et décrets contraires aux articles 6 et 6bis de la Constitution (égalité des Belges devant la loi et non-discrimination), et à l'article 17 (liberté de l'enseignement) (voyez la loi du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage).

Comme dit ci-dessus, la Cour d'arbitrage exige le respect d'un „rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé”. Certains auteurs en déduisent une compétence extrêmement large de la Cour: „par le contrôle de proportionnalité, la Cour considère comme contraire à l'égalité toute loi incompatible avec les principes fondamentaux de l'ordre juridique belge” (J. Kirkpatrick, *Examen de jurisprudence, Les impôts sur les revenus et les sociétés*, *Revue critique de jurisprudence belge*, 1992, p. 271, citant J.-C. Scholsem, *L'égalité devant la Cour d'arbitrage*, in *Liber amicorum E. Krings*, p. 786, n° 14).

Dans un arrêt du 21 novembre 1991 (F.J.F. 92/02) la cour a dès lors annulé des dispositions fiscales „dans la mesure où les non-résidents titulaires d'une pension belge et qui n'ont pas maintenu un foyer d'habitation en Belgique, sont taxés conformément” aux dispositions refusant les déductions personnelles lors de la détermination de la base imposable des non-résidents qui n'ont pas maintenu un foyer d'habitation en Belgique). La Cour a estimé qu'il y avait

„une rupture caractérisée d'égalité entre pensionnés non-résidents selon qu'ils ont ou n'ont pas conservé de foyer d'habitation en Belgique. Or si, d'une manière générale, ce critère peut rendre compte de différences objectives entre deux catégories de contribuables, il établit une discrimination en ce qu'il touche la catégorie des pensionnés non-résidents n'ayant pas conservé de foyer d'habitation en Belgique (...) qui, la plupart du temps, ont pour revenu unique (...) une pension belge”.

b. Les arrêtés royaux anticonstitutionnels ou illégaux

Un arrêté royal (acte du pouvoir exécutif) contraire à la Constitution ou à la loi peut être annulé par le Conseil d'État (juridiction administrative).

En outre, les juridictions de l'ordre judiciaire doivent, sans pouvoir l'annuler, refuser de l'appliquer (article 107 de la Constitution). Mais ce refus d'application ne concerne que le cas d'espèce, et les parties en cause, tandis que les arrêts d'annulation du Conseil d'État ont un effet à l'égard de tous (*erga omnes*).

c. Les circulaires administratives

Les circulaires administratives n'ont aucune force abligatoire en droit fiscal. Cela serait en contradiction directe avec les articles 110 et 112 de la Constitution.

L'administration fiscale n'hésite toutefois pas à publier des circulaires et directives dont certaines organisent véritablement des régimes fiscaux dérogatoires en faveur de certain contribuables.

Généralement, on considère que le contribuable ne possède pas de recours pour forcer l'administration à lui allouer le bénéfice d'une telle circulaire favorable puisqu'elle n'a pas de base légale (voyez toutefois certains raisonnements parfois tenus par les Cours pour accueillir les prétentions du contribuable: J. Kirkpatrick, op. cit. R.C.J.B., 1992, pp. 257 s.).

La question est en général résolue par le recours à la théorie de la responsabilité de l'administration: si celle-ci n'accorde pas au contribuable le bénéfice d'un régime particulier qu'elle lui a promis en publiant une circulaire, elle engage sa responsabilité civile à l'égard de ce contribuable, et doit l'indemniser du préjudice subi. L'indemnisation est généralement pécuniaire, bien qu'une décision jurisprudentielle – isolée et controversée surtout pour des questions de procédure – a condamné l'administration à indemniser le contribuable en nature, l'indemnisation consistant dans l'application de la circulaire à son cas!

Dans l'hypothèse contraire, où le contribuable se plaint de l'application d'une circulaire défavorable, les tribunaux décident de même, c'est-à-dire qu'ils appliquent uniquement les lois, et font abstraction de la circulaire. Dans certains cas, des recours en annulation dirigés contre des circulaires administratives ont été introduits avec succès devant le Conseil d'État (voyez J. Kirkpatrick, op. cit. R.C.J.B., 1992, p. 257, qui s'interroge à très juste titre selon moi sur l'intérêt que présente un tel recours en annulation).

3. La Belgique connaît, et respecte, le principe de la primauté des conventions internationales sur le droit interne dans la mesure où les premières son directement applicables (J. Velu, loc. cit.).

II. Droit international

1. En général

Ce chapitre traitera des limitations fixées au pouvoir d'imposition de la Belgique.

Selon l'expression du rapporteur général, le droit interne prévoit des „limitations juridictionnelles”: l'impôt ne peut être prélevé que sur les faits et opérations considérés comme imposables en Belgique et à charge des personnes soumises à l'impôt en Belgique. Ces limitations seront étudiées dans la deuxième section du chapitre.

D'un point de vue international, les limites sont fixées par les conventions internationales. Elles feront l'objet de la troisième section.

La Belgique ne connaît pas de droit fiscal coutumier; ce serait contraire à la règle constitutionnelle que l'impôt ou l'exonération d'impôt ne peuvent être établis que par une loi (article 110).

2. Limitations „juridictionnelles”

Le critère de la nationalité n'est pas retenu pour la détermination du pouvoir d'imposition de la Belgique.

Les personnes résidant en Belgique (dénommées „habitants du Royaume” par le code des impôts sur les revenus) sont en principe assujetties à l'impôt sur les revenus en raison de tous les revenus qu'ils perçoivent, quelle qu'en soit l'origine: leur „revenu mondial”. Ce principe connaît des exceptions, notamment en raison des conventions préventives de la double imposition.

Les *non-résidents* ne sont assujettis à l'impôt en Belgique que s'ils entretiennent certains liens économiques avec le pays, et à raison des revenus qu'ils tirent des opérations qui contribuent à établir ces liens. Ces derniers sont ceux qui sont généralement reconnus, à savoir l'exercice d'une activité économique à l'intérieur du pays, la possession d'un bien situé dans le pays ou la perception de revenus dans le pays.

Une particularité importante est à souligner: les non-résidents sont soumis à un impôt qui leur est propre, l'„impôt des non-résidents” tandis que les résidents sont, eux, soumis à l'„impôt des personnes physiques”, à l'„impôt des personnes morales”, ou à l'„impôt des sociétés”. A première vue, les non-résidents sont donc soumis à une imposition différente. Mais, nous verrons plus loin que l'impôt des non-résidents s'établit en principe sur la même base que les impôts des résidents, en sorte qu'on peut difficilement parler d'imposition „discriminatoire”.

a. Les personnes physiques résidentes en Belgique

Définition

L'article 3 du code des impôts sur les revenus dispose que:

- „par. 1. Sont assujettis à l'impôt des personnes physiques, les habitants du Royaume, c'est-à-dire:
 - 1° les personnes physiques qui ont établi en Belgique leur domicile ou le siège de leur fortune (les n° 2° à 4° visent certains agents diplomatiques et administratifs belges à l'étranger; voyez à leur sujet, L. Hinnekens, op. cit., p. 135);
- par. 2. L'établissement en Belgique du domicile ou du siège de la fortune s'apprécie en fonction des éléments de fait. Toutefois, sauf preuve contraire, sont présumées avoir établi en Belgique leur domicile ou le siège de leur fortune, les personnes physiques qui sont inscrites au registre national des personnes physiques.”

Selon la cour de cassation, „le domicile (fiscal) est un domicile de fait caractérisé nécessairement par une certaine permanence ou continuité, et le siège de la fortune, l'endroit caractérisé naturellement par une certaine unité, d'où elle est est gérée” (arrêt du 30 juin 1983, Pas., 1983, 1226).

Par conséquent, le fait de posséder par exemple un immeuble en Belgique n'entraîne pas en soi la localisation en Belgique du siège de la fortune d'un contribuable; c'est le fait de *gérer* la fortune qui importe, pas la localisation des biens.

Depuis la réforme de l'impôt des non-résidents de 1990, l'administration dispose d'un moyen supplémentaire de prouver la qualité d'habitant du Royaume: elle est reconnue, sauf preuve du contraire, à celui qui est inscrit au „Registre national des personnes physiques”, c'est-à-dire à celui qui s'est inscrit au registre de la population, ou des étrangers, d'une commune belge, déclarant ainsi son intention d'y fixer son établissement principal (voyez L. Hinnekens, *La réforme de l'impôt des non-résidents*, R.G.F., 1990, p. 134).

Cette présomption peut ne pas correspondre à la réalité, ce qui augmente le risque de contradiction entre le droit interne et les conventions (cf. Lagae, *op. cit.*, p. 488).

Taxation des habitants du Royaume

L'article 5 du C.I.R. prévoit l'imposition mondiale des résidents, en ces termes: „Les habitants du Royaume sont soumis à l'impôt des personnes physiques à raisons de tous leurs revenus imposables visés au présent Code, alors même que certains de ces revenus auraient été produits ou recueillis à l'étranger”.

b. Les sociétés résidentes en Belgique

Définition

L'article 179 du code des impôts sur les revenus prévoit l'assujettissement des „sociétés résidentes” à l'„impôt des sociétés”. Ces dernières sont définies, par l'article 2 du même code, comme „les sociétés de droit belge et de droit étranger qui ont en Belgique leur siège social, leur principal établissement ou leur siège de direction ou d'administration (...)”.

La société, elle, se définit comme „toute société, association, établissement ou organisme quelconque régulièrement constitué qui possède la personnalité juridique et se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif” (article 2, par. 2 du C.I.R.).

Les entités nationales qui ne possèdent pas la personnalité juridique ne sont donc pas considérées comme des sociétés pour l'application de l'impôt belge sur les revenus. Dans ce cas, c'est la résidence des associés qui détermine l'application territoriale de l'impôt.

Pour les règles relatives à la détermination de la résidence fiscale des sociétés, voyez le rapport de M. Lévy-Morelle, pour le premier sujet du congrès de Bruxelles, en 1987 (Cahiers de droit fiscal international, vol. LXXIIa, p. 231).

Taxation des sociétés résidentes

L'article 183 du C.I.R. dispose que: „sous réserve des dérogations prévues au présent titre, les revenus soumis à l'impôt des sociétés ou exonérés dudit impôt sont, quant à leur nature, les mêmes que ceux qui sont envisagés en matière d'impôt des personnes physiques; leur montant est déterminé d'après les règles applicables aux bénéfices”.

L'article 185 du code ajoute que „les sociétés sont imposables sur le montant total des bénéfices, y compris les dividendes distribués”.

c. Les non-résidents personnes physiques

Définition

Les „non-résidents” sont les personnes qui ne sont pas des “habitants du Royaume”.

Taxation des non-résidents personnes physiques

Les non-résidents sont soumis à l'impôt belge „exclusivement sur les revenus produits ou recueillis en Belgique et qui sont imposables”, comme le prévoit l'article 228 du Code des impôts sur les revenus, qui ajoute d'ailleurs une énumération de ces revenus. Cette disposition est trop longue pour être reproduite ici.

Il s'agit des revenus des immeubles, des revenus mobiliers, des produits de l'activité professionnelle (bénéfices des entreprises, rémunérations des appointés et des associés, profits des professions libérales, pensions des retraités), et de revenus „divers” tels que les bénéfices de spéculation isolées etc.

Pour les revenus immobiliers, le lien de rattachement nécessaire pour l'imposition en Belgique est celui de la situation du bien.

Pour les revenus mobiliers, ce lien consiste soit dans la résidence en Belgique du débiteur des revenus, soit dans le fait que les revenus sont produits ou recueillis en Belgique.

En ce qui concerne les revenus professionnels, leur lien de rattachement à la Belgique consiste soit dans le fait qu'ils résultent d'une activité exercée en Belgique (pour les rémunérations ou profits), soit dans le fait qu'ils ont été produits à l'intervention d'un établissement belge (pour les bénéfices).

En général (mais il y a des exceptions) les profits de l'activité professionnelle ne sont imposables qu'ils proviennent d'un „établissement belge” (voir ci-après).

Pour les revenus divers, le lien de rattachement est celui de la source, belge, des revenus taxables.

La taxation des revenus imposables des non-résidents se fait soit par la retenue de l'impôt à la source, sans obligation de déclaration par le redevable lui-même, soit selon une „globalisation”, c'est-à-dire par l'imposition globale de l'ensemble des revenus imposables en Belgique, que le non-résident est tenu de déclarer à l'administration.

Définition de l'„établissement belge”

Aux termes de l'article 229 du Code,

„l'expression établissement belge' désigne toute installation fixe par l'intermédiaire de laquelle une entreprise étrangère exerce tout ou partie de son activité professionnelle en Belgique (suit une énumération d'installations considérées comme des installations fixes).

par. 2. – Constitue également un établissement belge, l'agent, autre qu'un intermédiaire de commerce jouissant d'un statut autonome et agissant dans le cadre normal de son activité, qui exerce celle-ci en Belgique pour le compte d'un non-résident (...) alors même que cet agent ne dispose pas de pouvoirs lui permettant de conclure au nom de ce non-résident.

par. 3. – Chaque associé ou membre dans une société civile ou une association sans personnalité juridique qui a son siège social, son principal établissement ou son siège de direction ou d'administration en Belgique ou dont les revenus sont produits ou recueillis en Belgique au sens de l'article 228, par. 2, 3° (revenus d'établissements belges et revenus immobiliers ou d'opérations d'assurance, même sans l'intervention d'un établissement stable et opérations d'assurance) et 4° (profits d'activités exercées en Belgique), est censé, selon le cas, disposer d'un établissement belge pour l'application de l'article 228, par. 2, 3°, ou exercer personnellement des activités en Belgique pour l'application de l'article 228, par. 2, 4°”.

Ce paragraphe organise la „transparence” des entités dénuées de personnalité juridique possédant un siège ou un établissement en Belgique ou qui y recueillent des revenus professionnels (qualifiés de bénéfiques ou de profits selon que l'entité possède un caractère commercial ou civil); leurs associés non-résidents se voient soumis personnellement à l'impôt (voyez toutefois l'article 227, 2°, infra).

Détermination du revenu net global

Selon l'article 235 du C.I.R., pour les personnes physiques non-résidentes, les règles de détermination du revenu net imposable sont à quelques exceptions près les mêmes que pour les personnes physiques habitantes du Royaume.

Les dépenses déductibles du revenu net global, visées à la section VI du C.I.R. (libéralités, rémunérations d'employé de maison, garde d'enfant, intérêts d'emprunts hypothécaires, épargne-pension) ne sont accordées que de manière très limitée aux non-résidents (article 242 C.I.R.), avec un régime plus avantageux pour les non-résidents qui ont „maintenu un foyer d'habitation en Belgique durant toute la période imposable”, ou qui sont titulaires d'une pension belge (article 242, par. 1er).

La controverse existant à ce sujet sera étudiée plus loin, au chapitre des discriminations relevées dans le droit belge.

d. Les sociétés non-résidentes

Définition

Selon l'article 227, 2° du Code, sont assujettis à l'impôt des non-résidents, „les sociétés étrangères ainsi que les associations, établissements ou organismes quelconques sans personnalité juridique qui sont constitués sous une forme juridique analogue à celle d'une société de capitaux ou d'une société de personnes et qui n'ont pas en Belgique leur siège social, leur principal établissement ou leur siège de direction ou d'administration”.

La société étrangère est donc définie comme „toute société qui n'a pas en Belgique son siège social, son principal établissement ou son siège de direction ou d'administration” (article 2 C.I.R.).

L'article 227, 2° précité vise deux catégories d'entités.

Il y a, d'une part, celles qui possèdent la personnalité juridique, d'après la loi sous laquelle elles existent (*lex societatis*), quel que soit d'ailleurs le régime fiscal, de transparence ou non, qu'elle connaissent dans leur État de résidence.

D'autre part, il y a les entités sans personnalité juridique, tout autant qu'elles soient constituées „sous une forme juridique *analogue*” à celles des sociétés commerciales belges. La doctrine n'est pas satisfaite de l'imprécision de ces termes et de l'absence de référence à la nature, fiscale ou commerciale, des critères permettant de déterminer si l'analogie requise existe (voyez J.-P. Lagae, La réforme de l'impôt des non-résidents, in Réformes fiscales belges (1988-1989), De Boeck, Bruxelles, 1992, pp. 494 s. et les réf.).

Taxation des sociétés non-résidentes

Les sociétés non-résidentes sont imposées en Belgique sur l'ensemble (article 233 du C.I.R.):

- des bénéfices produits à l'intervention d'établissements belges,
- de leurs revenus immobiliers, en ce compris les plus-values sur les biens affectés à leur activité professionnelle, qu'elles aient ou non un établissement belge,

– et de leurs revenus de mandats sociaux (comme administrateur ou liquidateur de sociétés) en Belgique.

Le montant net de ces revenus imposables est déterminé selon les mêmes règles que celles qui régissent les sociétés belges (sauf que la possibilité de déduire une quote-part des frais généraux du siège établi à l'étranger n'est reconnue qu'en vertu des conventions qui contiennent une disposition inspirée de l'article 7 de la convention-modèle OCDE; sur les déductions permises aux sociétés imposables en Belgique en raison d'un immeuble qu'elles y possèdent, voyez A. Bax et P. Ryckaert-Tagon, *Le financement d'un bien immobilier étranger*, *Fiscologue internat.*, 22.9.92, p. 9).

Le taux de l'impôt des sociétés non-résidentes est de 43% (voyez ci-après les limitations de ce taux par application des conventions préventives de la double imposition).

Définition des établissements belges des sociétés non-résidentes

La définition (donnée ci-avant au chapitre de l'imposition des non-résidents personnes physiques) est valable aussi pour les sociétés.

e. Les collectivités publiques étrangères – les entités non-lucratives non-résidentes

Définition

L'article 227 du C.I.R. fait des collectivités publiques étrangères et des entités sans but lucratif non-résidentes, une catégorie de non-résidents imposables, qui comprend „les États étrangers, leurs subdivisions politiques et collectivités locales ainsi que toutes les personnes morales qui n'ont pas en Belgique leur siège social, leur principal établissement ou leur siège de direction ou d'administration et qui ne se livrent pas à une exploitation ou à des opérations à caractère lucratif ou se livrent, sans but lucratif, exclusivement à des opérations visées à l'article 182" (opérations isolées, placements de fonds récoltés dans leur mission statutaire, activités „non lucratives”).

Ces entités non lucratives étrangères doivent posséder la personnalité juridique pour être assujetties à l'impôt des non-résidents.

Dans le cas contraire, ce seront leurs membres qui seront, le cas échéant, soumis à l'impôt belge par application de l'article 229, par. 3 C.I.R. (cf. supra).

Les critères utilisés pour définir l'absence de but de lucre sont les mêmes, qu'il s'agisse d'associations étrangères ou belges, sauf ces dernières échappent en outre à l'impôt (des sociétés) pour une série d'activités telles que le soutien de l'enseignement, l'organisation d'expositions, le service d'aide aux familles, etc.).

La doctrine en déduit que les organismes étrangers sont l'objet d'une discrimination, nouvelle depuis la réforme de l'impôt des non-résidents de 1989, mais que cette discrimination est „souvent éliminée par la clause antidiscrimination

des conventions préventives de la double imposition (...) ou par les traités d'amitié conclus avec la Belgique" (J. Ghysbrecht, *Le régime fiscal des sociétés étrangères en Belgique*, en *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, Jeune Barreau, Bruxelles, 1990, p. 354).

Taxation des collectivités

Leur taxation est très limitée. Cette troisième catégorie de non-résidents n'est en effet imposée que sur:

- ses revenus immobiliers,
- les pensions, cotisations de pensions complémentaires, rentes, etc., payées aux membres du personnel, dans la mesure où elles dépassent un certain montant et sont donc considérées comme excessives,
- les „commissions secrètes”, c'est-à-dire des revenus payés à des tiers qui ne sont pas identifiés par des fiches remises à l'administration.

3. Droit International Conventionnel

Remarque: les conventions conclues par la Belgique contiennent une clause de non-discrimination, à l'exception de celles conclues avec l'Australie, Malte, la Nouvelle-Zélande et la Yougoslavie.

A. Dispositions des conventions préventives de la double imposition relatives à la discrimination

3.1. Interdiction de la discrimination liée à la nationalité (convention-modèle, article 24, par. 1, 2 et 3)

a. La nationalité

A l'exception des conventions qui ne contiennent pas de clause de non-discrimination, de la convention avec les USA qui vise les „ressortissants” des États contractants, et de la convention avec Singapour, qui vise les „nationaux ou citoyens” des États, les conventions conclues par la Belgique contiennent des clauses dont le premier paragraphe concerne la nationalité.

Le texte de ce premier paragraphe est généralement celui de l'article 24, par. 1er de la convention-modèle qui interdit la discrimination entre les nationaux des États contractants, quelle que soit leur résidence (Com. conv., 24/11; Rapport du Comité des affaires fiscales OCDE, 1977, p. 169; cette précision est contenue expressis verbis dans certaines conventions: Corée, Côte d'Ivoire, Finlande, Hongrie, Pakistan, Pologne, Sri Lanka, Suisse, Tchécoslovaquie, Thaïlande). Toutefois, les clauses de non-discrimination conclues avec les USA et les

Philippines ne visent que les ressortissants (USA) et nationaux (Philippines) *résidents* dans un des États signataires de la convention.

Douze conventions étendent la non-discrimination aux „apatrides résidents d'un État contractant” dans les mêmes termes que ceux du paragraphe 1er de l'article 24 de la convention-modèle (Allemagne, Canada, Danemark, Espagne, Grèce, Italie, Luxembourg, Norvège, Pologne, Portugal, Tchécoslovaquie, Tunisie, et Suède, dénoncée le 23 mai 1990).

La définition de la nationalité, pour l'application de la clause, ne se trouve pas dans toutes les conventions. Lorsqu'elle s'y trouve, elle reproduit le modèle dans bon nombre de cas, et elle ne s'en écarte pratiquement pas dans les autres cas. Toutefois, la convention avec le Japon vise „les personnes juridiques créées ou organisées conformément à la législation du Japon ainsi que toutes les organisations sans personnalité juridique considérées pour l'application de l'impôt japonais comme des personnes morales créées ou organisées conformément à la législation du Japon”.

Lorsque la convention ne prévoit rien, on peut se référer à la doctrine administrative qui considère comme des nationaux:

„toutes les personnes physiques qui possèdent la nationalité d'un État contractant” et „toutes les personnes morales (parmi lesquelles sont notamment comprises toutes les sociétés commerciales ayant la personnalité juridique), les sociétés de personnes et les associations constituées conformément à la législation en vigueur dans un État contractant” (Com. conv., 24/11).

La nationalité des sociétés (ou plus exactement de ce que le droit international privé appelle le „lien de rattachement”) est déterminée en droit belge par le critère du „principal établissement, quel que soit l'endroit où la société a été constituée (voyez l'article 197 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales; H.-R. Depret, M. van de Wiele et autres auteurs, „The non-discrimination article in tax treaties”, *European taxation*, octobre 1991, pp. 316 s.). La Belgique est partie à plusieurs conventions internationales sur la reconnaissance des sociétés, dans lesquelles le critère de la loi de constitution s'applique seul ou cumulativement avec celui du principal établissement (voyez Ch. Resteau, *Traité des sociétés anonymes*, t. I, Bruxelles, 1981, pp. 66 s. et les références). Des controverses existent quant à la possibilité d'un transfert de siège social d'un pays à l'autre, et de ses conséquences sur la nationalité de la société et de la loi applicable (loc. cit.).

b. La „même situation”

Pour qu'il y ait discrimination interdite entre des redevables de nationalités différentes, il faut qu'il s'agisse d'un „traitement différent de *situations similaires*” (P. Glineur, *Les revenus des participations: la compatibilité des régimes différentiels d'imposition des établissements stables et des filiales avec le traité de Rome*, J.D.F., 1987, p. 75), et l'article 24 de la convention-modèle n'interdit

par conséquent la discrimination entre des personnes de nationalités différentes que lorsqu'elles se trouvent „dans la même situation”.

Or, en ce qui concerne les sociétés, M. Glineur relève dans l'article précité trois différences objectives entre les succursales et les filiales, à savoir les obligations en matière de droit comptable, les possibilités d'investigations et l'absence de personnalité juridique propre de la succursale (op. cit., p. 76). Il en conclut „qu'un traitement fiscal équivalent ne se conçoit pas pour les deux formes d'entreprises”, autrement dit, qu'un traitement différent de sociétés de nationalités différentes n'est pas nécessairement critiquable (op. cit., pp. 77 et 78).

La cour de cassation a, quant à elle, affirmé qu'une société française qui possède en Belgique un établissement stable, y est soumise à l'impôt des non-résidents, et n'est donc pas dans la même situation qu'une société belge qui est, elle, soumise à l'impôt des sociétés. Ce curieux raisonnement a été vivement critiqué (Cass., 30 juin 1988, J.D.F., 1989, p. 140 et note J. Malherbe). Il convient de souligner cependant que la convention franco-belge ne contient pas de disposition inspirée de l'article 24, par. 4 du modèle, qui interdit plus spécifiquement la discrimination à l'égard des établissements des entreprises étrangères. Cette question sera examinée plus loin, de même que la non-discrimination fondée la liberté d'établissement prévue par le droit de la C.E.E.

c. Application de la règle de non-discrimination basée sur la nationalité en ce qui concerne les sociétés de personnes et associations

Comme cela a été exposé plus haut, les entités non-résidentes sans personnalité juridique peuvent être soumises en tant que telles à l'impôt des non-résidents, si elles revêtent une forme analogue à celle des sociétés commerciales belges dotées de la personnalité juridique.

Pour le surplus, les règles sont similaires à celles qui concernent les personnes morales et associations belges.

Il est généralement admis que les associés qui subissent l'impôt sur les revenus des entités non dotées de la personnalité juridique auxquelles il appartient, bénéficient de la protection des conventions préventives de la double imposition (Lagae, op. cit., p. 496 et la réf. à Ph. Hinnekens, *Hervorming van de belasting der niet-verblijfhouders*, in *De belastinghervorming 1989*, Biblio-dossier, p. 149).

d. Notion d'„imposition autre ou plus lourde”

L'article 24 du modèle interdit de soumettre les nationaux de l'État co-contractant à „une imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde”.

Comme déjà signalé plus haut, bien que les non-résidents soient soumis à un impôt qui leur est propre (l'impôt des non-résidents), il ne s'agit pas là en principe d'une imposition „autre” puisque la base de l'impôt est la même (en ce sens, voyez J. Malherbe, op. cit., p. 148).

Néanmoins, le calcul et le taux de l'impôt sont différents (infra), ce qui entraîne des discriminations et, d'autre part, la cour de cassation n'a-t-elle pas estimé qu'une société assujettie à l'impôt des non-résidents n'est pas dans la même

situation qu'une société soumise à l'impôt des sociétés (arrêt du 30 juin 1988 précité), en telle sorte qu'on peut se demander s'il ne s'agit pas réellement d'une „imposition différente”?

Comme exemple de discrimination basée sur la nationalité, et établie en faveur des étrangers, on peut citer le régime favorable d'une circulaire du 8 août 1983 pour certains cadres étrangers détachés temporairement en Belgique. Cette circulaire ne s'applique qu'aux étrangers. Le Belge résidant à l'étranger, employé par une société étrangère et détaché temporairement en Belgique ne peut pas se prévaloir de ce du régime favorable!

3.2 Clause de non-discrimination liée à un établissement stable

1. Définition de l'„entreprise”

L'article 24, par. 4 de la convention-modèle interdit de soumettre l'établissement d'un non-résident à un régime moins favorable que celui des „entreprises” résidentes. Le rapporteur général souhaite que des précisions soient données sur la notion d'„entreprise” en droit interne, ainsi que sur l'inclusion des professions indépendantes dans cette notion et, enfin sur la question de savoir si la simple possession un immeuble loué permet de conclure à l'existence d'une entreprise pour son propriétaire.

- a. La loi ne donne pas de définition de l'entreprise. La doctrine la définit, économiquement, comme „toute organisation dont l'objet est de pourvoir à la production, à l'échange ou à la circulation des biens ou des services”, et, juridiquement, comme „l'organisation unitaire d'éléments personnels, matériels et immatériels, rattachés à un sujet juridiquement autonome et poursuivant d'une façon durable un but économique déterminé” (Van Ryn, Principes de droit commercial, t. I, éd. 1976, p. 58, citant Truchy et p. 63, citant CJCEE, 13 juillet 1962, Rec., 1962, p. 64, en remarquant qu'il eût été préférable de parler d'„activité” économique déterminée, plutôt que de „but” économique déterminé).
- b. En droit interne, on distingue les „bénéfices” des entreprises commerciales et industrielles, et les „profits” de professions libérales.
En ce qui concerne les sociétés, on considère que tous les avoirs et toutes les dettes des sociétés commerciales sont professionnels et leurs revenus sont rangés par la loi dans la catégorie des bénéfices commerciaux.
- c. La question de savoir si, pour une société étrangère, le simple fait de posséder un immeuble en Belgique et de le donner en location est constitutif d'un établissement belge a donné lieu à une controverse non réglée à ce jour (voyez J. Kirkpatrick, Examen de jurisprudence, R.C.J.B., 1988, p. 665 et s.; J. Ghysbrecht, op. cit., p. 356; L. Hinnekens, op. cit., p. 145). La question présente peu d'intérêt aujourd'hui, car le produit de la location et de

l'aliénation d'immeubles est actuellement imposable en Belgique, même en l'absence d'un établissement belge.

2. Montant de l'impôt à charge des établissements stables

L'article 246 du C.I.R. fixe le taux de l'impôt des non-résidents sociétés à 43%.

Selon les conventions conclues par la Belgique, ce taux discriminatoire est (G. Daumerie, Etude approfondie du droit fiscal international belge, ESSF, 1991, p. 124):

- soit maintenu tel quel: Australie, Canada, Finlande, Nouvelle-Zélande, Pologne, Sri Lanka, Tunisie, Yougoslavie,
- soit, dans la plupart des cas, supprimé, le taux de l'impôt des non-résidents étant réduit au taux de l'impôt des sociétés,
- soit plafonné: France, Luxembourg, Pays-Bas, selon un calcul forfaitaire de l'impôt global qui serait dû sur les bénéficiaires d'une *filiale* belge.

Pour les personnes physiques, le taux de l'impôt des non-résidents est le même que celui de l'impôt des personnes physiques.

3. Détermination de la base imposable et déductions permises aux établissements stables

Le revenu net des établissements stables imposable à l'impôt des non-résidents est déterminé selon les règles applicables en matière d'impôt des sociétés frappant les sociétés belges (article 235, 2° du C.I.R., une restriction est prévue pour l'immisation des plus-values d'apport par l'article 236). Il est précisé que les frais professionnels déductibles sont ceux „qui grèvent exclusivement des revenus professionnels imposables en Belgique” (article 237). Les rémunérations et charges sociales ne sont déductibles que dans la mesure où elles sont imputées sur les résultats de l'établissement belge. Les sociétés étrangères ne peuvent pas bénéficier de la „déduction pour investissement” prévue par l'article 201, al. 1er, 1° du Code.

L'administration estime que lorsqu'aucune disposition conventionnelle ne le prévoit expressément, on ne peut „admettre une proportion forfaitaire de frais généraux effectués par le siège social étranger comme ayant été faite dans l'établissement belge” (Com. I.R., 144/3 renvoyant à Bruxelles, 12 mars 1962, en cause de S.A. de droit suisse L'Helvetia). Cette exclusion ne concerne que les frais qui sont exposés dans l'intérêt de *l'ensemble* de l'entreprise. Restent par contre déductibles des bénéfices de l'établissement, les dépenses supportées par le siège *pour l'établissement* lui-même (qui doivent être justifiées et comptabilisées en Belgique), ainsi que la part d'intervention de l'établissement dans les frais de publicité mondiale de l'entreprise (G. Daumerie, op. cit., p. 72; A. Bax, Het beginsel van de gelijke behandeling van Belgische vaste inrichtingen, A.F.T., 1991, p. 184).

Le droit fiscal belge connaît aussi un procédé de détermination forfaitaire des bénéficiaires, avec fixation de bénéficiaires minimaux “dans le chef des firmes étrangères opérant en Belgique”, en l'absence de comptabilité régulière ou d'éléments probants (articles 342, par. 2 du Code et 146 de l'A.R. d'exécution).

Ces minima sont fixés selon les catégories d'entreprises (exploitations agricoles, chimiques, alimentaires, métallurgique, commerce, services, ...). Cette

disposition semble discriminatoire. Certes, l'article 342 prévoit aussi la fixation de certains forfaits pour les entreprises belges, mais cela ne peut se faire que „d'accord avec les groupements professionnels intéressés” (sur cette question, voyez H. Depret et M. van de Wiele, *op. cit.*, p. 333, et la réf. à J. Dillen et H. Vandeborgh, *De belastbare forfaitaire minimumwinsten voor buitenlandse ondernemingen: een discriminatoire bepaling in de Belgische fiscale wetgeving?*, R.W., 1980-81, col. 1753; A. Bax, *op. cit.*, p. 185, qui estime que cette disposition n'est pas discriminatoire).

4. Dividendes reçus par un établissement belge

Les établissements belges subissent, comme les autres redevables (sauf certaines exceptions) la retenue d'un précompte de 10 ou 25% sur les dividendes, intérêts et royalties reçus qu'ils perçoivent (avec une limitation pour les dividendes payés, à certaines conditions, aux établissements belges de sociétés luxembourgeoises; A. Bax, *op. cit.*, p. 186).

Ce précompte est en principe imputable sur l'impôt définitif.

L'article 283 du Code, interdit l'imputation, pour les sociétés non-résidentes, du précompte mobilier afférent aux revenus définitivement taxés visés par l'article 202 du Code (principalement les dividendes encaissés par les sociétés, dividendes considérés comme déjà taxés parce qu'ils ont déjà subi l'impôt dans la société distributrice). L'administration justifie cette dérogation „par le fait qu'en l'espèce, la perception du précompte mobilier lors de la redistribution n'est pas possible puisque la répartition aux actionnaires s'effectue au siège social étranger” (Com. LR., 186/122; voyez supra les commentaires sur l'arrêt de la cour de cassation du 30 juin 1988, et la réfutation de l'argument administratif par J. Malherbe; pour une étude approfondie de la question, A. Bax, *loc. cit.*). Le „crédit d'impôt étranger” appelé en Belgique „quotité forfaitaire d'impôt étranger” est accordé aux établissements stables (articles 285 et s. C.I.R.).

5. Déductions personnelles

Une sérieuse différence de traitement existe en Belgique entre les non-résidents qui ont gardé un „foyer d'habitation” en Belgique pendant la période imposable et les autres non-résidents qui se voient refuser pratiquement toutes les déductions personnelles et familiales.

La plupart des conventions conclues par la Belgique suivent le modèle OCDE qui autorise la discrimination en ce qui concerne ces déductions personnelles (voyez H. Depret et M. van de Wiele, *op. cit.*, p. 338, note 315; A. Bax, *La réforme de l'impôt des non-résidents*, Fiscologue 1990, p. 15).

3.3. Clause de non-discrimination liée à la déduction d'intérêts, redevances etc.

Bon nombre de conventions conclues par la Belgique suivent le modèle OCDE (depuis sa version de 1977), imposant la déductibilité des „intérêts, redevances et autres dépenses” payés par une entreprise d'un État contractant à un résident de l'autre État contractant.

L'article 54 du Code exclut cependant la déduction d'intérêts et redevances payés à un non-résident ou à un établissement étranger „qui, en vertu des dispositions de la législation du pays où ils sont établis, n'y sont pas soumis à un impôt sur les revenus ou y sont soumis, pour les revenus de l'espèce, à un régime de taxation notablement plus avantageux”, à moins qu'ils répondent à des opérations réelles et ne dépassent pas les limites normales.

La déduction des intérêts est plus généralement limitée „au taux pratiqué sur le marché compte tenu des éléments particuliers propres à l'opération” (article 55), à moins qu'ils soient payés par les banques belges et établissements belges de banques étrangères, ainsi que d'autres établissements de crédit ou organismes publics ou agréés (article 56).

3.4. Clause de non-discrimination liée aux entreprises

Cette clause empêche le traitement discriminatoire des entreprises dont le capital est possédé ou contrôlé par un ou des résidents de l'État cocontractant. En fait, le droit interne belge ne distingue pas selon la résidence des associés.

3.5. Disposition relative à la définition des dispositions fiscales

La plupart des conventions conclues par la Belgique contiennent la clause selon laquelle „le terme imposition” désigne, dans le présent article, les impôts de toute nature ou dénomination”, ce qui ne pose pas de problème particulier.

B. Les traités de commerce

Les traités d'amitié, de commerce et de navigation contiennent des clauses de non-discrimination, basées en général sur le critère de la nationalité.

Ils ne présentent toutefois pas d'intérêt ici car ils sont d'application pratique très limitée (voyez J. Malherbe, note sous Cass., 30 juin 1988, J.D.F., 1989, p. 144), sauf peut-être en ce qui concerne les discriminations à l'égard des organismes étrangers sans but lucratif (cf. supra, et J. Ghysbrecht, op. cit. p. 354).

4. Legislation supranationale: Traité CEE

Le Traité de la CEE contient plusieurs dispositions interdisant la discrimination. On trouve d'une part les articles 95 à 98 qui font partie du chapitre consacré aux dispositions fiscales, et qui interdisent l'imposition plus lourde, directe ou indirecte, des produits provenant des autres États membres.

Les articles 48 (liberté de circulation des travailleurs), 52 (liberté d'établissement) et 58 (traitement non-discriminatoire des sociétés d'autres États membres) forment également une base juridique utilisée par les contribuables pour dénoncer les discriminations dont ils font l'objet (voyez I. Claeys Bouuaert, La règle de non-discrimination dans la jurisprudence fiscale de la cour de justice européenne, J.D.F., 1991, p. 257; P. Glineur, Les revenus de participations: la compatibilité des régimes différentiels d'imposition des établissements stables et des filiales avec le Traité de Rome, J.D.F., 1987, p. 65; note J. Malherbe sous Cass., 30 juin 1988, J.D.F., 1989, p. 147; I. Claeys Bouuaert, La jurisprudence de la cour de justice des communautés européennes en matière fiscale, Les grandes lignes de l'ordre juridique communautaire défini par la jurisprudence de la Cour, et J.-P. Nemery de Bellevaux, La libre circulation des travailleurs dans la CEE et l'article 48 du Traité CEE, contributions au colloque des groupements belgo-luxembourgeois et français de l'IFA, tenu à Luxembourg les 15 et 16 mai 1992).

La Cour de cassation a posé à la Cour de justice la question préjudicielle suivante: „les dispositions du droit fiscal belge qui, en matière d'impôts Sur les revenus, subordonnent la déductibilité de cotisations d'assurance contre la maladie et l'invalidité ou contre la vieillesse et la décès à la condition que ces cotisations soient versées ,en Belgique' sont-elles compatibles avec les articles 48, 59, spécialement alinéa 1er, 67 et 106 du traité de Rome?”

Dans son arrêt du 28 janvier 1992, 204/90, la Cour a répondu que „les articles 48 et 59 du traité CEE s'opposent à ce que la législation d'un État membre subordonne la déductibilité de cotisations d'assurance contre la maladie et l'invalidité ou contre la vieillesse et le décès à la condition que ces cotisations soient versées dans cet État. Toutefois, cette condition peut être justifiée par la nécessité de garantir la cohérence du régime fiscal applicable”.

La Cour de cassation a dès lors considéré, sans donner d'autres motifs, que le recours du contribuable n'était pas fondé.

Actuellement, c'est surtout sur base de l'article 52 du Traité CEE qui consacre le principe de la liberté d'établissement que les contribuables critiquent les dispositions fiscales discriminatoire à l'égard des succursales belges de sociétés étrangères, car „le droit de libre établissement n'étant pas à base de réciprocité, il doit être reconnu et appliqué par tous les États membres même dans l'hypothèse où les conventions bilatérales se montreraient sur ce point plus restrictives (P. Glineur, op. cit., p. 81; sur ce point également I. Claeys Bouuaert, op. cit., p. 275).

Summary

Non-discrimination is enshrined in the Constitution by dint of the principle that all Belgians are equal before the law, particularly in regard to taxation (Article 112 of the Constitution).

There are four types of taxation on earnings: taxation of individuals, corporation tax, taxation of legal entities (including non-profit making organisations) and *taxation of non-residents*.

Non-residents are therefore taxed differently, but in principle this tax has the same legal base as the other taxes.

The majority of double taxation conventions concluded by Belgium follow OECD-MC Article 24.

However not all contain a non-discrimination clause for permanent establishment of foreign companies. The most recent case law indicates that in the absence of such a clause, discriminatory treatment of permanent establishments is allowed.

Another particular feature of the taxation of non-residents is that non-resident natural persons who have not maintained a home in Belgium during the taxable period are not eligible for the allowances which apply to residents and non-residents who have kept a home.

Finally, another feature of the taxation of non-residents is that foreign commercial entities which do not have legal personality in their own country may be taxed as companies if their structure is similar to that of a Belgian commercial company.

The resulting discrimination could be challenged on the basis of the provisions of the friendship and trade agreements concluded by Belgium.

Greater reference is now made to the provisions of the EC Treaty. This enshrines the principles of freedom of establishment, free movement of goods and labour and, therefore, prohibits discrimination.

According to legal theory, the subsidiaries of foreign companies which do not benefit from the protection of OECD-MC Article 24 could claim equality of treatment on the basis of freedom of establishment, if they belong to a company established within the European Community.

Zusammenfassung

Das Diskriminierungsverbot findet sich in der belgischen Verfassung, welche ganz allgemein das Prinzip der Gleichheit aller Belgier vor dem Gesetz – insbesondere auf dem Gebiet des Steuerrechts – vorsieht (Art. 112 der Verfassung).

Es gibt vier verschiedene Einkommensteuern: die Einkommensteuer der natürlichen Personen, die Körperschaftsteuer, die Einkommensteuer der juristischen Personen (betrifft Organisationen ohne Gewinnerzielungsabsicht) und die Einkommensteuer der beschränkt Steuerpflichtigen.

Die nicht ansässigen Personen sind also einer anderen Steuer unterworfen. Aber auch diese Steuer wird im Prinzip auf der selben Grundlage erhoben wie alle anderen Steuern.

Die meisten der von Belgien geschlossenen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung folgen Artikel 24 des OECD -Musterabkommens.

Jedoch enthalten nicht alle das Diskriminierungsverbot gegenüber Betriebsstätten ausländischer Unternehmen. Die jüngste Rechtsprechung hierzu geht davon aus, dass bei Fehlen einer solchen Bestimmung eine diskriminierende Behandlung zulässig ist.

Eine weitere Besonderheit der Einkommensteuer von beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen besteht darin, dass sie diesen, wenn sie im Veranlagungszeitraum über keinen ständigen Wohnsitz in Belgien verfügen, persönliche Abzüge verweigert, welche für Steuerinländer und Steuerausländer mit einem solchen Wohnsitz anerkannt sind.

Schliesslich liegt eine weitere Besonderheit der beschränkten Steuerpflicht darin, dass sie es erlaubt, gewerblich tätige ausländische Rechtsgebilde, die in ihrem Herkunftsland keine Rechtsfähigkeit besitzen, als solche Einheiten zu besteuern, wenn sie nur eine Rechtsform haben, die einer belgischen Gesellschaft ähnlich ist.

Die Diskriminierung, die hieraus resultiert, könnte im Lichte der von Belgien geschlossenen Freundschafts- und Handelsverträge möglicherweise unzulässig sein.

Es wird aber immer mehr auf die Bestimmungen des EWG-Vertrages zurückgegriffen, der die Prinzipien der Niederlassungsfreiheit sowie der freien Zirkulation von Gütern und Personen verankert und der, wie diese, die Diskriminierung untersagt.

Daher ist die Rechtslehre der Meinung, dass die Niederlassungen ausländischer Gesellschaften, die nicht vom Schutz des Artikels 24 Abs. 4 Musterabkommen profitieren, eine Gleichbehandlung auf Grundlage der Niederlassungsfreiheit fordern könnten, vorausgesetzt sie gehören zu einer in der EG ansässigen Gesellschaft.

Resumen

La no discriminación está prevista por la Constitución, que recoge el principio general de igualdad de los belgas ante a la ley, en particular en materia impositiva (artículo 112 de la Constitución).

Son cuatro los impuestos sobre la renta: el impuesto sobre las personas físicas, sobre sociedades, sobre personas jurídicas (organizaciones no lucrativas) y el sobre *no residentes*.

Así pues, los no residentes están sujetos a un impuesto diferente, si bien en principio se establece sobre la misma base que los demás impuestos.

La mayoría de los Convenios para evitar la doble imposición concluidos por Bélgica siguen el artículo 24 del Convenio Modelo de la OCDE. Sin embargo, no todos contienen la cláusula de no discriminación de los establecimientos permanentes de empresas extranjeras. La jurisprudencia más reciente considera que, a falta de dicha cláusula, está autorizado el trato discriminatorio de los establecimientos permanentes.

Otra particularidad del Impuesto sobre no residentes es que no concede a las personas físicas que no han mantenido casa abierta en Bélgica durante el periodo impositivo, las deducciones personales que reconoce a los residentes y no residentes que sí lo han mantenido.

Finalmente, otra particularidad del impuesto sobre no residentes es que permite gravar a las entidades mercantiles extranjeras sin personalidad jurídica en su país, si tienen forma análoga a la de las sociedades mercantiles belgas.

La discriminación resultante podría, llegado el caso, ser objeto de crítica en base a las disposiciones de los Tratados de Amistad y de Comercio concluidos por Bélgica.

Cada vez se recurre más a las disposiciones del Tratado de la CEE que consagran los principios de la libertad de establecimiento, de la libre circulación de bienes y de personas que, como tales, prohíben la discriminación.

La doctrina considera que las sucursales de sociedades extranjeras que no gozan de la protección 24, pár. 4, del Convenio Modelo, podrían reivindicar igualdad de trato en base a la libertad de establecimiento si pertenecen a una sociedad establecida en la CEE.