

TABLE DES MATIÈRES

Sommaire	3
1. Introduction au droit fiscal international	7
1.1. Considérations historiques	9
1.1.1. Le principe de souveraineté territoriale : un modèle « westphalien »	9
1.1.2. Origine et évolution du droit fiscal international	10
1.1.2.1. Origine et fondements théoriques	11
1.1.2.2. Premier Modèle de Convention	12
1.1.2.3. Révision du Modèle suite au second choc de globalisation des années 1970-1980	12
1.1.2.4. Numérisation de l'économie	13
1.1.2.5. Défis posés par l'économie numérique	13
1.1.2.5.1. Explosion de l'évasion fiscale	14
1.1.2.5.2. Concurrence fiscale dommageable entre États	15
1.1.2.6. Le plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (« BEPS »)	15
1.1.2.7. L'instrument multilatéral	17
1.1.2.8. Les échanges d'informations	17
1.1.2.9. Perspectives d'avenir (proche)	18
1.2. Le Modèle de Convention de l'OCDE – Structure générale et concepts essentiels	18
1.2.1. Champ d'application et définitions	18
1.2.2. Méthode de qualification des revenus aux fins de la convention et règles de répartition	19
1.2.3. Allocation du pouvoir d'imposition – Vue d'ensemble	19
1.2.3.1. Compétence exclusive de l'État de résidence	19
1.2.3.2. Compétence exclusive de l'État de la source	20
1.2.3.3. Compétence partagée	20
1.2.4. Les mécanismes de prévention de la double imposition	21

1.3.	L'interprétation des conventions préventives de la double imposition....	21
1.3.1.	Considérations générales.....	21
1.3.2.	La convention de Vienne	22
1.3.3.	Le commentaire OCDE.....	23
1.3.4.	Règle d'interprétation interne au traité	23
1.3.5.	Les accords interprétatifs	24
1.4.	Rapports avec le droit interne	24
1.4.1.	Primauté des conventions fiscales	24
1.4.2.	Application directe.....	24
1.4.3.	Autonomie.....	24
1.4.4.	La convention ne crée pas d'obligation fiscale là où le droit interne n'en prévoit pas.....	25
1.5.	Rapports avec le droit de l'Union européenne.....	26
1.5.1.	Contexte : l'impératif de l'intégration économique du marché intérieur	26
1.5.2.	L'intégration fiscale	26
1.5.3.	Primauté du droit européen sur les CPDI	28
2.	La convention préventive de la double imposition belgo- luxembourgeoise – Principes généraux	31
2.1.	Introduction.....	33
2.1.1.	Contexte : relations entre les deux États.....	33
2.1.2.	La convention.....	34
2.1.3.	Quelques principes fondamentaux – Vue d'ensemble.....	34
2.2.	Champ d'application de la Convention	35
2.2.1.	Considérations générales.....	35
2.2.2.	Impôts visés – Article 2.....	35
2.2.2.1.	Principe (§ 1 ^{er})	35
2.2.2.2.	Définitions (§ 2)	35
2.2.2.3.	Énumération (§ 3).....	36
2.2.2.4.	Les impôts futurs (§ 4)	36
2.2.2.4.1.	Comparabilité des impôts futurs	36
2.2.2.4.2.	Impôt sur la fortune	37
2.2.3.	Personnes visées – Articles 1, 3, paragraphe 1 (4 -5), et 4.....	38
2.2.3.1.	« Personne »	38
2.2.3.2.	Personne « résidente »	38
2.2.3.2.1.	Personnes physiques	38
2.2.3.2.2.	Sociétés	40
2.2.3.2.3.	Cas particuliers et difficultés d'application.....	44
2.2.4.	Définitions générales – Article 3	50
2.2.4.1.	L'« entreprise ».....	50

7. Bénéfices d'entreprises associées (filiales)	103
7.1. Groupe de sociétés et transactions intra-groupe – Notions	106
7.2. Mécanisme de correction des bénéfices	106
7.3. Ajustement corrélatif en vue d'éviter la double imposition	108
7.4. Droit interne	108
8. Revenus mobiliers	109
Observations générales	111
8.1. Les dividendes	111
8.1.1. Remarques préliminaires	114
8.1.1.1. Délimitation par rapport aux intérêts	114
8.1.1.2. Délimitation par rapport aux plus-values	114
8.1.2. Le principe de partage du pouvoir d'imposition entre l'État de la source et l'État de résidence du bénéficiaire des dividendes (§§ 1 et 2)	114
8.1.3. La notion de dividende (§ 3)	116
8.1.3.1. Revenus visés	116
8.1.3.2. Dividendes « payés » à un « bénéficiaire »	118
8.1.3.2.1. Notion de bénéficiaire	118
8.1.3.2.2. Notion de paiement	118
8.1.3.3. Formalités et procédure	119
8.1.3.4. Disposition anti-abus	119
8.1.4. Intervention d'un établissement stable (§§ 4 et 5)	119
8.1.5. Cas particuliers et difficultés d'application	120
8.1.5.1. Obligation participative et prêt participatif	120
8.1.5.2. Boni de liquidation	121
8.1.5.3. Bénéficiaire effectif en cas de remontée de dividendes d'une sous-filiale à une filiale	122
8.1.5.4. Dividendes reçus par une entité transparente	122
8.1.5.5. Investissements par l'intermédiaire d'OPC	122
8.1.5.6. Régimes d'imposition par transparence de droit interne	123
8.1.5.7. Situations triangulaires	123
8.2. Les intérêts	125
8.2.1. Revenus visés (§ 4)	127
8.2.1.1. Caractère non exhaustif de la définition – Renvoi au droit de l'État de la source	127
8.2.1.2. « Revenus de créances de toute nature »	127
8.2.2. Dévolution du pouvoir d'imposition (§§ 1 à 3)	128
8.2.2.1. Le principe : partage du pouvoir d'imposition entre l'État de la source et l'État de résidence du bénéficiaire des intérêts	128
8.2.2.2. Imposition illimitée dans l'État du « bénéficiaire effectif »	128
8.2.2.3. Imposition limitée à la source (ou exonération)	129

8.2.3. Intervention d'un établissement stable bénéficiaire (§ 5)	130
8.2.4. Détermination de la source (§ 6)	130
8.2.5. Mesure anti-abus (§ 7)	130
8.2.5.1. Notion de relations spéciales.....	130
8.2.5.2. Traitement fiscal de la partie excédentaire – « Compte tenu de la créance pour laquelle ils sont payés »	131
8.2.6. Cas particuliers et difficultés d'application	132
8.2.6.1. Intérêts compris dans d'autres revenus : leasing et rentes viagères.....	132
8.2.6.2. Paiements en relation avec certains instruments financiers	132
8.2.6.2.1. Obligation participative et prêt participatif	133
8.2.6.2.2. Bon zéro coupon	133
8.2.6.2.3. Obligation convertible.....	133
8.2.6.2.4. Repo (« sale and repurchase agreement ») et prêt de titres	133
8.2.6.2.5. Instruments financiers dérivés.....	135
8.2.6.3. Revenus versés par les OPC	136
8.2.6.4. Assurances-vie.....	137
8.2.6.5. Situations triangulaires : établissement stable du bénéficiaire situé dans un État tiers.....	137
8.2.6.6. Situations triangulaires : établissement stable du débiteur situé dans un État tiers.....	139
8.3. Les redevances.....	141
8.3.1. Principe (§ 1)	143
8.3.2. Revenus visés (§ 2)	143
8.3.3. Détermination de la source des redevances (§ 4)	144
8.3.4. Intervention d'un établissement stable bénéficiaire (§ 3)	146
8.3.5. Relations spéciales (§§ 5 et 6).....	148
8.3.6. Cas particuliers et difficultés d'application.....	148
8.3.6.1. Mise à disposition d'un savoir-faire, par opposition à une fourniture de services.....	148
8.3.6.2. Les logiciels.....	149
8.3.6.3. Le droit de distribution exclusif des produits d'une marque v. l'usage de la marque.....	150
8.3.6.4. Les prestations musicales	150
9. Plus-values	151
Observations générales.....	154
9.1. Gains immobiliers.....	155
9.2. Biens mobiliers affectés à l'exercice d'une profession commerciale ou libérale.....	156

9.3. Autres biens mobiliers	157
9.4. Cas particuliers et difficultés d'application	157
9.4.1. Boni de liquidation	157
9.4.2. Obligations	158
9.4.3. Participations d'OPC	158
9.4.4. Participations d'entités transparentes	159
9.4.5. Imposition à la sortie (« exit tax »)	159
9.4.6. Plus-values sur actions mère-fille	160
10. Professions libérales	161
10.1. Observations générales	163
10.2. Les professions libérales	164
10.3. Notion de « base fixe »	164
10.4. Détermination des revenus imputables	165
10.5. Contribuables relevant de l'article 14	166
11. Revenus d'emploi	169
11.1. Champ d'application de l'article 15, paragraphe 1 ^{er} , de la CPDI	172
11.1.1. Revenus d'emploi	173
11.1.2. Avantages de toute nature	174
11.1.3. Options sur actions	174
11.1.4. Revenus de cessation d'emploi	175
11.1.5. Non-concurrence	176
11.1.6. Les pensions	177
11.2. Répartition du pouvoir d'imposition entre les États	177
11.2.1. Règle générale – Imposition dans l'État de résidence	177
11.2.2. Exception (générale) – Imposition dans l'État de la source	177
11.2.2.1. Principe	177
11.2.2.2. Accord belgo-luxembourgeois du 16 mars 2015 et <i>Vademecum</i>	179
11.2.2.3. Position jurisprudentielle	182
11.2.3. Exception à l'exception : la règle des 183 jours	183
11.2.3.1. Première condition – La règle des 183 jours d'une année civile ...	184
11.2.3.1.1. Période considérée	184
11.2.3.1.2. Présence sur le territoire de l'État d'activité	184
11.2.3.2. Deuxième condition	185
11.2.3.3. Troisième condition	186
11.2.4. Emploi exercé à bord d'un navire, aéronef, routier en trafic international	187

11.3. Charge de la preuve.....	188
11.4. Travailleurs transfrontaliers et incidence sur le calcul des centimes additionnels belges	189
12. Dirigeants d'entreprise	191
12.1. Rémunérations d'administrateur	193
12.2. Rémunérations en raison de l'exercice d'une activité journalière de direction	194
12.3. Sociétés de personnes.....	196
12.3.1. « Société »	196
12.3.2. « Résident d'un État contractant ».....	196
12.3.3. Sociétés de personnes belges	197
12.3.4. Sociétés de personnes luxembourgeoises.....	197
12.3.5. Droit interne.....	198
13. Artistes et sportifs	199
13.1. Principes généraux O.C.D.E. applicables aux dispositions commentées.....	201
13.1.1. L'article 17 s'applique par priorité aux articles 7, 14 et 15	201
13.1.2. Le traitement fiscal ne diffère pas en fonction de l'entité qui verse le revenu	202
13.1.3. L'article 17 s'applique aux revenus d'« <i>artiste de spectacle</i> » ou de « <i>sportif</i> »	202
13.1.4. Le lieu de la performance détermine le pouvoir d'imposition.....	203
13.1.5. Les revenus et la performance doivent être étroitement liés ...	204
13.1.5.1. La notion de « relation étroite ».....	204
13.1.5.2. Prestations visées vs prestations exclues.....	204
13.1.5.3. Les répétitions / entraînements / préparations similaires et voyages à l'étranger.....	206
13.1.6. L'exercice d'activités artistiques ou sportives dans plusieurs États	206
13.1.7. Les revenus non personnellement attribués et l'article 17, paragraphe 2	206
13.1.8. Calcul des revenus visés par l'article 17 et élimination de la double imposition dans l'État de la source	207
13.1.9. Élimination de la double imposition entre la Belgique et le Luxembourg.....	208
13.2. Droit belge.....	208
13.2.1. Base imposable des revenus des artistes de spectacles et sportifs non résidents.....	208

13.2.2. Mode d'imposition des revenus des artistes de spectacles et sportifs non résidents	208
13.2.2.1. L'activité sportive est exercée en Belgique plus de 30 jours	208
13.2.2.2. L'activité sportive est exercée en Belgique 30 jours ou moins	210
13.2.2.3. L'activité artistique est exercée en Belgique, quelle que soit la durée	210
13.2.2.4. Redevable du précompte professionnel au titre de revenus artistiques ou sportifs et dispense partielle de versement du précompte professionnel en faveur des sportifs uniquement	211
13.2.2.5. 2022 – Réforme de la fiscalité des sportifs	212
13.2.2.6. De quelques éléments administratifs et jurisprudentiels	213
13.3. Droit luxembourgeois	214
13.3.1. Régimes applicables et critère de rattachement	214
13.3.2. Retenue à la source	215
14. Pensions privées	217
14.1. Commentaires généraux	220
14.1.1. Synthèse de l'article 18	220
14.1.2. Motifs ayant guidé à l'adoption de l'article 18	220
14.1.3. Historique	221
14.1.4. Comparaison avec le Modèle OCDE	222
14.2. Champ d'application et définitions	223
14.3. Attribution du pouvoir d'imposition	224
14.3.1. La règle : l'État de résidence – Article 18, paragraphe 1 ^{er}	224
14.3.2. Les exceptions – Article 18, paragraphes 2 à 4	225
14.3.2.1. Versements résultant de la législation sociale – Article 18, paragraphe 2	225
14.3.2.2. Pensions extralégales luxembourgeoises – Article 18, paragraphe 3	226
14.3.2.3. Capitaux et valeurs de rachat d'origine belge – Article 18, paragraphe 4	226
15. Fonction publique	229
15.1. Commentaires généraux	232
15.1.1. Synthèse de l'article 19	232
15.1.2. Historique	233
15.1.3. Comparaison avec le Modèle OCDE	233
15.2. Champ d'application et définitions	234
15.3. Attribution du pouvoir d'imposition	235
15.3.1. La règle : l'État de la source – Article 19, paragraphe 1 ^{er}	235

15.3.2. Les exceptions – Article 19, paragraphe 1 ^{er} , alinéa 2, et 19, paragraphe 2	235
15.3.2.1. Clause de nationalité – Article 19, paragraphe 1 ^{er} , alinéa 2.....	235
15.3.2.2. Activité commerciale ou industrielle – Article 19, paragraphe 2 ...	236
16. Professeurs et étudiants	237
16.1. Commentaires généraux.....	239
16.1.1. Synthèse de l'article 20.....	239
16.1.2. Historique.....	240
16.1.3. Comparaison avec le Modèle OCDE	240
16.2. Champ d'application et définitions	241
16.2.1. Professeurs et chercheurs	241
16.2.2. Étudiants	242
16.3. Règle d'attribution.....	243
16.3.1. Professeurs et chercheurs	243
16.3.2. Étudiants	243
17. Disposition résiduaire	245
18. Impôt sur la fortune	249
18.1. Les dispositions commentées.....	251
18.2. Principes généraux O.C.D.E. applicables aux dispositions commentées.....	252
18.2.1. L'article 22 vise les impôts sur la fortune	252
18.2.2. La fortune constituée par des biens immobiliers (§ 1).....	252
18.2.3. Les biens mobiliers faisant partie de l'actif d'un établissement stable et les biens mobiliers constitutifs d'une base fixe servant à l'exercice d'une profession libérale (§ 2)	253
18.2.3.1. L'article 22, paragraphe 2, en tant que tel	253
18.2.3.2. La notion d'« établissement stable »	253
18.2.3.2.1. L' « approche autorisée » de l'OCDE	253
18.2.3.2.2. L'approche de l'« activité commerciale pertinente »	256
18.2.3.3. Le paragraphe 3 s'applique par priorité au paragraphe 2.....	256
18.2.4. Les navires et les aéronefs exploités en trafic international et les bateaux servant à la navigation intérieure, ainsi que les biens mobiliers affectés à leur exploitation (§ 3)	256
18.2.5. Les autres éléments de la fortune (§ 4)	257
18.2.6. Attribution des biens / des dettes	258
18.3. Droit belge.....	258
18.3.1. Absence de définition légale	258

18.3.2. Taxe d'abonnement sur les OPC et taxe sur les comptes-titres	259
18.3.2.1. Situation initiale.....	259
18.3.2.2. Cour de cassation, arrêt du 25 mars 2022 (chambre francophone)	260
18.3.2.3. Cour de cassation, arrêt du 21 avril 2022 (chambre néerlandophone)	261
18.4. Droit luxembourgeois	263
18.5. La question spéciale de la participation substantielle au regard du droit luxembourgeois, des conventions internationales conclues par le Luxembourg, et de la C.P.D.I. belgo-luxembourgeoise	264
18.5.1. De manière générale	264
18.5.2. En ce qui concerne la C.P.D.I. belgo-luxembourgeoise	264
19. Les méthodes préventives de la double imposition	267
19.1. Observations générales	274
19.2. Méthode de l'exemption (1°, §§ 1 et 2).....	274
19.3. Méthode de l'imputation (2°, §§ 1 et 2)	275
19.4. Les dividendes et produits de liquidation afférents à une participation détenue par une société (3°, §§ 1 et 2)	277
19.5. Les conflits de qualification.....	278
19.6. Régime applicable aux pertes	280
19.7. Les entités transparentes	281
20. Non-discrimination	285
Observations générales.....	289
20.1. Non-discrimination sur base de la nationalité (§§ 1 et 2)	290
20.1.1. Champ d'application	290
20.1.1.1. Le terme « national ».....	290
20.1.1.2. L'expression « se trouvant dans la même situation ».....	290
20.1.1.3. Les termes « ne sont soumis à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde ».....	291
20.1.1.4. Le cas particulier des sociétés.....	291
20.1.2. Cas spécifique du refus de QFIE belge sur dividendes	292
20.2. Non-discrimination des apatrides (§ 3)	293
20.3. Octroi aux personnes physiques des déductions personnelles, abattements et réductions d'impôts en raison de leur situation personnelle ou familiale (§§ 4a et 4b)	294
20.4. Non-discrimination des établissements stables (§ 5a)	294

20.5. Non-discrimination des exploitations agricoles et forestières (§ 5b).....	296
20.6. Non-discrimination des entreprises contrôlées par des actionnaires/ associés étrangers (§ 6).....	296
20.6.1. La portée de ce paragraphe ne s'étend pas aux relations avec des entreprises associées	297
20.6.2. Ce paragraphe ne vise pas à garantir que les distributions aux actionnaires résidents et non résidents soient soumises au même régime	298
20.6.3. Ce paragraphe ne s'applique pas aux relations débiteur-créancier	299
20.7. Non-discrimination concernant la déduction d'intérêts, de redevance et autres dépenses.....	300
21. Procédure amiable	301
21.1. Commentaires généraux.....	316
21.1.1. Historique.....	317
21.1.2. Comparaison avec le Modèle OCDE	317
21.2. Révision des cas individuels.....	319
21.2.1. Généralités	319
21.2.2. Objet de la révision	320
21.2.3. Conditions de forme	320
21.2.4. Délai.....	320
21.2.5. Autorité compétente	320
21.2.6. Traitement des requêtes	321
21.3. Difficultés ou doutes	322
21.4. Contacts entre Administrations fiscales	322
21.5. L'instrument Multilatéral.....	322
21.6. Arbitrage	324
22. Échange de renseignements.....	333
22.1. Commentaires généraux.....	337
22.1.1. Structure de l'article 26.....	337
22.1.2. Historique.....	337
22.1.3. Comparaison avec le Modèle OCDE	338
22.2. Principe et champ d'application – Article 26, paragraphe 1 ^{er}	338
22.3. Confidentialité et finalités – Article 26, paragraphe 2	340
22.4. Limitations à l'échange de renseignements – Article 26, paragraphe 3....	341

22.5. Renseignements non nécessaires aux fins fiscales de l'État requis – Article 26, paragraphe 4.....	343
22.6. Articulation avec le secret bancaire.....	344
23. Dispositions diverses	345
23.1. Article 27 – Divers	350
23.1.1. Les dispositions commentées	350
23.1.2. Principes généraux O.C.D.E. et de la Convention belgo-luxembourgeoise	351
23.1.2.1. Privilèges fiscaux et « safe harbor » international (§ 1).....	351
23.1.2.2. Résidence fiscale dans l'État de nationalité pour les diplomates et consulaires (§ 2).....	352
23.1.2.3. Exclusions (§ 3)	352
23.1.2.4. Collaboration entre États contractants (§§ 4-5)	352
23.2. Articles 28 et 29 – Entrée en vigueur, cessation d'effets de conventions antérieures, et dénonciation.....	353
23.2.1. Entrée en vigueur et cessation d'effets de conventions antérieures	353
23.2.2. Dénonciation	354
24. Annexes	357
Bibliographie	423