

I. Le concept de „société de personnes”

1.1. Définition et champ d’application

1. En droit fiscal belge, la notion de „société de personnes” est définie comme étant „(i) toute société constituée sous l’une des formes prévues au Code de commerce autres que les sociétés de capitaux (société anonyme et société en commandite par actions) et (ii) toute société de droit étranger dont la forme juridique peut être assimilée à une forme juridique visée au (i)” (voir article 2 §2,4° du CIR). La notion de „société” ne comprend que les entités, régulièrement constituées, qui possèdent la personnalité juridique et se livrent à une exploitation ou à des opérations à caractère lucratif (article 2 §2,1° du CIR). Ces „sociétés” sont assujetties en tant que telles à l’impôt sur les revenus (impôt des sociétés, impôt des non-résidents) en Belgique.

Conformément aux instructions du rapporteur général, la notion de „société de personnes” dans le contexte du présent rapport ne vise que les entités qui, en tant que telles, ne sont pas assujetties à l’impôt sur les revenus en Belgique. En droit fiscal belge, le champ d’application de cette notion englobe principalement des entités dépourvues de personnalité juridique.

2. L’absence de personnalité juridique constitue la base juridique de la transparence fiscale des sociétés de personnes dont on trouve une confirmation explicite à l’article 29 §1 du CIR qui stipule que „les prélèvements des associés ou membres des sociétés civiles ou associations sans personnalité juridique qui recueillent des bénéfices ou profits, et leurs parts dans les bénéfices ou profits distribués ou non-distribués, sont considérés comme des bénéfices ou profits desdits associés ou membres”.

Outre les sociétés et associations civiles, ce sont notamment les associations momentanées et les associations en participation qui sont visées par ladite disposition.

3. Jusqu’en 1974, l’article 29 §1 du CIR (avant la coordination en 1992, l’article 25 §1 du CIR) ne visait que les sociétés ou associations sans personnalité juridique ayant leur siège de direction ou d’administration en Belgique. Cette restriction territoriale du champ d’application de ladite disposition légale a été abrogée par la loi du 25 juin 1973.¹ Toutefois, cette abrogation n’a pas entraîné

* Avocat, Loeff Claeys Verbeke, Antwerpen.

¹ Loi du 25 juin 1973, article 6, M.B., 6 juillet 1973.

une reconnaissance générale de la transparence fiscale des sociétés et associations sans personnalité juridique ayant leur siège de direction ou d'administration à l'étranger (ci-après les „sociétés de personnes étrangères”). Bien que l'administration fiscale belge acceptait la transparence fiscale des sociétés de personnes étrangères aux fins de l'imposition des associés ou membres (résidents belges) sur les revenus de source étrangère, elle continuait à soumettre les sociétés de personnes étrangères, en tant que telles, à l'impôt des non-résidents/sociétés sur leurs revenus d'origine belge, en vertu de l'article 139,2° du CIR (ancien).² Selon le Ministre des Finances, cette attitude se justifiait par des motifs d'ordre budgétaire et le souci d'éviter une discrimination des sociétés de personnes de droit interne.³

Ce n'est qu'après la loi de réforme fiscale du 22 décembre 1989 que cette attitude peu logique a été abandonnée par le législateur belge.⁴ Depuis l'exercice d'imposition 1991, les sociétés et associations n'ayant pas de personnalité juridique et ayant leur siège de direction ou d'administration en dehors du territoire belge, ne sont plus assujetties, en tant que telles, à l'impôt des non-résidents/sociétés en Belgique sur leurs revenus d'origine belge, à condition qu'elles n'aient pas une forme juridique analogue à celle d'une société de personnes ou de capitaux (définies à l'article 2 du CIR; voir supra). Par conséquent, si leur forme juridique est analogue à celle d'une société ou association civile ou à celle d'une association momentanée ou association en participation de droit belge, elles ont la qualité de „société de personnes” au sens du présent rapport.

Malheureusement, les autorités fiscales belges n'ont pas encore établi officiellement les critères d'évaluation de l'analogie de la forme juridique des sociétés de droit étranger à celles de droit belge. En pratique, l'administration centrale semble appliquer les mêmes critères que ceux utilisés à ces fins par les autorités fiscales des Etats-Unis, à savoir (i) la libre cessibilité des parts, (ii) la centralisation de la gestion, (iii) la responsabilité limitée des associés, et (iv) la continuité de l'entité.⁵ Une publication rapide de la position officielle des autorités fiscales belges à ce sujet serait la bienvenue afin d'assurer la sécurité juridique dans le chef des contribuables concernés.

4. En vertu de l'article 29 §2 du CIR, sont censées être des associations sans personnalité juridique:

- 1° les sociétés commerciales irrégulièrement constituées;
- 2° les sociétés agricoles qui n'ont pas opté pour l'assujettissement à l'impôt des sociétés;
- 3° les groupements européens d'intérêt économique (GEIE);
- 4° les groupements d'intérêt économique (GIE).

² Voir Circulaire du 9 mai 1974, Ci RH 61/269003, *Bull. Contr.*, 1974, n° 520, 1321.

³ Rapport de la Commission des Finances, *Doc. Parl.*, Sénat, session 1972-1973, n° 278, 65; LA-GAE J.P. „Personenvennootschappen en maatschappen in het Belgisch internationaal belastingrecht”, dans *Liber Amicorum J. Van Houtte*, Bruxelles, Elsevier, 1975, 586.

⁴ Voir HINNEKENS Ph., „Belasting van niet-inwoners/vennootschappen: Fiscale transparantie van buitenlandse entiteiten”, dans *Fiscaal Praktijkboek '92-'93, Directe Belastingen*, Kluwer, 1993, 95e.s.

⁵ Voir DANIELS T., *Issues in International Partnership Taxation*. Deventer, Kluwer, 1991, 10-15).

En ce qui concerne les deux dernières catégories, il faut savoir que le législateur belge a opté pour l'attribution de la personnalité juridique aux groupements ayant leur siège en Belgique, en sorte qu'en droit fiscal force soit d'assimiler explicitement un tel groupement à une association sans personnalité juridique (fiction fiscale), afin de pouvoir respecter la transparence fiscale de ces entités, imposée par le Règlement CEE n° 2137/85 du 25 juillet 1985 (article 40).

En outre, le droit fiscal belge connaît des régimes particuliers présentant quelques caractéristiques de la transparence fiscale et qui s'appliquent à des entités spécifiques, comme par exemple les sociétés d'investissement (SICAV et SICAF).⁶

5. Dans l'analyse qui suit, la notion de „société de personnes” est limitée aux sociétés et associations sans personnalité juridique visées à l'article 29 § 1 du CIR, sauf indication contraire.⁷

Par ailleurs, à la demande explicite du rapporteur général, l'analyse n'est pas limitée aux sociétés de personnes exerçant une activité d'exploitation, visée à l'article 24 du CIR („entreprise industrielle, commerciale ou agricole”) ou se livrant à des opérations à but lucratif, visées à l'article 27 du CIR (entre autres les professions libérales) (ci-après les „sociétés de personnes professionnelles”) mais couvre également les sociétés de personnes qui exercent d'autres activités à but lucratif (p.e. la gestion d'un patrimoine mobilier ou immobilier) (ci-après les „sociétés de personnes non-professionnelles”).⁸ Cette distinction est importante puisque les conséquences qui découlent de la transparence fiscale ne sont pas identiques pour les deux catégories de sociétés de personnes.

Toutefois, il faut que l'entité en question puisse encore être considérée comme une „société”, ce qui implique la présence d'une „affectio societatis” entre les associés, ce qui distingue une „société” d'une simple copropriété ou indivision.⁹

1.2. Traitement fiscal: principes généraux

6. Un des principes fondamentaux du droit fiscal en Belgique est que le droit fiscal suit le droit civil, sauf disposition explicite contraire.¹⁰ Il s'ensuit que,

6 Article 143 de la loi du 4 décembre 1990 relative aux opérations financières et aux marchés financiers, *M.B.*, 22 décembre 1990; pour une analyse détaillée des autres entités qui bénéficient de la transparence fiscale (partielle) en Belgique, voir HAELTERMAN A., *Fiscale transparantie, Theorie en praktijk in België*, Kalmthout, BIBLO, 1992.

7 Pour une analyse de la distinction juridique entre „association” et „société”, voir GEENS K., „De grensafbakening tussen vereniging, vennootschap en andere vormen van samenwerking” dans *La coopération entre entreprises*, Bruxelles – Anvers, Bruylant – Kluwer, 1993, 467 e.s.; et HAELTERMAN A., *o.c.*, 193; pour une typologie des différentes formes d'association sans personnalité juridique, voir DENYS L., „Fiscale kwalificatie van inkomsten uit verenigingen in het Belgisch internationaal fiscaal recht” dans *Liber Amicorum E.Krings*, Bruxelles, Story-Scientia, 1991, 974 e.s.

8 Bien que les sociétés et associations sans personnalité juridique qui exercent une activité professionnelle autre que celles visées aux articles 24 et 27 du CIR (p.ex. mandat d'administrateur) appartiennent à cette catégorie.

9 Voir RONSE J., *Algemeen Deel*, ACCO, 159.

10 Cass. 9 juin 1931, *Pas.*, 1931.I, 218; Cass. 23 novembre 1989, *Arr. Cass.*, 1989-90, 414.

pour déterminer les conséquences fiscales d'une certaine structure, il faut en analyser les caractéristiques juridiques.

Le traitement fiscal en Belgique des revenus générés par une société de personnes, n'étant pas dotée de la personnalité juridique, dans le chef des associés doit donc être déterminé sur base d'une analyse des relations juridiques entre les associés découlant du contrat d'association. Différentes situations peuvent se présenter à cet égard. Prenons l'exemple d'une société civile constituée par deux associés qui font chacun l'apport de la propriété juridique d'un immeuble en vue de leur gestion commune. En raison de l'absence de personnalité juridique dans le chef de la société civile, les associés sont censés être les propriétaires des deux immeubles dans les proportions établies dans le contrat de société (copropriété). Par conséquent, ils sont assujettis à l'impôt sur les revenus en Belgique, chacun sur sa part des revenus réalisés par la société civile qui découlent de la gestion des immeubles (par exemple loyers), sans qu'il y ait conversion de la nature des revenus dans leur chef (principe du maintien du caractère des revenus).

Si, par contre, dans une hypothèse similaire, l'apport de l'un des associés ne consiste qu'en des droits de jouissance relatifs à l'immeuble et l'apport de l'autre en une somme d'argent, ce dernier n'obtient aucun droit réel sur l'immeuble concerné, en sorte que sa part dans les revenus réalisés par la société civile ne puisse pas être qualifiée de revenu immobilier dans son chef (voir article 11 du CIR). Ce revenu doit plutôt être qualifié dans son chef de „revenu de capitaux et biens mobiliers” (article 17 §1 du CIR) (conversion de la nature des revenus) et plus particulièrement d'„intérêts” (article 19, §1 du CIR) plutôt que de „dividendes” (article 18 du CIR) puisque cette dernière catégorie ne vise que les distributions de bénéfices par des sociétés dotées de la personnalité juridique.¹¹

Puisqu'on il faut tenir compte du niveau intermédiaire (société civile) pour déterminer la nature du revenu dans le chef des associés, il s'agit d'une *transparence imparfaite*.¹²

7. Le fait générateur de l'imposabilité du revenu dans le chef des associés des sociétés de personnes doit être déterminé conformément aux règles générales de droit fiscal, selon la nature du revenu. Pour les revenus mobiliers, par exemple, c'est le moment de l'attribution ou du paiement du revenu.

8. Si la société de personnes (société de personnes professionnelle) exerce une activité qui génère des „bénéfices” (activité industrielle ou commerciale) ou des „profits” (profession libérale), l'article 29 §1 du CIR stipule que les parts des associés dans ces bénéfices ou profits doivent également être qualifiées de bénéfices ou profits dans leur chef. En outre, l'article 364 du CIR stipule que „*l'ensemble des bénéfices ou des profits est considéré comme attribué aux associés à la date de clôture des comptes annuels auxquels il se rapporte ou au 31 décembre de l'année, à défaut de comptabilité*”. Il est également précisé dans cette disposition légale que „*la*

¹¹ Voir HAELTERMAN A., *o.c.* 450; Cass., 26 mai 1994, non publiée, mais commentée dans *Fiskoloog* 1994, n°485,7-8, qui confirme le champ d'application très large de la notion d'„intérêts”, définie à l'article 19 §1 du CIR; a contrario DËNYS L., *o.c.*, 970-971, qui arrive à la conclusion que ce revenu, qualifié de dividende, n'est pas imposable dans le chef de l'associé concerné.

¹² Voir HAELTERMAN A., *o.c.*, 202-204;

part des bénéfiques ou profits non distribuée aux membres, qui, aux fins de l'imposition, est censée être distribuée, est déterminée conformément aux stipulations de la convention d'association ou, à défaut, par part virile".

Ces dispositions fiscales dérogent aux règles générales de droit civil belge décrites ci-dessus. Il s'agit d'une *fiction fiscale* en vertu de laquelle tout associé d'une société de personnes est censé participer à l'activité professionnelle exercée au sein de la société de personnes, même si sa contribution à l'activité concernée est limitée à celle d'un investisseur passif.¹³ Cette fiction légale peut être illustrée en prenant l'exemple d'une association en participation qui, par définition, consiste en la participation d'un ou plusieurs associés occultes à l'activité (industrielle ou commerciale) exercée par un ou plusieurs associés actifs, et qui ne peut être représentée vis-à-vis des tiers que par le gérant agissant en son nom propre (caractère occulte).¹⁴

Selon le professeur Lieven Denys, l'article 29 du CIR ne constitue pas une fiction et la qualification de la part de chaque associé dans les bénéfiques ou profits réalisés par la société de personnes, doit être déterminée d'après la nature de leur mise et de leur participation à l'exploitation (associé actif ou passif).¹⁵ Il justifie sa thèse en faisant référence à deux arrêts de la Cour de Cassation¹⁶ et aux conclusions de l'avocat-général Krings relatives au dernier arrêt. Ces deux arrêts traitent de la qualification fiscale de la part d'un associé passif d'une association en participation dans la plus-value réalisée sur un immeuble investi dans l'exploitation de l'associé actif (qui en était propriétaire). Dans les deux arrêts, la Cour de Cassation a décidé que la part de l'associé passif ne peut pas être qualifiée de plus-value d'exploitation dans son chef. La Cour se livre à une analyse juridique du contrat d'association pour arriver à sa conclusion, statuant que l'article 25 du CIR (ancien) ne constitue pas une fiction. La décision de la Cour de Cassation dans les deux arrêts susmentionnés a été sérieusement critiquée dans la doctrine.¹⁷ Compte tenu également de la réponse du Ministre des Finances à une question parlementaire, dans laquelle il affirme que pour l'application de l'article 29 du CIR (25 du CIR (ancien)), aucune distinction ne doit être faite entre les associés actifs et passifs,¹⁸ le présent rapport suit la thèse, défendue par la majorité de la doctrine, que l'article 29 § 1 du CIR, constitue une véritable fiction fiscale et que tout bénéfice ou profit réalisé par la société de personnes, conserve son caractère dans le chef des associés, quelque soit la nature de leur mise et de leur participation à l'exploitation ou à l'opération lucrative (*transparence parfaite*).

9. Ceci dit, il ne faut pas non plus méconnaître les limites de la portée de la

¹³ Voir HAELTERMAN A., *o.c.*, 362; VAN CROMBRUGGE S., „De handelsvereniging bij wijze van deelneming en de tijdelijke handelsvereniging”, *AFT*, 1986, 217.

¹⁴ Voir article 176 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales (LCSC).

¹⁵ DENYS L., *o.c.*, 961 et 969.

¹⁶ Cass. 19 février 1976, *JDF*, 1979, 83; Cass. 3 juin 1976, *Pas.*, 1976, I, 1056-1063.

¹⁷ Voir KIRKPATRICK J. et VAN DER HAEGEN M., „La société en participation ayant pour objet la mise en valeur et la vente des terrains: propriété des apports et régime fiscal des bénéfiques”, *RCJB*, 1978, 181; FORIERS P.A., Note sous Cass. 3 juin 1976, *JDF*, 1979, 95-105, HAELTERMAN A., *o.e.* 359-364, VAN CROMBRUGGE S., „De handelsvereniging bij wijze van deelneming en de tijdelijke handelsvereniging” *l.c.*, 217.

¹⁸ *Q. et Rép.*, Sénat, 1988-89, 20 juin 1989, 1840 (Q n° 224); *Bull Contr.*, n° 690, 182.

fiction légale susmentionnée. Tout d'abord, elle ne vise que les sociétés de personnes qui réalisent des „bénéfices” ou „profits”. En ce qui concerne le traitement fiscal des autres sociétés de personnes, il faut en effet suivre l'analyse juridique (voir supra).

En outre, le maintien de la qualification fiscale des bénéfices et profits dans le chef des associés ne s'applique que pour autant que ces revenus soient réalisés par la société de personnes et leur soient attribués en tant qu'associé conformément à la convention d'association. Si lors de la conclusion d'une convention de participation en association, un associé s'engage à effectuer une mise de fonds en contrepartie d'un certain pourcentage des bénéfices à réaliser par le gérant (associé actif) dans le cadre de son exploitation, sa part dans ces bénéfices sera en effet qualifiée de „bénéfices” dans son chef. Si, par contre, l'associé passif met ces fonds, qui font partie de son patrimoine privé, à la disposition du gérant de l'association en vertu d'un contrat de prêt conclu en sus de sa participation à l'association en participation, les intérêts qu'il reçoit du gérant, tombent en dehors du champ d'application de la fiction de l'article 29 §1 du CIR et doivent donc être qualifiés de revenus mobiliers et non pas de bénéfices d'exploitation dans son chef (pas de principe de force d'attraction).

10. L'absence de personnalité juridique dans le chef de la société de personnes n'empêche pas qu'il peut y avoir des transactions entre ladite société et un ou plusieurs de ses associés. Les conséquences juridiques et fiscales qui en découlent dépendent des éléments de fait relevant. L'imposition de la plus-value réalisée lors de la vente d'un bien au gérant d'une association en participation agissant en nom propre et pour son propre compte, n'est pas influencée par le fait que le vendeur participe à l'exploitation en tant qu'associé passif de l'association en participation. Si, par contre, ce même bien est vendu à une société civile qui ne dispose pas d'un patrimoine séparé mais qui gère un patrimoine qui appartient en copropriété aux associés (parmi lesquels le vendeur du bien concerné), il s'agira proportionnellement pour la part personnelle de ce dernier d'une vente du bien à lui-même. Par conséquent, la partie de la plus-value qui en résulte, n'est pas soumise à l'impôt sur les revenus en Belgique dans son chef, sauf si le bien est affecté à un établissement stable de la société civile à l'étranger.¹⁹

11. Nonobstant le principe d'attribution directe aux associés des bénéfices ou profits réalisés par une société de personnes professionnelle („conduit approach”), dans certains cas la société de personnes est considérée comme *une entité génératrice de revenus* („entity approach”). C'est entre autres le cas pour l'association en participation. En vertu de l'article 3 §3 de la loi du 17 juillet 1975 relative aux comptes annuels des entreprises, le gérant de l'association en participation est tenu de refléter ses droits et obligations à l'égard des autres associés dans ses comptes annuels. A cet égard, le professeur Haelterman est d'avis que les droits des autres associés aux résultats de l'association en participation doivent être repris dans les comptes annuels du gérant en tant que dettes à l'égard de ces associés

¹⁹ VAN CROMBRUGGE S., „Het fiscaal statuut van de economische samenwerkingsverbanden”, *Vennootschap en belastingen*. Antwerpen, Kluwer, Deel III, 4, 290.

(en cas de bénéfiques) et en tant que créances sur ces associés (en cas de pertes).²⁰ Ceci implique que, dans un premier stade, la totalité des résultats d'exploitation de l'association en participation est reprise dans les comptes annuels du gérant et que ce n'est que dans un deuxième stade (lors de la clôture des comptes annuels, ou à défaut, le 31 décembre),²¹ que le résultat final est attribué aux associés concernés. Ceci implique également que les exonérations et déductions fiscales exclusivement afférentes aux éléments de patrimoine (professionnel) et non pas à l'identité des associés (par exemple amortissements, revenus mobiliers exonérés...) sont déjà appliquées dans le premier stade²² et que les règles d'évaluation et d'amortissement sont établies de façon uniforme dans les comptes annuels de l'association en participation. L'application des autres exonérations et déductions fiscales (par exemple déduction d'investissement, RDT,...) doit être évaluée séparément dans le chef de chaque associé.

II. Imposition internationale en absence de toute convention fiscale

2.1. Société de personnes de droit interne

2.1.A. Traitement du revenu courant étranger

12. Conformément au principe de la souveraineté en matière d'impôt, les autorités fiscales belges appliquent les règles de droit interne afin de déterminer (i) la source, (ii) la nature et (iii) la base imposable des revenus étrangers, en vue de leur imposition en Belgique. Le fait que les revenus sont générés à l'étranger n'influence pas le traitement fiscal de la société de personnes, dont les grandes lignes sont décrites dans la première partie de ce rapport.

A. Bénéfices d'exploitation

13. Si une *société de personnes professionnelle* de droit interne exerce son activité par l'intermédiaire d'un établissement stable (par exemple un siège d'exploitation) à l'étranger, chaque associé résidant en Belgique (ci-après „associé résident”), est censé disposer directement et personnellement d'un établissement stable au même endroit. S'il s'agit de l'exercice d'une profession libérale (par exemple société civile d'avocats), chaque associé résident est censé participer personnellement à l'activité exercée à l'étranger. Ceci est prévu explicitement dans le Code des Impôts sur les Revenus pour la situation inverse (participation d'un non-résident dans une société de personnes qui exerce son activité professionnellement en Belgique (voir article 229 §3 du CIR).

²⁰ Voir HAELTERMAN A., o.c., 365-366.

²¹ Article 364 du CIR.

²² Comm.I.R. 25/25.

Si, dans cette hypothèse, les revenus étrangers ont été imposés à l'étranger (ou plus précisément y ont subi le régime fiscal ordinaire), les associés résidents ont droit à une réduction (à la moitié ou au quart) de la partie de l'impôt belge qui correspond proportionnellement à ces revenus (bénéfices ou profits) de source étrangère.²³

B. Revenus passifs

14. S'il s'agit d'une société de personnes non-professionnelle, les *revenus passifs* (intérêts, redevances, loyers,...) de source étrangère qu'elle recueille, ne sont attribués directement aux associés que pour autant que, en vertu de la convention de société, ils aient des droits réels sur les éléments de patrimoine producteurs des revenus (par exemple société civile qui gère les immeubles qui ont été apportés en copropriété par les associés, dont un immeuble à l'étranger). S'ils n'ont pas de tels droits réels, la qualification fiscale de leur part dans les revenus générés par la société de personnes dépend de la nature et de l'origine (patrimoine privé ou professionnel) de leur mise (voir supra).

Dans la mesure où, dans cette dernière hypothèse, la participation de l'associé résident dans la société de personnes fait partie de son patrimoine privé, il est imposé en Belgique sur sa part dans les revenus générés par la société à l'étranger, conformément aux règles générales de l'impôt des personnes physiques, ce qui implique qu'en vertu de l'article 156 du CIR, il ne bénéficie de la réduction de l'impôt belge qui correspond proportionnellement à ces revenus que s'il s'agit de revenus immobiliers et non pas de revenus mobiliers.

Si, par contre, les revenus passifs de source étrangère sont générés par une société de personnes professionnelle dans le cadre de son activité d'exploitation sans qu'elle dispose d'un établissement stable à l'étranger, les revenus gardent leur caractère professionnel (bénéfices ou profits) en vue de leur imposition en Belgique dans le chef des associés résidents (chacun sur sa part), en sorte que ces derniers puissent bénéficier d'un crédit d'impôt („Quotité Forfaitaire d'Impôt Etranger”) pour l'impôt perçu à l'étranger sur les revenus de capitaux et biens mobiliers, autres que les dividendes, ainsi obtenus, puisque les capitaux et biens mobiliers concernés (qui sont investis dans l'exploitation de la société de personnes) sont, en vertu de l'article 29 § 1 du CIR, censés être affectés à l'exercice d'une activité professionnelle. En ce qui concerne les dividendes de source étrangère, les associés résidents assujettis à l'impôt des sociétés, bénéficient du privilège d'affiliation („Revenus Définitivement Taxés”) pour autant que toutes les conditions légales²⁴ soient remplies.

15. Comme déjà indiqué ci-avant, la qualification fiscale d'un paiement garanti (intérêt, redevance, loyer,...) reçu par l'un des associés de la part de la société de personnes n'est pas influencée par la participation du bénéficiaire de ce revenu à ladite société. Par conséquent, dans la mesure où, juridiquement, ce revenu

²³ Voir articles 156 (impôt des personnes physiques) et 217 (impôt des sociétés) du CIR.

²⁴ Voir articles 204-205 du CIR.

est censé être pris en charge par lui-même (proportionnellement à sa part dans la société de personnes), il n'est en principe pas soumis à l'impôt sur les revenus dans le chef de l'associé concerné. Ce résultat ne change pas s'il s'agit d'un paiement garanti de source étrangère effectué par l'établissement stable de la société de personnes à l'étranger.

2.1.B. Traitement des pertes courantes étrangères

16. Comme c'est le cas pour les bénéficiaires de source étrangère, les autorités fiscales belges appliquent les règles de droit fiscal interne pour déterminer le montant de la perte étrangère qui peut être imputée sur les bénéfices imposables des associés résidents et l'ordre d'imputation de cette perte.²⁵ Cette imputation a lieu dans le chef des associés après attribution de la perte conformément à la convention de société.

Toutefois, en ce qui concerne l'imputation de la perte d'exploitation ainsi attribuée aux bénéfices réalisés par l'associé concerné, il faut tenir compte de la mesure anti-abus (qui vise entre autres les „leasing partnerships”) qui a été introduite à l'article 80 du CIR par la loi du 28 décembre 1990 et qui interdit toute imputation des pertes professionnelles des sociétés visées à l'article 29 du CIR (à l'exception des GEIE et GIE), sauf l'imputation sur les bénéfices ou profits qui résultent d'une activité professionnelle de même nature. Cette disposition s'applique aux associés/personnes physiques ainsi qu'aux associés/sociétés.²⁶

Le champ d'application de cette disposition est limité aux pertes professionnelles et ne couvre donc pas les pertes subies par des sociétés de personnes non-professionnelles, dont l'imputation éventuelle est régie par les règles générales de droit fiscal belge.

2.1.C. Traitement des gains en capital de source étrangère

17. Si une *société de personnes non-professionnelle* réalise une plus-value sur un des éléments de son patrimoine à l'étranger (par exemple immeuble sis à l'étranger), l'imposition de leur part dans cette plus-value dans le chef des associés résidents, dépend de leurs droits respectifs sur l'élément de patrimoine concerné (droit réel ou droit de jouissance personnel) et de leur propre statut fiscal (personne privée/société).

Si une telle plus-value est réalisée par une *société de personnes professionnelle*, la part de chaque associé dans cette plus-value est considérée dans son chef comme une plus-value professionnelle en vertu de la fiction établie à l'article 29 §1 du CIR. Par conséquent, si cette plus-value a été imposée à l'étranger, les associés ré-

²⁵ Voir article 75 de l'AR/CIR 1992.

²⁶ Voir HAELTERMAN A., o.c., 369-370, FAES P., „Vennootschappen zonder rechtspersoonlijkheid en transparante vennootschappen”, dans *Vennootschap en Belasting*, Antwerpen, Kluwer, Deel III, 4, 1680.

sidents ont droit à une réduction (à la moitié ou au quart) de l'impôt belge qui correspond proportionnellement à ce revenu étranger (voir supra).

18. En cas de dissolution de la société de personnes professionnelle ou si l'associé quitte la société de personnes en vendant ses intérêts dans la société à un tiers, l'associé est censé réaliser sa part dans l'actif et le passif de la société, même si juridiquement il n'a pas de droits réels sur ce patrimoine. La plus-value ainsi réalisée ne peut donc pas être considérée comme une plus-value sur actions ou parts.²⁷

Dans le chef des associés personnes physiques, cette plus-value peut éventuellement être qualifiée de plus-value de cessation (plus-value réalisée à l'occasion de la cessation complète et définitive de l'entreprise ou de l'exercice d'une profession libérale) et soumise à une taxation distincte conformément à l'article 171, 1°(c) et 4°(b) du CIR.

La même analyse s'applique en cas d'émigration (transfert du siège de direction à l'étranger) de la société de personnes de droit interne, ainsi qu'en cas de transfert des éléments de patrimoine de la société de personnes à un établissement stable à l'étranger, puisque ces transferts sont assimilés, en droit fiscal belge, à une réalisation des éléments de patrimoine concernés (bien que juridiquement, il n'y ait pas d'aliénation), ce qui donne lieu à l'imposition des plus-values dans le chef des associés lors de cette réalisation.²⁸

Toutefois, en ce qui concerne la taxation des plus-values, et plus particulièrement l'application de l'article 47 du CIR qui prévoit l'étalement dans le temps de la taxation des plus-values réalisées sur des biens qui ont la nature d'une immobilisation depuis plus de 5 ans lors de leur réalisation, à condition que dans un certain délai (3 ans) le prix de vente soit totalement réinvesti dans des immobilisations amortissables utilisées en Belgique pour l'exercice de l'activité professionnelle, les autorités fiscales belges n'acceptent pas toutes les conséquences du principe d'attribution directe des bénéfices ou profits réalisés par la société de personnes aux associés. Selon l'administration fiscale, il ne suffit pas que cette condition de emploi soit respectée dans le chef de chaque associé (pour sa part dans le prix de vente) mais elle exige que le prix de vente global soit réinvesti au sein de la société de personnes (entité génératrice des revenus) pour que les associés (les contribuables) puissent bénéficier de ce régime de remise de la taxation des plus-values.²⁹ Cette position exclut l'application de l'article 47 du CIR en cas de dissolution de la société de personnes.

²⁷ A contrario Cass., 19 février 1976, *l.c.*, 82.

²⁸ DE BLAUWE R., „De grondslag van de belasting”, dans *Het Belgisch internationaal belastingrecht in ontwikkeling, Nieuwe wegen voor het Belgisch internationaal belastingrecht*, Deurne, Kluwer, 1993, 265.

²⁹ HAELTERMAN A., *o.c.*, 368.

2.1.D. Modifications du traitement fiscal si l'associé est un non-résident („associé étranger“)

19. En général, le fait que l'associé soit un non-résident ne change rien au mécanisme de transparence fiscale des sociétés de personnes de droit interne. Toutefois, il y a quelques différences dans le traitement fiscal de l'associé, qui sont exposées ci-après.

En vertu de l'article 229 §3 du CIR, tout associé étranger d'une société de personnes de droit interne, exerçant une activité d'exploitation, est censé disposer personnellement d'un établissement stable au siège de direction de la société en Belgique. Si la société de personnes exerce une profession libérale ou toute autre occupation lucrative, visée à l'article 27 du CIR, en Belgique, l'associé étranger est censé exercer personnellement cette activité. Par conséquent, les conditions de rattachement avec le territoire belge, qui doivent être remplies pour qu'un non-résident puisse effectivement être soumis à l'impôt sur les revenus en Belgique sur ses bénéfices ou profits, sont remplies dans le chef desdits associés étrangers (article 228, §2, 3° et 4° du CIR).

20. Il faut toutefois vérifier que les revenus attribués aux associés étrangers sont effectivement liés à l'activité professionnelle exercée par la société de personnes en Belgique. Le principe selon lequel tous les revenus générés par une société résidente sont, par définition, des revenus professionnels,³⁰ ne s'applique pas aux sociétés de personnes (mais bien aux associés, sociétés résidentes). Où il y ait ou non une connexion effective entre le revenu, d'une part, et l'activité professionnelle de la société de personnes, d'autre part, constitue une question de fait à laquelle l'on peut éventuellement répondre à l'aide des critères énumérés à l'article 41 du CIR relatif au caractère professionnel des plus-values (reprise des immobilisations dans les comptes de la société de personnes, amortissement des immobilisations au niveau fiscal).

Si la société de personnes de droit interne investit une partie de ses revenus professionnels dans des titres de portefeuille, producteurs de dividendes ou intérêts de source étrangère, ces revenus (passifs) constituent des bénéfices ou des profits attribuables au siège de direction en Belgique et, par conséquent, à l'établissement stable dont chacun des associés étrangers est censé disposer en Belgique.³¹

Si, par contre, la société de personnes de droit interne réalise (i) des bénéfices qui sont imputables à un établissement stable dont elle dispose à l'étranger, ou (ii) des profits qui découlent d'une occupation lucrative exercée à l'étranger, les associés étrangers sont censés (i) disposer directement d'un établissement stable à l'étranger ou (ii) exercer personnellement l'occupation lucrative à l'étranger, en sor-

³⁰ Cass. 28 janvier 1969, *Arr. Cass.*, 1969, 515; Cass., 28 janvier 1982, *R. W.*, 1982-83, 1451.

³¹ Voir Bruxelles, 24 novembre 1992, pour la qualification des revenus d'investissement immobilier d'une société américaine en Belgique, FJF 93/143, confirmé par Cass. 23 septembre 1993, commentée dans *Fiskoloog Internationaal* 1993, n° 121, 6; HINNEKENS Ph., *Belasting der niet-inwoners*, Kalmthout, Biblio, 1994, 33-34.

te qu'ils ne sont pas imposables en Belgique sur leur part dans ces bénéfices ou profits de source étrangère.³²

21. La participation d'un associé étranger dans une société de personnes non-professionnelle de droit interne ne donne pas lieu à l'existence d'un établissement stable en Belgique dans son chef. L'imposabilité éventuelle en Belgique de la part de cet associé dans les revenus réalisés par la société de personnes doit être évalué sur base (i) des relations juridiques entre les associés qui découlent de la convention d'association et (ii) de l'origine des revenus concernés.

Si, par exemple, l'associé étranger est copropriétaire d'un immeuble sis à l'étranger détenu par l'intermédiaire d'une société civile belge, il n'est pas soumis en Belgique à l'impôt des non-résidents sur sa part des loyers produits par le bien immeuble, en raison de l'absence d'un rattachement suffisant de ce revenu immobilier avec le territoire belge. Si, par contre, son apport à la société de personnes consiste en une simple mise de fonds, utilisés par l'autre associé pour rénover l'immeuble sis à l'étranger dont il est le propriétaire juridique, la part de l'associé étranger n'est pas qualifiée dans son chef de revenu immobilier, mais de revenu mobilier. L'imposabilité de ce revenu en Belgique dépend alors de la résidence de l'autre associé. En vertu de l'article 228, §2, 2° du CIR, les revenus de capitaux et biens mobiliers ne sont soumis à l'impôt des non-résidents que s'ils sont à charge d'un résident belge ou d'un établissement stable d'un non-résident en Belgique.

A cet égard, référence peut être faite à l'arrêt de la Cour de Cassation du 27 juin 1974 dans l'affaire Sogetra.³³ Sogetra, une société résidente avait conclu un contrat de sous-association, dit de croupier, avec une autre société résidente (B), qui, elle, avait conclu un contrat d'association momentanée avec une société néerlandaise en vue de l'exécution de travaux de construction aux Pays-Bas, ce qui donnait lieu à la présence d'un établissement stable aux Pays-Bas dans le chef de B. En vertu du contrat de sous-association, Sogetra, qui avait mis des fonds à la disposition de B, avait droit à un certain pourcentage de la part de B dans les bénéfices d'exploitation générés par l'association momentanée. Selon Sogetra, sa part des revenus de la sous-association devait être qualifiée de bénéfices d'exploitation attribuables à l'établissement stable aux Pays-Bas (et donc exonérée d'impôt sur les revenus en Belgique en vertu de la convention fiscale entre la Belgique et les Pays-Bas. La Cour n'a pas suivi cette thèse mais a qualifié la part de Sogetra dans les revenus de la sous-association comme un revenu de biens mobiliers d'origine belge puisque, en vertu du contrat de sous-association, Sogetra ne peut pas être censée participer directement à l'activité d'exploitation de l'association momentanée et que son rôle se limite à celui d'un bailleur de fonds.

22. La plus grande différence dans le traitement fiscal des associés résidents, d'une part, et les associés non-résidents, d'autre part, concerne le mode de taxation. Les associés résidents doivent inclure leur part dans les bénéfices ou

³² Principe de „l'attribution distributive”, voir HAELTERMAN A., *o.c.*, 378; HINNEKENS PH., *Belasting van niet-inwoners*, 130.

³³ Cass., 27 juin 1974, *Bull. Contr.*, n° 533, 1843-1846; voir également DENYSL., *o.c.*, 990; HAELTERMAN A., *o.c.*, 304-305; KIRKPATRICK J., „Examen de jurisprudence – Impôt des sociétés” *RCJB*, 1988, 691-693, 181bis.

profits générés par la société de personnes dans leur déclaration fiscale annuelle (à l'impôt des personnes physiques ou à l'impôt des sociétés).

Afin de limiter le travail administratif pour les services fiscaux, le législateur belge a stipulé que l'impôt des non-résidents qui est dû par les associés non-résidents sur leur part des bénéfices et profits imposables en Belgique, doit être retenu à la source. Le redevable de ce précompte professionnel est celui qui est mandaté pour représenter la société de personnes en matière fiscale ou, à défaut, chacun des associés ou membres, solidairement.³⁴ En vertu de l'article 248 alinéa 2, 1° du CIR, ce précompte professionnel constitue l'impôt final en Belgique (précompte libératoire) dans le chef des associés/personnes physiques, assujettis à l'impôt des non-résidents. Les modalités d'exécution de ces dispositions légales sont établies dans un arrêté royal du 2 juin 1993 et sont reprises dans l'AR/CIR 1992. Conformément au Chapitre XI de l'Annexe III à l'AR/CIR 1992, le taux de ce précompte sur les revenus qui sont attribués aux associés, sociétés étrangères, est fixé à 44, 29%. Le montant du précompte à percevoir sur les revenus qui sont attribués aux associés, non-résidents du Royaume, est déterminé sur base des taux progressifs qui sont identiques au taux progressif qui sont d'application à l'impôt des personnes physiques, majorés de 6% de centimes additionnelles.

Toutefois, ces modalités d'exécution ne tiennent pas compte des pertes qui auraient été subies par les associés au cours des exercices antérieurs, ni des exonérations ou réductions d'impôt auxquelles les associés ont droit. Par conséquent, nonobstant l'article 248, alinéa 2, 1° susmentionné, les associés non-résidents ont éventuellement intérêt à introduire une déclaration fiscale en Belgique relative à leur part des bénéfices ou profits, imposables en Belgique, afin de s'assurer (i) de l'application des avantages fiscaux auxquels ils ont droit et (ii) du remboursement de la partie excédentaire du précompte professionnel retenu sur leur part des bénéfices ou profits.³⁵

2.2. Société de personnes étrangère

2.2.A. Imposition du revenu interne

23. Pour autant que la société de personnes étrangère n'ait pas de personnalité juridique (ce qui doit être apprécié d'après le droit qui régit son existence) et qu'elle n'ait pas de forme juridique analogue à celle d'une société de capitaux ou d'une société de personnes (définies à l'article 2 §2, 3° et 4° du CIR), elle n'est pas, en tant que telle, assujettie à l'impôt des non-résidents en Belgique sur ses revenus de source belge. Ce sont donc les associés qui sont imposés sur ces revenus au pro rata de leur part respective, établie conformément à la convention de société.

24. Comme cela a déjà été exposé ci-avant, la fiction fiscale relative à l'attribution directe de l'activité de la société aux associés et au maintien du caractère

³⁴ Article 270, 4° du CIR.

³⁵ HINNEKENS Ph., „Bevrijdende B.V. op winsten en baten gerealiseerd door buitenlandse vennoten en leden van een transparante entiteit”, *Fiskoloog Internationaal*, 1993, n° 117, 9-12.

des revenus, reprise à l'article 29 §1 du CIR, s'applique non seulement aux sociétés de personnes de droit interne mais également aux sociétés de personnes étrangères pour autant qu'elles exercent une activité professionnelle. Si la société de personnes n'exerce pas une activité professionnelle, l'analyse des conséquences fiscales éventuelles en Belgique dans le chef des associés suit l'analyse juridique (convention de société) (voir supra).

Si la société de personnes étrangère exerce une activité d'exploitation en Belgique par l'intermédiaire d'un établissement stable, ou y exerce une occupation lucrative visée à l'article 27 du CIR, les associés étrangers sont censés y disposer directement d'un établissement stable ou exercer personnellement l'occupation lucrative, en vertu de l'article 229, §3 du CIR. Ils sont donc soumis à l'impôt des non-résidents sur leur part des bénéfices ou profits d'origine belge de la même façon que s'ils participaient à une société de personnes de droit interne exerçant une activité identique en Belgique (voir supra).

25. Si l'associé étranger reçoit un paiement garanti de la part de la société de personnes étrangère qui est pris en charge par l'établissement stable en Belgique de cette société, il est assujéti à l'impôt des non-résidents en Belgique sur ce revenu d'origine belge (qui maintient sa qualification dans son chef) dans la mesure où, juridiquement, il n'est pas en même temps le débiteur de ce revenu (paiement à lui-même). Dans la même mesure, le paiement garanti (intérêts, redevances, loyers), pris en charge par l'établissement stable, ne donne en principe pas lieu à une déduction fiscale des bénéfices attribuables à l'établissement stable (principe de non-déductibilité des intérêts, redevances et paiements similaires par l'établissement stable au siège principal).³⁶

26. Si l'associé étranger perçoit un revenu passif (redevance, intérêts, dividende, loyer) d'un tiers, résident en Belgique, en dehors de l'activité professionnelle exercée par la société de personnes étrangère, ce revenu n'est pas imputé à l'activité de la société de personnes (pas de force d'attraction) et garde son caractère dans le chef de l'associé bénéficiaire.

2.2.B. Imposition de l'associé résident

27. Afin d'évaluer la transparence fiscale éventuelle d'une entité étrangère dans laquelle participe un associé résident, les autorités fiscales belges ne suivent pas le droit fiscal étranger, mais appliquent les critères du droit belge. Une illustration de ce principe peut être trouvée dans l'arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles du 4 juin 1974.³⁷ Dans cet arrêt, la Cour a qualifié la part de l'associé résident dans les bénéfices d'une société civile immobilière de droit français, bénéficiant de la transparence fiscale en France, de dividende, en raison de la personnalité juridique accordée par le droit français à cette société.

Puisqu'une société de personnes n'est pas, en tant que telle, assujétiée à l'impôt sur les revenus, un tel dividende ne tombe pas dans le champ d'application du ré-

³⁶ Comm. Conv. 7/312.

³⁷ Bruxelles, 4 juin 1974, *JDF*, 1975, 82 e.s.

gime des revenus définitivement taxés,³⁸ en sorte qu'un tel conflit de classification risque de donner lieu à une double imposition internationale, sauf mesure spécifique contraire prévue par une convention fiscale.

28. Référence doit être faite également à l'Avis n° 168/1 de la Commission des Normes Comptables³⁹ relatif au traitement comptable des participations détenues dans des sociétés de droit étranger, ne disposant pas de toutes les caractéristiques de la personnalité juridique. Dans cet avis, la Commission énumère les critères qui doivent être utilisés pour évaluer si, en droit belge, des sociétés étrangères, qui n'ont pas la personnalité juridique en vertu de leur droit national, doivent être assimilées à des personnes juridiques ou plutôt à une forme d'indivision. Sur base de ces critères, la Commission arrive à la conclusion que les apports par des entreprises belges à des sociétés en commandite simple de droit allemand („Kommanditgesellschaft”) ou de droit néerlandais („Commanditaire vennootschap”) doivent être comptabilisés en Belgique dans le chef de rapporteur comme une „participation”.

Selon le professeur Van Crombrugge, ce raisonnement est également d'application en droit fiscal belge, en sorte que la part des associés résidents dans les bénéfices d'exploitation distribués par une telle société étrangère, doit être qualifiée de dividendes dans leur chef dans la mesure où elle ne constitue pas une rémunération pour des services rendus par l'associé concerné en faveur de la société étrangère.⁴⁰

D'autre part, le Ministre des Finances a donné une réponse à une question parlementaire relative au traitement fiscal des revenus attribués par une KG allemande à des associés résidents, qui diffère de la position de la Commission des Normes Comptables.⁴¹ Dans sa réponse, le Ministre fait une distinction en fonction des droits statutaires de l'associé résident. S'il a droit à une partie du patrimoine et des réserves de la société allemande, il doit être considéré comme un co-entrepreneur („Mitunternehmer”) et sa part dans les bénéfices de la société garde la qualification originale en droit fiscal belge. S'il n'a pas droit à une partie du patrimoine et des réserves de la société allemande, il doit plutôt être considéré comme un investisseur passif et les revenus qu'il reçoit de la KG doivent être qualifiés de revenus mobiliers dans son chef.⁴²

D'après le professeur Haelterman, le raisonnement du Ministre des Finances peut également être suivi pour déterminer la qualification des revenus attribués par une société en commandite de droit néerlandais („gesloten commanditaire vennootschap”) à un associé résident.⁴³

29. Le traitement fiscal dans le chef des associés résidents (i) de leur part dans les revenus réalisés par les sociétés de personnes, (ii) des paiements garantis qu'ils reçoivent de la société de personnes étrangères, et (iii) des revenus passifs qu'ils reçoivent des tiers en dehors de leur participation à ladite société, doit être

³⁸ Voir art. 203, 1° du CIR.

³⁹ Bull. C.N.C., n° 31, 1993, 31-33.

⁴⁰ Voir *Fiskoloog*, 1994, n° 456, 4-6.

⁴¹ *Q. elRép.*, Sénat, 1988-89, 3 janvier 1989, 606.

⁴² Voir également Comm. Conv. 23/151.

⁴³ HAELTERMAN A., *o.c.*, 451-453.

déterminé selon les mêmes règles que celles qui ont été énoncées ci-dessus relatives aux sociétés de personnes de droit interne.

2.2.C. Imposition d'un revenu d'origine belge d'une société de personnes étrangère dans le chef d'un associé résident

30. Bien que, dans cette hypothèse, la source du revenu, ainsi que la résidence du bénéficiaire, soient situées en Belgique, l'intervention de la société de personnes étrangère peut influencer le traitement fiscal de ce revenu dans le chef des associés.

C'est plus particulièrement le cas si la société de personnes étrangère n'exerce pas d'activités d'exploitation ou d'occupations lucratives. Prenons par exemple une société civile de droit néerlandais constituée en vue de la gestion d'un patrimoine immobilier dont la propriété juridique appartient exclusivement à un associé néerlandais. En vertu de la convention d'association, l'associé résident a droit à un certain pourcentage des revenus générés par le patrimoine immobilier (loyers, plus-value), en contrepartie de sa mise de fonds. Même si les immeubles concernés sont situés en Belgique, la part de l'associé résident dans les revenus de la société civile est considérée, en droit fiscal belge, non pas comme un revenu immobilier d'origine belge, mais comme un revenu mobilier (intérêt) d'origine néerlandaise.

31. Si l'associé résident participe à une société de personnes étrangère qui exerce une activité d'exploitation par l'intermédiaire d'un établissement stable en Belgique, l'associé est assujéti à l'impôt sur les revenus en Belgique sur sa part de bénéfices attribués à l'établissement stable, comme s'il exerçait cette activité personnellement. Ce n'est qu'à titre exceptionnel que le fisc belge, dans cette hypothèse, peut tenir compte de l'intervention de la société de personnes en vue de l'imposition de l'associé résident (par exemple voir article 80 du CIR: restriction légale de la récupérabilité des pertes subies par l'intermédiaire d'une société de personnes professionnelle).

Si la société de personnes étrangère exerce une activité professionnelle à l'étranger, l'associé résident est censé y disposer d'un établissement stable (en principe à l'endroit où se trouve le siège de direction de la société). Si, dans le cadre de cette activité, la société de personnes a accordé un prêt à une société belge et reçoit en contrepartie des intérêts, l'associé résident est, en principe, imposé à l'étranger sur sa part de ces intérêts. De plus, cette part est soumise à l'impôt sur les revenus en Belgique dans son chef, mais l'associé concerné a droit à une réduction de l'impôt belge sur ce revenu en vertu de l'article 156 ou 217 du CIR, (voir supra), puisque ce revenu est attribuable à un établissement à l'étranger. Il n'a, par contre, pas droit à la quotité forfaitaire d'impôt étranger relative à l'impôt étranger afférent à sa part des intérêts.⁴⁴ Si cette même société de personnes étrangère a pris une participation dans une société résidente, la part de l'associé, société résidente, dans les dividendes distribués par la filiale belge, garde la qualification de

⁴⁴ Voir article 289, :1° du CIR.

dividendes dans son chef, en sorte qu'il puisse bénéficier du privilège d'affiliation (RDT) si les conditions quantitatives (participation d'au moins 5% ou 50 millions de FB) sont remplies dans son chef.⁴⁵

III. Application d'une convention fiscale

3.1. Droit des sociétés de personnes de se prévaloir de la convention

32. Bien que dans plusieurs conventions fiscales bilatérales qui ont été conclues par la Belgique et conformément à l'article 3 du Modèle de Convention Fiscale de l'OCDE (ci-après le „Modèle de convention”), la notion de „personne” comprend des „groupements de personnes” et donc aussi des sociétés de personnes n'ayant pas la personnalité juridique,⁴⁶ les sociétés de personnes n'ont, en principe, pas le droit de se prévaloir de ces conventions puisque, par définition, elles ne sont pas assujetties, en tant que telles, à l'impôt, ce qui constitue le critère essentiel pour être considéré comme „résident”⁴⁷ d'un des Etats contractants et donc pour se prévaloir de la convention.⁴⁸ Une exception explicite est prévue à l'article 1 §4 de la convention belgo-française qui stipule que les groupements de personnes qui n'ont pas la personnalité juridique mais qui ont leur siège de direction dans l'un des Etats contractants, peuvent se prévaloir de cette convention, en tant que „résident” de cet Etat.

33. Il est important de noter qu'avant la loi de réforme fiscale du 22 décembre 1989, l'administration fiscale belge accordait le droit aux sociétés de personnes étrangères de se prévaloir de la convention fiscale conclue par la Belgique avec l'Etat dans lequel se trouvait leur siège de direction.⁴⁹ Cette attitude, qui n'est pas conforme au texte des dites conventions, découlait du fait que les sociétés de personnes étrangères étaient imposées, en tant que telles, en Belgique sur leurs revenus d'origine belge. Je présume qu'après la réforme fiscale de 1989, cette position a été abandonnée et que les sociétés de personnes étrangères ne peuvent plus se prévaloir de ce droit.

Il résulte de la reconnaissance de la transparence fiscale des sociétés de personnes étrangères réalisant des revenus de source belge, que ce sont les associés (étrangers) qui ont le droit de se prévaloir de la convention fiscale entre la Belgique et leur pays de résidence en vue de l'imposition de leur part respective dans les revenus d'origine belge. Ce droit (qui avant 1990 était déjà accordé aux associés des sociétés de personnes de droit interne)⁵⁰ a explicitement été confirmé par le Ministre des Finances dans sa réponse à une question parlementaire relative au traitement fiscal des profits réalisés en Belgique par un „partnership” de droit an-

⁴⁵ Voir article 205, §1 du CIR qui vise précisément la situation dans laquelle les participations sont détenues par le biais d'un établissement à l'étranger.

⁴⁶ Comra. Conv. 3/26.

⁴⁷ Voir définition à l'article 4 §1 Modèle de convention.

⁴⁸ Voir article 1 Modèle de convention.

⁴⁹ Circulaire du 9 mai 1974, *Bull Contr.* n° 520, 1325.

⁵⁰ Comm. Conv. 3/27.

glais.⁵¹ Il en résulte que l'imposition des revenus réalisés par une société de personnes en Belgique, peut être régie par l'application de plusieurs conventions fiscales, ce qui peut donner lieu à des différences de charge fiscale dans le chef des associés sur leur part respective d'un même revenu.

34. Toutefois, dans quelques conventions fiscales, la Belgique a reconnu explicitement le droit de sociétés de personnes spécifiques qui ont leur siège de direction dans l'Etat co-contractant de se prévaloir de la convention concernée.⁵² Il s'agit entre autres des sociétés en commandite simple et des sociétés en nom collectif, de droit allemand, de droit luxembourgeois, de droit néerlandais et de droit suisse. De plus, l'administration fiscale belge accepte que les entités de droit néerlandais qui bénéficient d'une exonération subjective d'impôts aux Pays-Bas (par exemple Stichting), peuvent également se prévaloir de la convention avec la Belgique.

A mon avis, ces exceptions n'empêchent pas que, pour autant que la transparence fiscale de ces entités soit reconnue en Belgique, les associés de ces entités peuvent également, en tant que contribuables, se prévaloir de la convention conclue par la Belgique avec l'Etat de leur résidence. Les exceptions susmentionnées sont donc surtout utiles pour les associés qui ont leur résidence dans un Etat qui n'a pas conclu de convention fiscale avec la Belgique et pour les associés qui peuvent se prévaloir d'une convention avec la Belgique dont les dispositions sont moins favorables que celles de la convention dont l'entité elle-même peut se prévaloir.

3.2. Etablissement stable

35. En vertu de l'article 29 §1 et 229 § 3, du CIR, l'activité professionnelle exercée par la société de personnes, ainsi que l'établissement stable dont elle dispose dans le cadre de cette activité, doivent être attribués directement aux associés en vue de leur imposition en Belgique. Bien que, en vue de l'application d'une convention fiscale, l'on ne puisse pas automatiquement tenir compte de l'effet des fictions légales introduites dans le droit interne d'un des Etats cocontractants,⁵³ à mon avis, les règles d'attribution distributive susmentionnées sont également d'application en droit conventionnel puisqu'elles découlent logiquement de l'absence de personnalité juridique dans le chef de la société de personnes.⁵⁴ C'est, en tout cas, la position officielle des autorités fiscales belges⁵⁵ qui est également suivie dans la doctrine internationale.⁵⁶

⁵¹ *Q. etRép.* Sénat, 4 juin 1991, 1442 (Q n° 78).

⁵² *Comm.Conv.* 4/128.

⁵³ PEETERS B., „De internrechtelijke ficties in het Belgische fiscaal recht in het licht van het adagium ‚Pacta sunt servanda‘”, *Liber Amicorum Maeckelbergh*, Bruxelles, Fiscale Hogeschool, 1992, 344-365.

⁵⁴ HINNEKENS PH., „De bevrijdende B.V. op winsten en baten gerealiseerd door buitenlandse vennoten en leden van een transparante entiteit”, *l.c.*, 11-12.

⁵⁵ *Comm. Conv.* 5/244 et 7/622.

⁵⁶ VOGEL K., *Double taxation conventions*, Deventer, Kluwer, 1990, 323.

Dans son commentaire officiel, l'administration fiscale affirme également l'application des règles susmentionnées en vue de l'imposition des profits générés par l'exercice d'une profession libérale par une société de personnes, conformément à l'article 14 du Modèle de convention.⁵⁷

36. Lorsqu'une société de personnes étrangère exerce son activité professionnelle par l'intermédiaire d'un établissement stable ou base fixe, situé dans un Etat tiers, c'est la convention entre la Belgique et ce dernier Etat (et non pas l'Etat de „résidence” de la société de personnes) qui peut être invoquée par les associés résidents.

D'après le même principe d'attribution distributive de l'établissement stable, la Belgique ne peut pas imposer la part des associés, non-résidents, dans les bénéfices réalisés par une société de personnes de droit interne qui sont attribuables à un établissement stable dans un Etat tiers. Si l'établissement stable ou la base fixe est situé en Belgique, la part des associés résidents dans les bénéfices ou profits qui lui est attribuable, est imposée en Belgique conformément aux règles de droit interne.

3.3. Revenu passif

3.3.A. La société de personnes verse un revenu passif

37. Si la société de personnes de droit interne exerce une activité professionnelle en Belgique, les associés non-résidents sont censés y disposer d'un établissement stable. Par conséquent, l'attribution de bénéfices par la société à ses associés ne peut pas être considérée comme une distribution de dividendes, donnant lieu à la perception d'une retenue à la source en Belgique.

Ceci n'empêche pas que les dividendes recueillis par la société de personnes dans le cadre de son activité professionnelle, qui sont éventuellement soumis au précompte mobilier en Belgique si la société distributrice a son siège en Belgique, maintiennent leur caractère dans le chef des associés. Si l'associé est résident d'un pays qui a conclu une convention avec la Belgique, il peut alors invoquer cette convention afin d'obtenir une exonération ou réduction du précompte à percevoir en Belgique sur sa part des dividendes. Ce mécanisme s'applique également aux intérêts et redevances de source belge.

38. Puisque la société de personnes n'a pas de personnalité juridique, les revenus passifs (redevances, intérêts) qu'elle verse sont juridiquement à charge des membres au pro rata de leur part dans la société. La source de ce revenu est donc (en principe) répartie sur les différents Etats dont les associés sont résidents, ce qui peut donner lieu à des différences de taux de la retenue à la source à percevoir sur ce revenu.

Apparemment, (compte tenu de l'absence de jurisprudence à cet égard), cette situation complexe se présente rarement en Belgique. En effet, si la société de personnes concernée exerce une activité professionnelle, les associés sont censés

⁵⁷ Comm. Conv. 7/623.

disposer d'un établissement stable ou base fixe au siège de direction de la société, et le revenu passif est imputé sur les résultats de cet établissement. Par conséquent, en droit fiscal belge, ce revenu passif a sa source à l'endroit où se trouve l'établissement stable⁵⁸ dont disposent les associés, et non pas à l'endroit de leur résidence respective. Ce principe est également établi dans le Modèle de convention en ce qui concerne les intérêts (article 11, §5) mais pas en ce qui concerne les redevances.⁵⁹ Le pouvoir d'imposition de cette dernière catégorie de revenus doit alors être réparti conformément aux dispositions de la convention fiscale éventuelle entre l'état de résidence du bénéficiaire des redevances, d'une part, et l'état de résidence des débiteurs des redevances (les associés), d'autre part.⁶⁰

Si, exceptionnellement, la société de personnes est dotée de personnalité juridique (par exemple un GEIE ou un GIE de droit belge), la source du revenu passif est située au siège de la société, qui est redevable de la retenue à la source (thèse confirmée par l'administration fiscale dans sa circulaire relative au traitement fiscal des GEIE ou GIE).⁶¹

Ce n'est donc que dans le cas où la société de personnes n'exerce pas d'activité professionnelle et qu'elle n'est pas dotée de personnalité juridique, que la source du revenu passif versé par la société est censée se trouver à la résidence d'un ou plusieurs associés, ce qui doit être déterminé sur base de la convention de société. 39. La même analyse s'applique aux paiements garantis reçus par un des associés de la part de la société des personnes.

3.3.B. La société de personnes reçoit un revenu passif

40. La Belgique, en tant qu'Etat de source du revenu passif, doit tenir compte des exonérations et réductions d'impôt prévues dans les conventions respectives invoquées par les associés, chacun pour sa part des revenus recueillis par la société de personnes. Si, en outre, la Belgique a explicitement reconnu le statut de „résident” de la société de personnes étrangère dans la convention fiscale concernée (voir supra), cette dernière a le droit d'invoquer cette convention en faveur de ses associés (les contribuables).

Toutefois, le débiteur du revenu passif n'a pas toujours connaissance de l'existence de la société de personnes. Prenons l'exemple d'une association en participation dont le gérant agit en nom propre et qui, par définition, a un caractère occulte. Dans ce cas, le débiteur retient le précompte mobilier comme si le gérant était le bénéficiaire final de ce revenu.

41. Il est aussi important de noter que dans la circulaire susmentionnée rela-

⁵⁸ Voir article 228 §2, 2° et 230, 1°, du CIR.

⁵⁹ Voir DANIELS T., *o.c.*, 170-182 qui pour des raisons pratiques défend la thèse que c'est la société de personnes en tant que telle (et non pas les associés) qui doit être considérée comme la débitrice des revenus passifs concernés (177); VAN CROMBRUGGE S., *Fisikaal statuut van de economische samenwerkingsverbanden, l.c.*, 570-580.

⁶⁰ Toutefois, la plupart des conventions fiscales conclues par la Belgique contient une dérogation à l'article 12 du Modèle de convention en prévoyant pour les redevances une règle de source qui est identique à la règle de source des intérêts (Comm. Conv. 12/502).

⁶¹ Circulaire du 17 septembre 1993, *Bull. Contr.*, 1993, n° 732, 3060.

tive au traitement fiscal des GEIE et GIE, l'administration fiscale a stipulé que les membres d'un tel groupement ne peuvent bénéficier des exonérations de précompte sur leur part des revenus (passifs) d'origine belge, reçus par l'intermédiaire du groupement, que si tous les membres ont droit à cette exonération.

A mon avis, cette position de l'administration, qui est sans doute inspirée par l'objectif de la simplification, est contraire au principe de la transparence fiscale du groupement et aux droits individuels des membres qui en découlent, y compris les droits conventionnels.

3.4. Aliénation des biens détenus dans les sociétés des personnes

42. En cas d'aliénation de biens (i) détenus par une société de personnes professionnelle de droit interne ou (ii) attribués à un établissement stable en Belgique, la Belgique a le pouvoir d'imposer les plus-values réalisées lors de cette aliénation dans le chef des associés qui peuvent, le cas échéant, invoquer la convention conclue entre leur Etat de résidence et la Belgique, éventuellement afin d'établir que l'établissement en Belgique ne constitue pas un établissement stable conformément à la définition qui figure dans la convention (par exemple un des cas négatifs énumérés à l'article 5, §4 du Modèle de convention) et que, par conséquent, ils ont droit à une exonération d'impôt belge sur leur part dans les plus-values (article 13 §2 et 4 Modèle de convention).

La même analyse s'applique en cas de dissolution de la société de personnes professionnelle ou en cas de départ d'un des associés (voir supra).

En cas d'aliénation de biens détenus par une société de personnes non-professionnelle, l'attribution du pouvoir d'imposition des plus-values réalisées sur ces biens, doit être déterminée sur base de l'analyse juridique des droits respectifs des associés sur les biens concernés.

3.5. Déduction fiscale

43. Si une société de personnes, composée d'associés non-résidents, exerçant une activité professionnelle par l'intermédiaire d'un établissement stable en Belgique, reçoit un revenu passif de source étrangère, les associés ne peuvent pas invoquer la convention entre la Belgique et l'Etat de source afin de réduire la retenue à la source à percevoir dans ce dernier Etat.

Par ailleurs, le droit interne belge accorde à ces associés, qui sont imposés en Belgique sur leur part respective des bénéfices attribués à l'établissement stable, un crédit d'impôt pour la retenue à l'étranger sur leur part du revenu passif (QFIE).

44. Par contre, si le revenu passif consiste en des dividendes, leur attribution à l'établissement stable en Belgique donne lieu à la perception du précompte mobilier en Belgique qui, en vertu de l'article 283 du CIR, n'est pas imputable sur l'impôt dû en Belgique par le bénéficiaire de ces dividendes (les associés) et constitue donc un coût fiscal additionnel.

Selon une doctrine unanime, cette disposition est contraire au principe de non-discrimination établi dans le Modèle de convention et le Traité de la CEE, puisqu'elle ne s'applique pas aux dividendes de source étrangère, recueillis par une entreprise belge.⁶²

3.6. Non-discrimination

45. Conformément à l'Article 24 §1 du Modèle de convention, les sociétés de personnes, pouvant être considérées comme des „nationaux” au sens de l'article 3 §1 (f) (ii) du Modèle de convention („toute association constituée conformément à la législation en vigueur dans un Etat contractant”), peuvent invoquer le droit de non-discrimination formulé dans ce paragraphe, même si elles ne sont pas reconnues comme résident d'un Etat contractant, en sorte qu'elles ne peuvent pas être soumises en Belgique à une imposition ou obligation y relative, plus lourde que celles auxquelles sont assujetties les sociétés de personnes de droit interne qui se trouvent dans la même situation. Sauf quelques exceptions, la Belgique a repris cette formule dans la plupart de ses conventions.

On peut douter de la relevance de cette clause dans la mesure où les sociétés de personnes étrangères ne sont pas, en tant que telles, assujetties à l'impôt sur les revenus en Belgique. Cette clause avait plus d'importance avant 1990, puisque à cette époque, le législateur belge ne reconnaissait pas la transparence fiscale des sociétés de personnes étrangères ayant des revenus de source belge. Toutefois, afin de déterminer si des contribuables se trouvent dans la même situation, il faut aussi tenir compte de leur „résidence”, ce qui a d'ailleurs été explicité à l'article 24 §1 du Modèle de convention lors de la révision du Modèle en 1992. Par conséquent, les autorités fiscales belges ont toujours été d'avis que la non-reconnaissance de la transparence fiscale des sociétés de personnes étrangères, ayant des revenus de source belge, ne constituait pas une violation de l'article 24 §1 du Modèle de convention.⁶³ En outre, la plupart des conventions fiscales conclues par la Belgique contiennent une disposition spécifique à cet égard (voir par exemple article XIV du Protocole afférent à la convention belgo-néerlandaise).

Dans une de ses contributions scientifiques, PUGH fait référence à un arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles, dans laquelle la Cour aurait décidé que l'imposition (en tant que telle) d'un bureau d'avocats, ayant la forme d'un *partnership* américain et disposant d'un établissement stable en Belgique, ne peut pas être justifiée en vertu de la convention belgo-américaine.⁶⁴

En 1987, la Cour d'appel de Bruxelles devait se prononcer sur un recours introduit par une société civile d'avocats de droit néerlandais qui avait un établissement en Belgique et qui y était assujettie, en tant que telle, à l'impôt des non-rési-

⁶² Voir HINNEKENS Ph., „Belasting van niet-inwoners”, *o.c.*, 131-133; Bruxelles, 17 juin 1993, commentée dans *Fiskoloog Internationaal* 1993, n° 116, 4-6; Bruxelles, 28 mai 1993, *AFT*, 1993, 287-291.

⁶³ *Comm. Conv.* 24/22.

⁶⁴ PUGH, R.C. „Role of tax treaties in characterizing business organisations as partnerships or corporations”, dans *Réflexions offertes à Paul Sibille*, Bruxelles, Bruylant, 1981, 767.

dents/sociétés, bien qu'une société civile d'avocats de droit belge ne soit pas assujettie en tant que telle à l'impôt sur les revenus en Belgique. Dans son recours, le bureau d'avocats néerlandais prétend que cette différence en traitement fiscal constitue une violation du principe de non-discrimination établi dans le Traité de la CEE.⁶⁵

46. Si la société de personnes a un établissement stable en Belgique, les associés, résidents d'un Etat contractant, peuvent invoquer la disposition équivalente à l'article 24 §3 du Modèle de convention, reprise dans la convention avec la Belgique, afin de s'assurer que le régime d'imposition de leur part des revenus attribués à l'établissement stable n'est pas moins favorable que celui d'une entreprise belge exerçant les mêmes activités.

47. Enfin, à mon avis, l'article 24 §5 du Modèle de convention, qui interdit toute discrimination en fonction de l'identité des actionnaires des entreprises, ne s'applique pas aux sociétés de personnes n'ayant pas de personnalité juridique, puisque ces sociétés ne disposent pas d'un „capital”.

Summary

In Belgian tax law the notion of “partnership” (i.e. a company which is not as such liable to income tax) generally applies to entities without legal personality. Although partnerships are all fiscally transparent in Belgium, the tax effect on partners depends on what the partnership does. A distinction must be drawn between profit-making professional partnerships and those which pursue other activities (e.g. asset or real estate management) (non-professional partnerships).

For non-professional partnerships, tax treatment depends on legal examination, particularly of the legal relationship between the partners contained in the partnership contract. It is therefore necessary to bear in mind the intermediate level (partnership) when determining the type of earnings made by the partners, and there may be a change in the nature of these earnings (imperfect transparency). If the partnership creates a profit, the partners' share in these profits should also be interpreted as their earnings, without regard to their stake or participation in the operation of the partnership. This is a fiscal fiction created by Article 29 Section 1 of the Income Tax Code (CIR). It follows that any capital gain made by a partner on his share in the professional partnership, must be allocated to the assets of the partnership and cannot be considered a capital gain on shares.

Foreign partnerships which operate in Belgium are fiscally transparent if they are not legal entities and if their legal structure is not like that of a partnership or corporation under Belgian law. If the foreign partnership operates professionally in Belgium, each non-resident partner must have a permanent establishment in Belgium or pursue the professional activity in Belgium himself. However, if the partnership under Belgian law makes (i) a profit which is allocable to a permanent establishment it has abroad or (ii) profits from commercial activity abroad, the foreign partners require a directly accessible foreign permanent es-

⁶⁵ Bruxelles, 3 novembre 1987, *JDF*, 1988, 159-168 + note Marlière M.; dans son arrêt préliminaire, la Cour a ordonné la réouverture des débats, et, à ma connaissance, il n'y a pas encore eu de décision définitive dans cette affaire.

establishment or they must perform themselves the profitable operation abroad, so that they are not liable for Belgian tax on their share of the earnings or profits from a foreign source.

According to the tax authorities, these allocation rules should be respected if a tax treaty applies.

Generally speaking, partnerships are not considered to be resident in one of the contracting states, and they therefore cannot avail of the tax treaty provisions. There is an explicit exception to this general rule in the Franco-Belgian treaty. This results from the recognition of fiscal transparency of foreign partnerships, with earnings in Belgium, where it is the partners who have a right to use the tax treaty between Belgium and their country of residence with regard to the taxation of their share in Belgian earnings.

However, because of the non-discrimination clause contained in most treaties concluded by Belgium, partnerships established under the law of the contracting state, may not be made liable to tax or a related obligation in Belgium which is more onerous than that to which domestic partnerships in the same situation would be liable.

Zusammenfassung

Im belgischen Steuerrecht umfasst der Begriff der „Personengesellschaft“ (unter dem man solche Gesellschaften versteht, die mit ihren Einkünften nicht als solche einkommenssteuerpflichtig sind) grundsätzlich Einheiten ohne Rechtsfähigkeit. Obgleich diese Personengesellschaften durch die steuerliche Transparenz in Belgien stark bevorteilt werden, sind die steuerlichen Folgen bei den Gesellschaftern entsprechend der Tätigkeit, die von der Personengesellschaft ausgeübt wird, unterschiedlich. Es muss zwischen den Personengesellschaften unterschieden werden, die eine gewerbliche Tätigkeit bzw. ihre Geschäftstätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht ausüben (die „gewerbmässigen Personengesellschaften“), und denjenigen, die andere Tätigkeiten ausführen, wie zum Beispiel die blosser Verwaltung von beweglichem oder unbeweglichem Gesellschaftsvermögen, (die nicht-gewerbmässigen Personengesellschaften).

Die steuerliche Behandlung der letzteren Art von Personengesellschaften richtet sich nach der jeweiligen juristischen Einordnung, besonders nach den Rechtsbeziehungen zwischen den Gesellschaftern, wie sie im Gesellschaftsvertrag niedergelegt sind. Folglich muss die Zwischenfunktion einer Personengesellschaft berücksichtigt werden, um die Art der Einkünfte der Gesellschafter zu bestimmen, da es hierbei noch zu einer Änderung der Einkunftsarten kommen kann (unvollkommene Transparenz). Wenn die Personengesellschaft Gewinne oder Einkünfte erzielt, müssen diese dem Gesellschafter in gleicher Weise den Gesellschaftern zugerechnet werden, unabhängig davon, welche Art von Einlage und welche Art der Beteiligung am Gewerbebetrieb der Personengesellschaft besteht. Es handelt sich damit um eine echte steuerliche Fiktion, die im Artikel 29 § 1 CIR festgelegt ist. Das heisst, dass die gesamten Gewinne, die von einem der Gesellschafter aufgrund seiner Beteiligung an der gewerbmässigen Personengesellschaft erwirtschaftet werden, den verschiedenen Posten des Gesellschaftsvermögens zugeordnet werden müssen und nicht als Einkünfte aus der Gesellschaftsbeteiligung gelten können.

Die Personengesellschaften ausländischen Rechts, die ihr Gewerbe in Belgien betreiben, werden durch die steuerliche Transparenz begünstigt, jedoch nur unter der Bedingung, dass sie keine Rechtsfähigkeit besitzen und keine Rechtsform einer Personen- oder Kapitalgesellschaft des belgischen Rechts analog auf sie anwendbar ist. Wenn die ausländische Personengesellschaft einen Gewerbebetrieb in Belgien unterhält, wird jeder nicht ansässige

Gesellschafter so behandelt, als ob er über eine Betriebstätte in Belgien verfügt oder von dieser aus selber sein Gewerbe betreibt. Wenn dagegen eine inländische (11) Personengesellschaft Gewinne erzielt, die einer Betriebstätte zuzurechnen sind, über die sie im Ausland verfügt, oder die Gewinne aus einer gewerblichen Tätigkeit im Ausland stammen, werden die ausländischen Gesellschafter so behandelt, als hätten sie selber eine Betriebstätte im Ausland inne bzw. selber eine gewerbliche Tätigkeit im Ausland ausgeübt, so dass sie ihren Gewinnanteil aus ausländischen Quellen in Belgien nicht versteuern müssen.

Nach Ansicht der Finanzbehörden müssen diese Zurechnungen unabhängig von der Anwendbarkeit eines Doppelbesteuerungsabkommens erfolgen.

Im allgemeinen werden die Personengesellschaften nicht als ansässige Personen eines der „Vertragsstaaten“ angesehen und können sich somit nicht auf den Schutz eines Doppelbesteuerungsabkommens berufen. Eine generelle Ausnahme von diesem Grundsatz ist ausdrücklich in der französisch-belgischen Abkommen vorgesehen. Aus der Anerkennung der steuerlichen Transparenz ausländischer Personengesellschaften, die Einkünfte aus belgischen Quellen beziehen, folgt es dass gerade die ausländischen Gesellschafter das Recht haben, sich auf das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Belgien und ihrem Wohnsitzstaat zu berufen im Hinblick auf die Besteuerung ihrer jeweiligen Gesellschaftsbeteiligung im Fall von Einkünften aus Belgien.

Aufgrund des Diskriminierungsverbots aber, das sich in den meisten von Belgien abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen findet, dürfen die nach dem Recht eines Vertragsstaats errichteten Personengesellschaften in Belgien keiner Besteuerung oder einer damit zusammenhängenden Verpflichtung unterworfen werden, die ungünstiger ist, als die Belastung der sich in der gleichen Situation befindlichen Personengesellschaften nach Belgischem Recht.

Resumen

La noción de “sociedad de personas” (sociedades no sujetas en cuanto tales al Impuesto sobre la Renta) engloba, en el Derecho tributario belga, principalmente las entidades carentes de personalidad jurídica. Aunque en Bélgica todas las sociedades de personas se benefician de la transparencia fiscal, las consecuencias tributarias en la persona de los socios varían según la naturaleza de la actividad ejercida por la sociedad de personas. Debe distinguirse entre sociedades de personas que ejerzan una actividad de explotación o que realicen operaciones con fin lucrativo (“sociedades de personas profesionales”) y aquellas otras que ejerzan otras actividades (por ejemplo, la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario (“Sociedades no profesionales”).

Para la última categoría de sociedades de personas, el tratamiento fiscal sigue el análisis jurídico y, más particularmente, el análisis de las relaciones jurídicas entre los socios derivadas del contrato de asociación. En consecuencia, se tendrá en cuenta el nivel de intermediación (sociedad de personas) para determinar la naturaleza de las rentas en la persona de los socios, pudiendo haber una conversión de la naturaleza de tales rentas (transparencia imperfecta). Si la sociedad de personas genera beneficios, también será calificada como tal la parte de los socios en los mismos, sea cual fuere la naturaleza de su participación en la explotación de la sociedad de personas. Se trata, pues, de una auténtica ficción fiscal prevista en el artículo 29,1 del CIR. De ahí que cualquier plusvalía, realizada por un socio sobre su parte en la sociedad de personas profesional, deba ser atribuida a los diferentes elementos

del activo de la sociedad de personas y no pueda ser considerada como plusvalía sobre acciones o partes.

Las sociedades de personas de derecho extranjero que ejerzan una actividad en Bélgica se benefician de la transparencia fiscal siempre y cuando no tengan personalidad jurídica y carezcan de forma jurídica análoga a la de una sociedad de personas o de capital en derecho belga. Si la sociedad de personas extranjera ejerce una actividad profesional en Bélgica, se supone que todo socio/no residente dispone de un establecimiento permanente en el país o que ejerce personalmente la actividad profesional. Si, por el contrario, la sociedad de personas de derecho interno obtiene (i) beneficios imputables a un establecimiento permanente en el extranjero, o (ii) beneficios por una ocupación lucrativa ejercida en el extranjero, se supone que los socios extranjeros disponen directamente de un establecimiento permanente extranjero o ejercen personalmente la ocupación lucrativa en el extranjero, por lo que no son gravados en Bélgica sobre su parte en esos beneficios de fuente extranjera.

Según la administración tributaria, estas reglas de atribución distributiva debe ser respetadas también cuando se aplique un Convenio fiscal.

En general, las sociedades de personas no se consideran residentes de uno de los “Estados contratantes” y no pueden, pues, invocar los Convenios fiscales en cuestión. Una excepción a esta regla general aparece de forma explícita en el Convenio franco-belga, resultante del reconocimiento de la transparencia fiscal de las sociedades de personas extranjeras que obtengan rentas de fuente belga, en cuyo caso los socios (extranjeros) son los que tienen derecho a invocar el Convenio fiscal entre Bélgica y su país de residencia con vistas a la imposición de su parte respectiva en las rentas de origen belga.

No obstante, en virtud de la cláusula de no discriminación incluida en la mayoría de los Convenios fiscales concluidos por Bélgica, las sociedades de personas constituidas conforme a la legislación en vigor en el Estado contratante no pueden estar sujetas en Bélgica a una imposición u obligación relativa a la misma más gravosa que aquella a la que estén sujetas las sociedades de personas de derecho interno en la misma situación.