

La prévention de la double imposition des revenus dans les conventions bilatérales : enjeux, modalités et limites

Edoardo TRAVERSA

Professeur à l'UCL, avocat

Barbara VINTRAS

Doctorante, chercheur FSR/BNB

1. La prévention de la double imposition, objectif des conventions fiscales

1.1. Les sources de la double imposition internationale

La double imposition internationale trouve sa source dans l'exercice simultané par plusieurs États de leur souveraineté fiscale¹. La souveraineté en matière fiscale signifie que chaque État peut lever des impôts, de manière indépendante, et en fixer librement les éléments constitutifs. Cette souveraineté fiscale est cependant limitée à son seul territoire².

¹ La souveraineté peut être définie comme la puissance absolue et perpétuelle d'un État à régler ses affaires intérieures dans la poursuite de ses intérêts propres, indépendamment de l'autorité d'un autre État et dans les limites fixées par le droit international (Voir sur ce point A. ALEN, *Algemene beginselen en grondslagen van Belgisch publiekrecht* I, Story-Scientia, Bruxelles, 1988, p.31).

² Concernant la problématique de la territorialité de l'imposition, voir notamment L. HINNEKENS, « De territorialiteit van de inkomstenbelasting op nieuwe wegen en grondslagen » in G. Joseph e.a. (ed.), *Het Belgisch international belastingrecht in ontwikkeling. Nieuwe wegen voor het Belgisch international belastingrecht*, Kluwer Rechtwetenschappelijke Belgische, Deurne, 1993, pp. 1-136.

En outre, il doit exister un lien objectif et effectif entre le contribuable et le territoire de l'État taxateur³.

En matière d'impôt sur le revenu, le législateur fiscal national s'appuie sur un facteur de rattachement personnel pour asseoir sa prétention fiscale au regard de l'ensemble du revenu mondial du contribuable (principe de taxation mondiale) : pour les individus, il s'agira dans la plupart des cas du domicile, de la résidence ou de la nationalité, tandis que pour les personnes morales, le lieu d'incorporation ou celui du siège de direction effective.

Si les liens entre l'État et le contribuable sont plus distants, un critère de rattachement objectif sera choisi, tel que le lieu de l'opération, de l'activité ou encore du bien soumis à imposition. En matière d'impôt sur le revenu, lorsque le lien entre le contribuable et l'État est établi de cette manière, seul le revenu produit ou recueilli dans cet État sera taxable (principe de territorialité)⁴.

Dans la pratique internationale, il n'existe pas de réelle limite à la souveraineté fiscale des États, chacun d'eux étant précisément souverainement libre de définir les critères de rattachement qui leur conviennent. En ce qui concerne les critères de rattachement personnels, il n'est pas rare qu'un contribuable puisse entretenir simultanément un lien étroit avec plusieurs États. Ainsi, par exemple, en ce qui concerne l'impôt sur les revenus, si un contribuable vit en Belgique et a le centre de ses intérêts économiques en France, il sera sujet à une taxation mondiale dans ces deux États.

Plus fréquemment, la double imposition des revenus ne touche qu'une fraction des revenus des contribuables. Ainsi, un contribuable taxé sur son revenu mondial dans un État peut percevoir des revenus qui sont liés à un autre État en vertu du principe de territorialité. Il s'agira par exemple de la double taxation de dividendes versés par une société non résidente, perçus par un résident personne physique belge.

3 M. LANG, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, Linde Verlag, Vienne, 2010, p.23. La question de l'effectivité et de la portée de cette obligation pour les États de n'imposer que les ressources qui présentent un facteur de rattachement avec leur territoire est toutefois controversée. Certains auteurs estiment en effet qu'il ne s'agit que d'une limite juridique formelle, liée à l'application territoriale du pouvoir de contrainte, et non matérielle, portant sur la nature des critères de rattachement territoriaux pouvant être utilisés pour soumettre une ressource à imposition.

4 Voir notamment M. LANG, *Source Versus Residence: Problems Arising From The Allocation Of Taxing Rights In Tax Treaty Law And Possible Alternatives*, Kluwer Law International, Londres, 2008.

La coexistence de principes de taxation territoriale et de taxation mondiale ne constitue pas la seule cause de double imposition. En effet, celle-ci peut avoir d'autres causes, comme un conflit de qualification. Ce type de conflit peut trouver son origine dans une interprétation différente et contradictoire de la notion de « source du revenu », sur une qualification différente d'un même revenu⁵ ou encore dans le recours à différentes méthodes de calcul de détermination de la base imposable, notamment dans le cas d'un établissement stable.

1.2. Les objectifs assignés aux Conventions préventives de la double imposition

C'est dans ce contexte qu'interviennent les conventions préventives de la double imposition. Toutefois, ces dernières poursuivent différents objectifs, qu'il convient de distinguer.

1.2.1. La limitation ou suppression de la double imposition juridique

Comme nous venons de l'évoquer, l'accroissement des relations bilatérales entre États crée des phénomènes de double imposition. Pour favoriser la continuité des échanges, les États ont entendu conclure des Conventions visant à limiter voire à éliminer de telles situations. Ces conventions préventives de la double imposition (CPDI) visent généralement la double imposition juridique, à savoir la double taxation résultant de l'imposition simultanée, dans le chef d'une même personne, du même revenu, pour la même période imposable par au moins deux États. L'hypothèse de la double imposition économique, selon laquelle un même revenu est taxé dans le chef de plusieurs personnes (par des sociétés établies dans des États distincts mais appartenant à un même groupe) n'est en principe pas visé par les conventions.

Chaque convention définit des règles répartitrices de compétence afin de déterminer, pour chaque catégorie de revenus ou d'actifs visés, les pouvoirs respectifs d'imposition des États concernés⁶. Selon les cas, un des deux États aura un droit exclusif à taxation sur ces revenus ou au contraire, ce droit devra être partagé avec l'autre État contractant.

⁵ Ainsi, un État pourra qualifier de dividende, un revenu perçu comme un intérêt selon la législation d'un État signataire.

⁶ Articles 6 à 21 du modèle OCDE. Le modèle OCDE est visible sur le site : <http://www.oecd.org/fr/>.

Par la conclusion d'une convention, les États consentent à limiter leur compétence fiscale. Ceci présuppose que soient présentes dans le système juridique de chacun des États des règles établissant des impositions sur des sources transfrontalières de revenu⁷. En effet, il est couramment admis dans la littérature fiscale internationale qu'une convention ne crée pas à elle seule de pouvoir d'imposition⁸. Ainsi, même si la Convention autorise l'État à imposer un revenu, cela ne peut le dispenser de se conformer aux formalités requises par son ordre constitutionnel pour faire naître une dette d'impôt dans le chef des contribuables.

Par ailleurs, contrairement à ce que l'intitulé de certaines conventions laisse à entendre, cet objectif de prévention de la double imposition ne peut être invoqué par le contribuable indépendamment des dispositions particulières de la convention qui le mettent en œuvre. C'est ainsi que deux États peuvent parfaitement convenir de laisser subsister certaines situations de double imposition. De même, on ne peut interpréter une convention – au-delà de son texte – à la lumière d'un tel objectif (refus de l'interprétation téléologique). On peut d'ailleurs remarquer que contrairement au modèle belge, les versions du modèle OCDE postérieures à 1977 ne font plus référence à la prévention de la double imposition dans leur intitulé⁹.

Dès lors qu'il n'existe pas d'interdiction en droit fiscal international de la double imposition¹⁰, il n'existe donc pas de droit corrélatif du contribuable à l'élimination de celle-ci. En ce qui concerne la Belgique, cette position précaire du contribuable – qui permet de mettre en évidence le fait que les conventions restent avant toute chose un accord *entre États* auquel le contribuable reste étranger – est confirmée par différents facteurs, notamment par le rôle limité qui lui est assigné dans la procédure amiable (prévue à l'article 24 du modèle belge) et par la rareté des

7 Voir sur ce point : K. VOGEL, M. LEHNER, *DBA-Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar*, 5^e éd., Munich, Beck, 2008, introduction n° 56, où est établie une comparaison entre l'effet des conventions et la technique du pochoir. Si le champ d'application de la convention, à la manière d'un pochoir, couvre des hypothèses d'application de la législation fiscale nationale des États, il en découle une interdiction ou une restriction du pouvoir d'imposer effectivement les ressources pourtant visées par la législation nationale.. Dans le cas contraire, lorsque la convention ne « masque » pas la législation interne, la compétence d'imposer de l'État subsiste.

8 Voir cependant M. LANG, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, op.cit., p. 32.

9 La raison invoquée dans le commentaire OCDE est le fait que le modèle poursuit d'autres finalités que la prévention de la double imposition (Comm. OCDE, juillet 2010, Introduction, § 16).

10 Voir notamment H. SCHAUMBURG, *Internationales Steuerrecht*, Dr. Otto Schmidt Verlag, 2011, 3^e éd., p. 8.

conventions prévoyant une procédure contraignante d'arbitrage en cas de conflit d'interprétation entre États (à la notable exception de la convention belgo-américaine)¹¹.

Toutefois, les CPDI restent à l'heure actuelle le remède le plus effectif contre la double imposition internationale, vu la faible incidence (voire la suppression) de dispositions internes limitant la double imposition internationale et le refus constant de la Cour de justice de considérer celle-ci comme un obstacle injustifié à la réalisation du marché unique et aux libertés de circulation du TFUE¹².

1.2.2. La non-discrimination¹³

Les conventions préventives de la double imposition ont également comme objectif de garantir une égalité de traitement entre contribuables des États contractants, lorsque ceux-ci se retrouvent soumis au système fiscal de l'autre État.

La plupart des conventions fiscales comportent ainsi une clause de non-discrimination, ayant pour objectif principal d'éliminer les discriminations fiscales fondées sur la nationalité. Ces clauses s'inspirent en grande majorité de l'article 24 § 1 du modèle OCDE (repris à l'article 23 du modèle belge de 2010) en vertu duquel « les nationaux d'un État contractant ne sont soumis dans l'autre État contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celles auxquelles sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet autre État qui se trouvent dans la même situation, notamment au regard de la résidence. La présente disposition s'applique aussi, nonobstant les dispositions de l'article 1, aux personnes qui ne sont pas des résidents d'un État contractant ou des deux États contractants ».

Dès lors que toutes les conventions ne suivent pas (la version la plus récente) du modèle OCDE, le champ d'application de cette clause varie en fonction de la formulation retenue par les États contractants. Dans le cas où une convention reprend intégralement l'article 24, §1 du modèle,

11 Convention du 27 novembre 2006 entre le Gouvernement du Royaume de Belgique et le Gouvernement des États-Unis d'Amérique tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, *M.B.*, 1^{er} janvier 2008, art. 24, §§ 7 et 8. Voir l'article 24, §6 du modèle de convention belge 2010.

12 Voir à ce sujet notamment CJUE, 12 mai 1998, C-336/96, *Gilly* ; 14 novembre 2006, C-513/04, *Kerckhaert Morres*, 12 février 2009, C-67/08, *Block* ; 16 juillet 2009, C-128/07, *Damseaux* et ordonnance du 1 septembre 2012, C-540/11, *Levy-Sabbag*.

13 Voir sur ce point : J. AVERY JONES « The non-discrimination article in Tax Treaties », *European Taxation*, 1991, pp. 310-347.

l'interdiction des discriminations fondées sur la nationalité est indépendante de la résidence fiscale et s'applique par conséquent aux ressortissants non-résidents également.

Les ressortissants d'un État contractant ne doivent pas se voir appliquer un régime fiscal moins favorable que celui réservé aux ressortissants de l'autre État contractant, placé dans une même situation juridique et factuelle « notamment au regard de la résidence »¹⁴. Ainsi, si on se réfère au commentaire OCDE, un ressortissant résident et un ressortissant non-résident ne se trouvent pas dans la même situation, et peuvent donc se voir appliquer des traitements fiscaux distincts.

Par ailleurs, la plupart des conventions contiennent des clauses de non-discrimination plus spécifiques, qui visent des situations particulières. C'est ainsi que le modèle belge consacre l'égalité de traitement en ce qui concerne l'imposition des établissements stables d'entreprises établies dans l'autre État contractant (art. 23, §3), les cotisations à des régimes de retraite versés à des organismes étrangers (à certaines conditions, voir art. 23, §4), la déductibilité des dépenses faites à des résidents de l'autre État contractant (art. 23, §5) ou encore aux entreprises résidentes majoritairement détenues par des actionnaires de l'autre État contractant (art. 23, §6).

L'article 23, §4 constitue une particularité du modèle belge de juin 2010 par rapport au OCDE¹⁵. Par l'insertion de cette disposition, la Belgique entend prévenir les éventuels obstacles à l'expatriation des travailleurs, en raison de leur impossibilité de bénéficier, pour les cotisations qu'ils versent dans leur pays d'origine à un régime de retraite, des avantages fiscaux prévus par le pays d'accueil pour les cotisations versées dans ce pays à un régime de retraite équivalent. En ce sens, cette disposition garantit une égalité de traitement entre travailleurs et est conforme au paragraphe 38 du commentaire O.C.D.E sur l'article 18 du modèle correspondant à la taxation des pensions. Le champ d'application de cette disposition ne se limite pas aux régimes de retraite mis en place dans l'un des États contractants, mais s'applique également à ceux établis dans un État tiers¹⁶.

14 Com. OCDE, art. 24, §§ 3 et 4. Le commentaire du modèle OCDE est visible sur le site : <http://www.oecd.org/fr/>.

15 Voir J. GOMBEER, « le Modèle belge de convention fiscale de juin 2010 », in *Les dialogues de la fiscalité – Anno 2010*, Bruxelles, Larcier, 2010, p. 343.

16 Cette application particulière du principe de non-discrimination s'inspire de la jurisprudence européenne en matière de libertés de circulation, la non-déductibilité des cotisations versées aux seuls organismes de retraite établis dans d'autres États membres ayant été considérée comme contraire au droit européen (voir à ce sujet E. TRAVERSA et B. VINTRAS, « L'impact du droit européen sur le régime fiscal belge de la déductibilité des cotisations aux OFP » in *Les fonds de pension, quatre ans après l'entrée en vigueur de la loi du 27 octobre*

On remarquera que les conventions reprenant la formulation de l'article 24,§6 du modèle OCDE étendent le principe de non-discrimination aux impôts de toute nature ou dénomination, même s'ils ne sont pas visés par la convention¹⁷. Par exception, certains États contractants limitent le champ d'application de la clause aux seuls impôts visés par la convention.

En ce qui concerne la Belgique, la protection offerte aux contribuables en vertu du principe d'égalité et de non-discrimination est généralement bien plus large que ce que prévoient les conventions préventives. En effet, même si ces clauses visent tous les impôts généralement quelconques des deux États contractants, ce principe est repris dans divers autres instruments juridiques.

Ainsi, les États membres de l'Union européenne ne doivent pas perdre de vue l'application de dispositions du TFUE autres que celles issues des conventions fiscales, et notamment les libertés de circulation (personnes, services et capitaux), qui fondent une approche plus exigeante du principe de non-discrimination, susceptible de mettre en cause, la liberté de différencier d'un point de vue fiscal résidents et non résidents¹⁸. En particulier, le droit de l'Union européenne peut déterminer une extension du bénéfice des conventions fiscales bilatérales aux non-résidents des États contractants, sur le fondement du principe de non-discrimination. Dans le cas de conventions fiscales conclues par un État membre avec un État tiers, le principe de traitement national impose l'État membre partie à une telle convention d'accorder aux établissements stables situés sur son territoire de sociétés résidentes d'autres États membres les avantages prévus par la convention aux mêmes conditions que celles qui s'appliquent

2006 : *bilan et perspectives*, Larcier, 2012, pp. 241-265). Par ailleurs, cette clause est compensée dans le modèle belge par le droit que la Belgique se réserve d'imposer les pensions, mêmes versées à des non-résidents, qui ont bénéficié d'avantages fiscaux lors de leur constitution (voir art. 17 du modèle belge de 2010).

17 Les impôts visés par une convention préventive sont normalement repris à l'article équivalent à l'article 2 du modèle, applicable en l'espèce. Pour un exemple d'application de cette disposition à un impôt non visé par la convention, voir P. DRIJKONINGEN, « Le droit d'apport et les dispositions de non-discrimination », *Fiscologue international*, 187, juillet 2009, pp. 5-7, concernant trois arrêts rendus le 27 avril 1994 par le Hoge Raad néerlandais, sur les effets éventuels, pour l'impôt néerlandais sur le capital, de la règle de non-discrimination contenue dans les conventions fiscales conclues avec la Suède et les États-Unis.

18 Voir à ce sujet J. MALHERBE, P. MALHERBE, I. RICHELLE et E. TRAVERSA, *Direct Taxation in the Case-Law of the European Court of Justice*, Bruxelles, Larcier, 2008, p. 330 ; D. GARABEDIAN et E. TRAVERSA, « Bases minimales d'imposition pour les non-résidents et interdiction des discriminations et entraves dans la jouissance des libertés de circulation garanties par l'ordre juridique de l'Union européenne », note sous C.J.C.E., 22 mars 2007, C-383/05, *Talotta c. Belgique*, et C.J. Benelux, 19 mars 2007, aff. A 2006/2, *Metabouw/État belge*. R.C.J.B., 2011, pp. 291-328.

aux sociétés résidentes¹⁹. De cette manière, il est possible de dire que le principe de non-discrimination peut avoir pour effet de garantir l'application de mécanismes de prévention de la double imposition au-delà de ce qu'une stricte interprétation du texte des conventions pourrait laisser à entendre.

1.2.3. La coopération administrative et la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales

L'article 26 du modèle OCDE définit la coopération en matière de détermination de l'assiette fiscale, entre autorités compétentes des États contractants. Dans ce cadre, cet article prévoit l'échange de renseignements vraisemblablement pertinents ou nécessaires dans tous les domaines de la fiscalité en vue de la gestion et de l'application de la loi fiscale nationale, sans condition d'intérêt national, ni possibilité pour les États d'invoquer le secret bancaire à des fins fiscales. Des garanties sont toutefois prévues pour préserver la confidentialité des renseignements échangés.

Le champ d'application, défini à l'article 26, §1 est très large dans la mesure où il n'est pas limité aux seuls résidents des États contractants²⁰ ni subordonné à une condition de nationalité. Il vise également « les impôts de toute nature », y compris ceux qui ne sont pas visés par convention préventive applicable en l'espèce²¹.

On recense deux types de dispositions : les « grandes » clauses et les « petites » clauses d'échange d'information.

Selon les « grandes » clauses, qui suivent le modèle de l'article 26 du modèle OCDE, les autorités fiscales compétentes de chacun des États contractants se doivent d'échanger des renseignements, manifestement utiles, portant à la fois sur l'application des dispositions de la convention fiscale et celle de la législation fiscale interne des États contractants, étant entendu que l'imposition prévue ne doit pas être contraire à la convention. La mise en œuvre de ce type de clause modifie le champ d'application personnel de la convention fiscale, dans la mesure où la résidence dans un État contractant n'est pas une condition de l'application de cette clause par un État contractant²².

¹⁹ CJCE, 21 sept. 1999, C-307/97, Saint-Gobain.

²⁰ Article 1 du modèle OCDE.

²¹ Article 2 du modèle OCDE.

²² Voir article 26, § 1 du modèle OCDE qui stipule que l'échange d'information n'est pas limitée par l'article 1 du modèle.

Cependant, beaucoup de conventions en vigueur contiennent une « petite » clause d'échange d'information, selon laquelle seuls les renseignements nécessaires à l'application de la convention se doivent d'être échangés entre les administrations fiscales compétentes, à l'exclusion donc des informations qui se réfèrent uniquement à la compétence fiscale interne²³.

Quelque soit le type de clause retenu par les États contractants, l'échange s'opère selon trois modalités principales²⁴. Il peut ainsi avoir lieu, de la manière la plus traditionnelle, sur demande. Dans ce cas, une administration va requérir, auprès de l'administration de l'autre État, des informations spécifiques relatives à la situation d'un contribuable. La première administration devra toutefois au préalable utiliser les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne. L'échange peut aussi intervenir automatiquement, pour certaines catégories de revenus, comme par exemple les intérêts, généralement sur base de formulaires d'application des dispositions conventionnelles, élaborés conformément à des arrangements administratifs spécifiques entre autorités compétentes²⁵ ; ou encore spontanément.

Il convient enfin de mentionner les limites posées à l'échange de renseignement dans le cadre de l'assistance administrative en matière d'assiette. La première limite découle du principe de réciprocité, article 26, §3 a) et b) du modèle OCDE. Ainsi, une administration fiscale d'un État ne peut être tenue d'aller au-delà des limites prescrites par sa propre législation ou par sa pratique administrative lorsqu'elle communique des renseignements à l'autre État contractant. Ce principe s'applique en outre aux mesures non autorisées par la législation ou la pratique administrative de l'État requérant. Enfin, une administration n'est pas tenue de communiquer des renseignements qui sortiraient du cadre de la législation ou de la pratique administrative normale de l'État requérant. Ce principe réduit dès lors significativement la portée de l'échange de renseignement qui ne sera assuré que sur la base la plus restrictive des deux législations internes en présence²⁶. Une autre limite qui peut être évoquée ici est celle de l'article 26, § 3, c). Ainsi, un État contractant n'a pas l'obligation de fournir des renseignements « qui révéleraient un secret commercial industriel,

23 K. VOGEL, M. LEHNER, *DBA-Doppelbesteuerungs-abkommen Kommentar*, op. cit., Art. 26/42.

24 B. CASTAGNÈDE, *Précis de fiscalité internationale*, Presses Universitaires de France, Paris, 2010, p. 393.

25 Com. O.C.D.E., Art. 26.

26 Voir cependant Com. O.C.D.E., Art. 26/15 qui préconise d'interpréter le principe de réciprocité de « manière large et pragmatique »

professionnel ou un procédé commercial ou des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public²⁷ ».

Loin d'être un objectif totalement distinct de celui de la prévention de la double imposition, la coopération administrative doit plutôt être vue comme le complément indissociable de celui-ci. En effet, la coopération administrative – lorsqu'elle est effective et efficace – permet aux États de donner plein effet aux dispositions des conventions atténuant la double imposition, dès lors qu'elle leur permet de vérifier les conditions d'application de celles-ci (par exemple, vérifier la présence d'un établissement stable dans l'État de la source, ou l'existence d'un revenu effectivement imposé). Toutefois, il convient de ne pas interpréter l'objectif de lutte contre la fraude (et l'évasion) fiscale sous-tendant la coopération administrative dans les conventions préventives de manière trop absolue, au-delà du texte, comme visant à éviter systématiquement toutes les situations de double non-imposition²⁸.

En conclusion de cette première partie, on constate que la prévention de la double imposition n'est qu'un objectif parmi d'autres des conventions fiscales internationales, à côté de la non-discrimination et la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale via la coopération administrative, même s'il est possible d'établir des liens entre ces objectifs. Cette constatation est importante, dans la mesure où elle aura une influence certaine sur la manière d'interpréter dans les conventions préventives les dispositions réglant les mécanismes de la double imposition.

2. Les mécanismes de prévention de la double imposition : comparaison et mise en œuvre

2.1. Contexte général : l'exemption et le crédit (ou l'imputation) dans les modèles belge et OCDE

Dans l'hypothèse où l'application des règles d'attribution du pouvoir d'imposition, telles que prévues par une convention fiscale, permet aux deux États contractants d'imposer un même revenu, il est indispensable

²⁷ Pour une analyse détaillée de cette limite, voir B. CASTAGNÈDE, *op. cit.*, pp. 395 et 396.

²⁸ Dans certaines conventions conclues par la Belgique (notamment avec Arménie, Ghana, Grèce, Lituanie, Lettonie, Estonie, ou États-Unis), l'objectif de prévention de la double non-imposition est davantage mis en exergue. Voir aussi le Commentaire commun de la Convention entre la Belgique et les Pays-Bas, article 21 (annexe à la Circulaire n° AAF/2002-0097 (AAF 5/2003) du 14 mars 2003, *Bull.* n° 836, p. 878-1050).

de prévoir une disposition permettant d'éliminer concrètement la double imposition.

L'article 23 du Modèle OCDE permet de traiter de la prévention de la double imposition dans l'État de résidence. La prévention de la double imposition dans l'État de la source résulte quant à elle des normes de partage du pouvoir d'imposition des articles 6 à 22. En vertu de ces dispositions, certains revenus sont exonérés dans l'État de la source et ne peuvent donc être imposés que dans l'État de résidence ; certains revenus ne peuvent être taxés que de manière limitée par l'État de la source (les dividendes ou les intérêts par exemple) ; enfin, certains revenus sont exonérés dans l'État de résidence pour être taxés uniquement dans l'État de la source (les rémunérations des fonctionnaires sont ainsi taxées par l'État payeur).

L'article 23 n'a d'utilité que lorsque les deux États de la résidence et de la source gardent un pouvoir d'imposition sur l'élément de revenu considéré. Tel n'est pas le cas lorsque les articles relatifs à la répartition du pouvoir d'imposition (articles 6 à 22) stipulent une compétence exclusive d'un État (« *shall be taxable only* »).

Ainsi, la Belgique, en tant qu'État de résidence se doit de limiter voire supprimer la double imposition lorsque, par application de la convention fiscale applicable entre les deux États, le pouvoir d'imposition revient à l'État de la source. À cette fin, l'article 23 du modèle belge prévoit le recours, selon le type de revenus, à la méthode de l'exemption²⁹ avec réserve de progressivité ou à la méthode du crédit. Le modèle belge se base sur l'article 23 du modèle OCDE³⁰.

Conceptuellement, la méthode de l'exemption vise à conforter la souveraineté fiscale de l'État de la source (et les choix de politique fiscale que ce dernier aurait effectué), tandis que la méthode de crédit d'impôt ne viserait qu'à éviter une sur-imposition des activités transfrontalières depuis l'État de résidence.

La méthode d'exemption favorise la neutralité à l'importation du capital (« capital import neutrality ») : le revenu subit la charge fiscale dans l'État où il est généré et imposé. Le revenu investi à l'étranger est donc soumis à la charge fiscale étrangère et est en concurrence avec les autres capitaux investis dans ledit pays. Au contraire, la méthode d'imputation favorise la neutralité à l'exportation du capital puisque tous les revenus,

²⁹ Cette méthode ne s'applique pas aux revenus mobiliers tels que les dividendes, les intérêts ou les redevances.

³⁰ K. VOGEL, M. LEHNER, *DBA-Doppelbesteuerungs-abkommen Kommentar*, op. cit., p. 516, art. 23/120 et suivants.

quelque soit leur origine, sont soumis à la même charge fiscale dans l'État de résidence. Le plus souvent, l'État de résidence qui applique la méthode d'imputation limite le crédit d'impôt au montant d'impôt national afférent au revenu étranger. Si le taux d'imposition est plus élevé dans l'État de la source, le crédit d'impôt imputable est limité dans l'État de résidence et la charge fiscale totale supportée par le résident est supérieure lorsqu'il investit à l'étranger. Cette limitation n'existe pas en ce qui concerne la méthode de l'exemption. Par conséquent, un taux d'imposition moindre dans l'État de la source ne bénéficie finalement pas au résident d'un État qui applique le crédit d'impôt (sauf clause de « tax sparing »³¹), alors qu'il profitera au résident d'un État qui applique l'exemption.

2.2. Modalités et avantages des systèmes

Les deux méthodes ne sont pas exclusives l'une de l'autre. Ainsi, dans le modèle OCDE, si la méthode d'exemption est choisie, l'imputation est néanmoins appliquée en matière de dividendes et intérêts (le modèle de l'ONU la prévoit en outre pour les redevances de licences). Il est, par ailleurs, possible pour les États d'appliquer de manière générale la méthode du crédit (ou de l'imputation).

Chacune de ces méthodes présente des avantages et des inconvénients spécifiques.

Ainsi, en ce qui concerne le crédit d'impôt, on peut relever qu'il permet une déduction immédiate – éventuellement limitée – des pertes étrangères de l'établissement stable étranger dans l'État de résidence ; du point de vue de l'État de résidence, il limite l'incitation à transférer du patrimoine ou des revenus vers des États à fiscalité peu élevée.

Ce système présente aussi des désavantages. Ainsi, dans certains cas, il laisse partiellement subsister la double imposition. Dès lors que le crédit est habituellement limité au montant de l'impôt dû dans l'État de résidence sur la même catégorie de revenus domestiques, le contribuable paie systématiquement l'impôt le plus élevé entre celui de l'État de la source et l'État de la résidence. Ce système, s'il place l'ensemble des résidents d'un État sur le même pied – dans l'État de résidence – quelle que soit l'origine

31 Pour un exemple, voir la convention du 31 mai 2006 conclue par la Belgique avec le Maroc (*M.B.*, 6 mai 2009), article 23, qui prévoit que « (...), la Belgique exempte également les bénéfices des entreprises qui sont imposables au Maroc conformément aux dispositions de la Convention mais que la législation fiscale marocaine actuelle relative aux incitations fiscales exonère pendant 5 ans consécutifs à compter de l'exercice au cours duquel la première opération donnant lieu à l'exonération a été réalisée. (...) ».

de leurs revenus, désavantage donc les entreprises et investisseurs de l'État de résidence dans la concurrence internationale. Dès lors, certains excédents de crédit pour impôt étranger ne pourraient pas être effectivement utilisés dans l'État de la résidence (ce qui induit une limitation à l'imputation des pertes).

De plus, il réduit ou élimine l'intérêt d'investir dans des pays ayant un niveau de taxation moins élevé que l'État de résidence.

Enfin, le crédit d'impôt, lorsqu'il est prévu dans des conventions préventives de double imposition, nécessite généralement d'être complété par des règles internes relatives à ses modalités d'application ; ces règles peuvent être complexes, ce qui entraîne des coûts de mise en œuvre³².

L'exemption présente également des caractéristiques spécifiques, des avantages et des inconvénients propres. L'exemption permet l'élimination de la double imposition frappant les revenus positifs. Cependant, elle peut conduire à des situations de non-imposition, lorsque l'État de résidence exempté et que l'État de la source, à qui est attribué un pouvoir d'imposition, ne taxe pas ; le cas échéant, une clause d'imposition effective (« subject to tax ») peut être convenue.

L'exemption permet encore à l'État de la source d'accorder un traitement fiscal favorable aux investissements étrangers, dès lors que ces avantages ne sont pas compensés par un impôt supplémentaire dans l'État de résidence de ceux-ci. Enfin, ce système est simple d'application et les règles internes d'application sont nettement moins complexes, quand elles existent.

On rappellera encore que chaque État applique des règles propres pour la détermination de l'impôt. Cette règle appliquée en matière d'exemption implique que le montant à exempter dans l'État de résidence est normalement re-déterminé suivant les règles de cet État ; autrement dit, le montant exempté dans l'État de résidence ne correspond quasiment jamais exactement au montant taxé dans l'État de la source. Dans le système d'imputation, on prendra en considération l'impôt étranger qui sera imputé sur l'impôt du for ; cependant, l'imputation est généralement limitée au montant de l'impôt de l'État de résidence proportionnellement afférent au revenu étranger globalisé : ce revenu – et cette imposition – sont également déterminés suivant les règles de l'État de résidence.

³² Pour une critique du système du crédit tel que pratiqué aux États-Unis, voir D. SHAVIRO, « The Case Against Foreign Tax Credits », NYU School of Law, Public Law Research Paper No. 10-12, NYU Law and Economics Research Paper No. 10-09, 2010, disponible sur www.ssrn.org.

Au rang des inconvénients de l'exemption, on relève qu'elle peut inciter à déplacer des revenus ou des éléments du patrimoine dans des États ayant une fiscalité peu élevée, de créer des situations de double non-imposition³³, phénomène beaucoup moins fréquent dans les systèmes d'imputation³⁴. En pratique, on constate que l'exemption est une méthode qui est de plus en plus utilisée de par le monde³⁵.

Quelle que soit la méthode employée, il arrive que dans certains cas la double imposition subsiste. En effet, elle peut être causée par un conflit de qualification ou d'interprétation entre les deux États. Ce conflit peut être causé soit par l'application de règles différentes de la convention liée à l'ambiguïté des termes utilisés par celle-ci, soit par une différence dans le droit interne des États parties (lorsque la convention renvoie à celui-ci – voir article 3, §2 du Modèle OCDE), soit encore par une interprétation différente donnée au même article de la Convention³⁶.

2.3. Les conditions d'application de l'exemption dans les conventions signées par la Belgique : les notions de revenu imposable, revenu imposé et revenu effectivement imposé

Dans les conventions préventives de la double imposition conclues par la Belgique, l'exemption s'applique de manière conditionnelle. La terminologie utilisée varie selon les conventions : selon le cas, le revenu ne pourra bénéficier de l'exemption que s'il est imposable, imposé ou effectivement imposé dans l'État de la source. Selon le terme utilisé, la preuve à apporter par le contribuable pour satisfaire à la condition de taxation dans le cadre de la disposition relative à la prévention de la double imposition, présente à l'article 22 du Modèle belge (l'équivalent de l'article 23 du Modèle OCDE) sera plus ou moins difficile à établir. En 2010,

33 Néanmoins, les deux États concernés peuvent avoir pour objectif de créer cette situation ; dans ce cas, il s'agit d'un avantage que permet l'exemption.

34 M. LANG, « Double non Taxation : General Report », *Cahiers de droit fiscal international*, vol. 89a, 2004, p. 83.

35 M. J. GRAETZ, *Foundations of International Income Taxation*, Thomson West, Foundations Press, New York, 2003 ; H. GRUBERT, « Enacting Dividend Exemption and Tax Revenue », 54 *Nat'l Tax J.* 811, 2001, pp. 816-817

36 I. MAULER SANTIAGO, *Direito tributario internacional, Métodos de Solução dos Conflitos*, São Paulo, Quartier latin, 2006.

l'administration belge a publié une circulaire détaillée précisant la portée à donner à ces termes³⁷.

2.3.1. Revenu imposable dans l'État de la source

Premièrement, le revenu étranger peut être exempté s'il est imposable dans l'État de la source. Cette terminologie est reprise dans la plupart des conventions préventives de la double imposition conclues par la Belgique et est conforme à celle de l'article 23 du modèle OCDE. Selon ces dispositions, l'exemption doit être octroyée lorsque, conformément aux règles distributives de la convention, le revenu est « imposable » (ou « peut être imposé ») dans l'État cocontractant. La Circulaire 4/2010 rappelle que la Belgique doit exempter le revenu dans ce cas, même si l'État de la source n'exerce pas le pouvoir d'imposition attribué par la CPDI et ce, quelque soit la raison pour laquelle cet État n'exerce pas ce droit. Pour l'application de ces conventions, le régime fiscal de l'État de la source n'est donc d'aucune importance. Cette interprétation de la notion de « revenu imposable » est conforme à la jurisprudence de la Cour de Cassation, au commentaire OCDE et aux commentaires administratifs antérieurs³⁸.

Il faut néanmoins tenir compte du fait que l'application de cette disposition peut donner lieu à des conflits de qualification entre les deux États contractants³⁹. Ces conflits sont de deux ordres.

Il peut s'agir d'un conflit basé sur une interprétation différente de la convention préventive de la double imposition. Ce type de conflit surgit lorsque l'État de la source s'attribue le pouvoir d'imposition en raison de l'interprétation d'une disposition conventionnelle qui diffère de l'interprétation belge de cette disposition. Dans ce cas, la Belgique n'exemptera pas le revenu concerné⁴⁰. Dans une telle hypothèse, il peut donc y avoir une double imposition potentielle et un recours à la procédure amiable, voir à un éventuel arbitrage si la convention applicable le permet⁴¹. En outre, il y aura double non imposition potentielle lorsque ni la Belgique, ni l'État de la source n'estiment avoir le pouvoir d'imposition en raison

³⁷ Circulaire n° 4/2010 du 6 avril 2010, addendum à la circulaire AFER n° Ci. R9.Div/577.956 du 11 mai 2006, disponible sur fisconet.be.

³⁸ Voir notamment Cass. 26 avril 2001, Pas. 2001, 731 ; Com. Belge Conv. 23/03 et 23/112 ; Com. OCDE, art. 23/34.

³⁹ Voir E. BURGSTALLER, K. HASLINGER (ed.), *Conflicts of Qualification in Tax Treaty Law*, Linde, 2007, en particulier, pp. 314 et suivantes.

⁴⁰ Conformément à Com. OCDE, Art 23/32.

⁴¹ Voir article 24 du modèle belge 2010.

d'une interprétation différente de la convention. Si la Belgique estime que l'État de la source a le pouvoir d'imposition, elle considérera le revenu « imposable » dans l'État de la source « conformément aux dispositions de la conventions » telles que la Belgique les interprète.

Par ailleurs, il peut s'agir d'un conflit basé sur une divergence entre droits internes. Dans le cas où la Belgique et l'État de la source qualifient un même revenu de manière différente, chaque État, selon sa propre qualification, peut estimer avoir le pouvoir d'imposition sur la base de la disposition conventionnelle applicable en fonction de cette qualification⁴². On rappellera, en effet, que le Modèle belge (suivant sur ce point le Modèle OCDE) prévoit un renvoi au droit interne pour déterminer la portée des termes non définis par la Convention elle-même, « sauf si le contexte exige une interprétation différente » (article 3, §2 du Modèle OCDE et du Modèle belge).

Selon l'administration belge, dans le cadre de ce second type de conflits de qualification, « la Belgique, État de résidence, sera amenée à entériner la qualification de l'État de la source pour appliquer l'article 23 (ou 22 dans le Modèle belge) et déterminer si un élément de revenu est "imposable" conformément à la Convention dans l'État de la source et pallier, ainsi, une double imposition ou une absence d'imposition suivant le cas »⁴³.

Ce renvoi à l'interprétation du droit interne de l'État de la source du revenu ne semble pas toujours trouver écho dans la jurisprudence. Dans un arrêt du 11 décembre 2008, la Cour de cassation eut à trancher la question de la qualification d'une indemnité de non-concurrence suite à la cessation de contrat de travail en France versée à un résident belge⁴⁴.

L'Administration belge considérait qu'il résultait de la lettre et de l'esprit de l'article 11§1 de la convention préventive belgo-française (certes antérieure aux commentaires OCDE sur les conflits de qualification), que cette disposition visait les rémunérations qui proviennent de « l'exercice » même d'une activité professionnelle « sur le territoire d'un État contractant au moment où elles sont proméritées ». Cela n'est donc pas le cas d'une indemnité de non-concurrence qui rémunère au contraire « une absence d'activité », dans un État contractant « sur le territoire duquel s'exerce l'activité professionnelle source de ladite indemnité ne peut être déterminé en raison de la nature propre de cette indemnité ». L'administration belge en déduisait que l'article résiduaire était d'application et que par

42 Voir *supra*, note 7.

43 Voir Circulaire du 6 avril 2010, précitée, ainsi que les paragraphes 32.1 à 32.7 du Commentaire OCDE, articles 23 A et B.

44 Cass., 11 décembre 2008, F.07.0114.F, disponible sur www.cass.be.

conséquent, l'application devait avoir lieu dans l'État de résidence à savoir la Belgique.

La Cour de cassation rejette toutefois le pourvoi formé par l'Administration belge contre l'arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles, où celle-ci avait considéré que cette indemnité de source française, reçue par un résident belge par application d'une clause de non-concurrence figurant *dans* son contrat de travail avec son ancien employeur français, s'apparentait à une « rémunération analogue » au sens de l'article 11, §1 de la Convention⁴⁵. Selon la Cour d'appel, suivi par la Cour de cassation, étant donné que la notion de « rémunération analogue » n'est pas définie spécifiquement au sein de la Convention, il résultait de l'article 22 de la Convention (similaire à l'article 3, §2 du Modèle OCDE), qu'il convient de s'en référer au droit interne *belge* où ce type d'indemnités relèvent de la notion de rémunération. La Cour d'appel décida ensuite que l'indemnité était imposable en France, c'est-à-dire dans l'ancien État d'occupation⁴⁶.

Au-delà des particularités du cas et de la convention en cause, il est interpellant de remarquer qu'aucune référence n'est faite à la qualification fiscale donnée à ce revenu dans l'État de la source, c'est-à-dire en France. Or, il eût certainement été utile à la résolution du litige de savoir comment en droit français, un tel revenu était qualifié, et si cette interprétation correspondait à celle de la Cour de cassation belge.

2.3.2. Revenu imposé dans l'État de la source

Si dans la plupart des cas, il suffit que le revenu étranger soit imposable dans l'État de la source pour bénéficier de l'exemption en Belgique, il arrive plus rarement que la Belgique subordonne l'exemption à la preuve que le revenu ait été « imposé ». C'est par exemple le cas de la convention conclue avec le Maroc ou dans le protocole à la convention conclue avec le Royaume-Uni (pas encore entré en vigueur)⁴⁷.

La difficulté rencontrée en pratique dans l'interprétation de la notion de revenu imposé se reflète dans le principe, basé sur la jurisprudence de

45 Cet article correspond à l'article 15 du modèle OCDE qui règle le pouvoir d'imposition des salaires, traitements et autres rémunérations analogues.

46 Selon, B. Peeters, l'issue serait liée au fait que la clause de non-concurrence était « géographiquement limitée à l'ancien État d'occupation » voir B. PEETERS, « Indemnités de non-concurrence et conventions : le brouillard », *le Fiscologue*, n° 309, 30 septembre 2009, p. 1.

47 Protocole du 24 juin 2009 modifiant la convention entre le Royaume-Uni et la Belgique du 1^{er} juin 1987, non encore entré en vigueur, disponible sur www.fisconet.be, article XV.

la Cour de cassation, selon lequel « exemption vaut impôt »⁴⁸. La controverse sur l'interprétation des termes « taxés » ou « imposés » dans la disposition consacrant l'exemption dans les conventions fiscales remonte à l'arrêt *Sidro* de la Cour de cassation⁴⁹. Cet arrêt concernait l'application d'un taux réduit à l'impôt belge sur les revenus sur une plus-value de cession de participations afférentes à une société canadienne, dans la mesure où conformément au droit canadien en vigueur à l'époque des faits, les plus-values n'étaient pas considérées comme des revenus taxables, pour les résidents comme pour les non-résidents.

La Cour d'appel de Bruxelles,⁵⁰ avait préalablement admis que cette plus-value résultant de la cession était un revenu « réalisé à l'étranger », cependant, elle refusa l'application du taux réduit en estimant que ce revenu n'avait pas été « imposé à l'étranger ». Toujours selon la Cour d'appel, la loi « n'assimile aucunement l'exonération ou l'immunisation à l'étranger à la perception de l'impôt à l'étranger ». La Cour de Cassation casse cependant l'arrêt de la Cour d'appel, en considérant que la condition d'imposition à l'étranger n'est assortie « d'aucune modalité fondée sur la nature, la forme ou le montant de l'imposition à l'étranger dès lors que le revenu est assujéti à un régime fiscal dans le pays d'origine ». Par conséquent, le juge du fond devait rechercher « si l'absence d'imposition ne trouvait pas sa source dans les dispositions légales de ce régime fiscal ».

La distinction fondamentale mise en exergue dans l'arrêt *Sidro* est celle entre l'exemption et le simple fait de la non-imposition⁵¹. Ainsi, l'exemption implique que le revenu soit « soumis à un régime fiscal », même si celui-ci n'aboutit pas à une imposition effective, tandis que la simple non imposition découle elle de l'absence de règles incluant le revenu dans le champ d'application de l'impôt étranger. Cette position, qui peut apparaître comme contre-intuitive, est suivie par la jurisprudence majoritaire⁵².

48 L'existence de ce principe a été défendue pour la première fois par TH. AFSCHRIFT, « Exemption vaut impôt, principe général de droit en matière d'impôt sur les revenus ? », *J.D.F.*, 1980, p. 65.

49 Cass., 15 septembre 1970, *Sidro, Pas.*, 1971, 1, 37.

50 Bruxelles, 28 mai 1969, *Rev. Fisc.*, 1970, p. 81.

51 Pour un exemple de l'absence de taxation qui ne serait pas causée par une disposition fiscale nationale, voir la situation développée au paragraphe 23/32.6 du commentaire OCDE : qui décrit la situation dans laquelle une application divergente par les deux États, l'État de la source conclut qu'il ne peut pas taxer le revenu par application d'une disposition du traité.

52 Trib. Mons, 19 février 2008, non publié, sur l'interprétation du terme « imposé » (« taxed ») de l'article 23 de la convention préventive signée entre la Belgique et l'Ukraine du 20 mai 1996 : voir L. DE BROE, N. BAMMENS, « Interpretation of Subject-to-Tax Clauses in Belgium's Tax Treaties – Critical Analysis of the « Exemption vaut Impôt » Doctrine », *Bulletin for International Taxation*, février 2009, pp. 68-69.

De la même manière, dans le cadre de l'application des règles d'exemption dans les conventions fiscales⁵³, l'administration fiscale belge adhère généralement au principe « exemption vaut impôt »⁵⁴, du moins lorsque le traité requiert que le revenu soit « imposable » ou « imposé » dans l'État de la source. Cette position a d'ailleurs fait l'objet de plusieurs confirmations par l'administration fiscale, notamment dans l'addendum du 6 avril 2010 à la circulaire du 11 mai 2006 sur l'application de l'exemption⁵⁵, dans la convention conclue avec les États-Unis⁵⁶, et en ce qui concerne le service des décisions anticipées, dans un *ruling* interpellant du 17 février 2009 concernant l'application du traité signé par la Belgique avec les Emirats Arabes Unis⁵⁷. Ainsi, à défaut de définition spécifique au sein de la convention, et pour autant que les revenus aient fait l'objet d'une déclaration par le contribuable, l'Administration fiscale, par application de l'article 3, §2 du modèle belge, interprète les termes « imposé » conformément à l'adage « exemption vaut impôt ».

Dans certains cas, toutefois, l'administration adopte une position plus restrictive. C'est par exemple le cas de l'imposition des « autres revenus », non expressément visés par d'autres articles des conventions (art.20, §3 du Modèle belge et article 21 du Modèle OCDE). En effet, lors de la révision de la convention modèle de l'OCDE en 1997, la Belgique a émis une réserve à cet égard concernant l'article 21, qu'elle a maintenu depuis lors : la Belgique se réserve le droit, en tant qu'État de la source, d'imposer les « autres » revenus si l'État de résidence n'exerce pas effectivement son droit d'imposition.

Cette position administrative concernant l'article 21 du Modèle OCDE, qui s'écarte de la doctrine traditionnelle « exemption vaut impôt », est parfois suivie par la jurisprudence des juges du fond. Ainsi, dans un arrêt du 17 janvier 2008, la Cour d'appel de Bruxelles a considéré au sujet

53 Voir Com adm. 23/112.

54 L. DE BROE, N. BAMMENS, « Interpretation of Subject-to-Tax Clauses in Belgium's Tax Treaties – Critical Analysis of the « Exemption vaut Impôt » Doctrine », *op. cit.*, pp. 68-69.

55 Circulaire AFER 21/2006 du 11 mai 2006, www.fisconet.be.

56 En effet, bien que l'article 22 de la Convention entre la Belgique et les États-Unis contienne une clause de « soumission à l'impôt » (*subject-to-tax clause*), celle-ci n'est pas interprétée comme impliquant une taxation effective dans l'État de la source. Voir Convention du 27 novembre 2007, *M.B.*, 9 janvier 2008, p. 453 et Projet de loi d'assentiment, *Doc. Parl.*, Sen, s.o. 2007-2008, n° 3-2344/1, exposé des motifs.

57 Ruling n° 800.465 du 17 février 2009 dans lequel le service belge des décisions anticipées considère des revenus comme « imposés » dans les Emirats arabes unis (et doivent donc être exonérés en Belgique), alors que les Emirats ne percevaient pas l'impôt sur les revenus, qui bien que prévu, n'était pas perçu, faute de réglementation d'exécution ; sur ce point : M. VAN KEIRSBLICK, « Exemption : une éventuelle taxation rétroactive suffit-elle ? », *le Fiscologue*, 311, 30 novembre 2009, p. 6.

de rentes alimentaires payées par un résident belge à un résident du Royaume-Uni que l'absence d'imposition au Royaume-Uni ne permettait pas à la Belgique de taxer les débiteurs de tels revenus, en écartant l'application de l'article 21 de l'ancienne convention belgo-britannique⁵⁸. En vertu de cet article, les « autres revenus » ne sont imposables que dans l'État de résidence du bénéficiaire à la condition qu'ils soient « soumis à l'impôt » (« subject-to-tax ») dans cet État. En l'espèce, les rentes alimentaires étaient soumises à l'impôt britannique, mais n'étaient pas imposées effectivement. Selon la Cour d'appel, le terme « soumis à l'impôt » de l'article 21, doit être interprété comme *objectivement imposable en vertu de la législation étrangère ou soumis à un traitement fiscal normal*. *A contrario*, le « terme imposé » renvoie selon la Cour d'appel à une soumission effective à l'impôt.⁵⁹

En revanche, on peut admettre avec l'administration qu'un revenu n'est pas « imposé », et donc que la doctrine « exemption vaut impôt » ne s'applique pas lorsque le revenu ou le contribuable n'entre pas dans le champ d'application de l'impôt dans l'État de la source, lorsque le contribuable n'a pas déclaré les revenus en question, ou que la non-imposition résulte d'un conflit de qualification entre droits internes ou d'une divergence d'interprétation des termes de la convention⁶⁰. Dans ce dernier cas, il convient néanmoins pour refuser l'exemption de vérifier auparavant quelle règle d'attribution est applicable, soit en se référant à la qualification dans l'État de la source, soit en interprétant la disposition pertinente de la convention (voire en recourant à la procédure amiable ou la procédure d'arbitrage).

58 Bruxelles, 17 janvier 2008, disponible sur www.fisconet.be, concernant la Convention fiscale entre la Belgique et le Royaume-Uni du 29 août 1967, remplacée depuis par la convention du 1^{er} juin 1987. Voir aussi, au sujet de l'ancienne convention avec les États-Unis : Bruxelles, 8 Mars 1988, *F.J.F.*, 88/113, commenté par L. DE BROE, « Buitenlandse belastingheffing als voorwaarde van vrijstelling », *Fiscologue Int.*, 1988, n° 56, p. 5.

59 Selon la Cour d'appel, « Van cruciaal belang is dat in dit artikel de termen "subject to tax", in het Nederlands "aan belasting onderworpen" worden gebruikt, en niet de term "belast". Waar deze laatste term op verdragsniveau impliceert dat de inkomsten ook effectief belast moeten zijn, impliceert de term "aan belasting onderworpen" dat het voldoende is dat de inkomsten op grond van de buitenlandse belastingwetgeving objectief belastbaar zijn of aan een normale aanslagregeling onderworpen zijn, ook als deze inkomsten de facto onbelast blijven (zie : T. JANSEN, "Onderhoudsuitkeringen in een internationale context. Wegwijs doorheen het fiscale kluwen (Deel II)", *A.F.T.*, 2003, 363) Anders uitgedrukt, waar de eerste term wijst op een principiële onderwerping van de inkomsten aan belasting ongeacht of deze inkomsten uiteindelijk aan belasting worden onderworpen of ingevolge bepaalde vrijstellingen uiteindelijk niet aan belasting worden onderworpen, duidt de tweede term op een effectieve onderwerping van de inkomsten aan belasting ».

60 Circulaire du 6 avril 2010, précitée, paragraphes 9-17.

2.3.3. Revenu effectivement imposé dans l'État de la source

Pour limiter la portée du principe « exemption vaut impôt » dans l'application des conventions, il est donc nécessaire de modifier le texte-même de celles-ci. Cette tendance à exiger l'application d'un régime fiscal dans l'État de la source est clairement illustrée par le choix de l'administration de l'inclure dans l'article 22 du Modèle belge de 2010, qui s'écarte sur ce point du Modèle OCDE. Elle se remarque toutefois de plus en plus fréquemment dans la pratique conventionnelle belge. Certaines conventions fiscales signées par la Belgique prévoient ainsi une définition particulière du terme « imposé », qui acquiert alors le sens de « effectivement imposé ».

C'est le cas par exemple au point 7 (a) du protocole additionnel de l'accord fiscal signé avec Hong Kong, qui prévoit que « (...), les éléments de revenu qu'un résident de la Belgique reçoit ne sont pas considérés comme imposés dans la Région administrative spéciale de Hong Kong lorsque ces éléments de revenu ne sont pas compris dans la base sur laquelle l'impôt de la Région administrative spéciale de Hong Kong est dû. En conséquence, les éléments de revenu qui sont considérés comme non imposables par la législation en vigueur dans la Région administrative spéciale de Hong Kong, ou qui sont exemptés de l'impôt de la Région administrative spéciale de Hong Kong par cette même législation, ne sont pas considérés comme imposés ». On remarque toutefois que l'administration elle-même interprète le libellé de l'accord avec souplesse, en ne considérant pas que l'exonération puisse être refusée pour des revenus qui ne seraient pas effectivement imposés à Hong-Kong en vertu de l'application du principe de territorialité de l'impôt sur les revenus qui y est en vigueur⁶¹.

C'est aussi le cas dans la Convention avec les Pays-Bas, en ce qui concerne l'article 21 attribuant la compétence d'imposition pour les autres revenus. C'est ce qui ressort du « commentaire commun par article » afférent à la convention, et plus précisément dans le commentaire relatif à l'article résiduaire, où le terme « imposé » est également utilisé dans le sens de « effectivement imposé »⁶².

61 Circulaire du 31 mai 2005, n° AAAF/97.0060, disponible sur www.fisconet.be. Pour une analyse plus détaillée, voir W. GYSEMANS, « L'Administration fait preuve de souplesse », *le Fiscologue*, 255, 31 mars 2005, p. 5.

62 Selon le Commentaire commun de la Convention entre la Belgique et les Pays-Bas concernant l'article 21, « le paragraphe 1 prévoit, par dérogation au modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997, que le droit, exclusif, d'imposer les éléments de revenu, d'où qu'ils

Un autre exemple est la convention avec le Rwanda, où le Protocole précise tant pour l'article 21 que pour l'article 23 que « un revenu est imposé lorsqu'il est effectivement compris dans la base imposable sur laquelle l'impôt est calculé. Par conséquent, un revenu n'est pas imposé lorsque, bien qu'étant soumis au régime fiscal normalement applicable à ce revenu, il est soit non imposable, soit exempté d'impôt ». Cette limite est renforcée par la possibilité prévue par la convention pour la Belgique de refuser l'exemption pour les bénéfices de source rwandaise imposés à un taux inférieur à 15 %⁶³.

Dans ces cas, l'exonération des revenus sur base de ces conventions nécessite une imposition « effective » dans l'autre État. Le contribuable qui entend bénéficier de cette exemption doit donc démontrer que « son revenu a été ou va effectivement être imposé dans l'État partenaire », et ce « quel que soit le montant de l'impôt ». Il convient de préciser toutefois que l'exonération conventionnelle n'est pas perdue « lorsqu'aucun impôt n'est dû » sur ce revenu en raison de la législation fiscale en vigueur dans l'autre État « relative à la détermination du revenu imposable et au calcul de l'impôt » comme par exemple la déduction de frais professionnels ou l'imputation de pertes reportables⁶⁴.

En conclusion, il ressort de l'analyse des conventions conclues par la Belgique et des commentaires administratifs une tendance de plus en plus affirmée à limiter le bénéfice de l'exemption à des situations de double imposition effective. Sans que ne soit fondamentalement remis en cause le principe de l'exemption, la Belgique se dote progressivement de dispositions légales et conventionnelles qui lui permettent de faire dépendre l'exemption du traitement du revenu dans l'État de la source. On peut y voir là un effritement relatif de l'adage « exemption vaut impôt », qui reste cependant encore fortement ancré dans la jurisprudence et même dans la pratique administrative. On perçoit néanmoins que l'évitement de la

proviennent, qui ne sont pas traités dans les articles 6 à 20 de la Convention n'est attribué à l'État contractant dont le bénéficiaire est un résident que si ces revenus sont imposés dans cet État. Un élément de revenu est imposé lorsqu'il est effectivement compris dans la base sur laquelle l'impôt est perçu, c'est-à-dire sans qu'il bénéficie par la suite d'une exemption objective. Le fait que le montant de l'élément de revenu soit déterminé de manière forfaitaire est sans importance à cet égard. Lorsque l'élément de revenu concerné n'est pas imposé dans l'État contractant dont le bénéficiaire est un résident, il est imposable dans l'autre État contractant » (voir annexe à la Circulaire n° AAF/2002-0097 (AAF 5/2003) du 14 mars 2003, *Bull.* n° 836, p. 878-1050).

⁶³ Convention du 16 avril 2007 entre le Royaume de Belgique et la République du Rwanda tendant à éviter la double imposition et à prévenir la fraude et l'évasion fiscales en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, et au Protocole, *M.B.* 22 juillet 2010.

⁶⁴ X, « CDI avec les Pays-Bas et Hong Kong : "effectivement" imposé », *le Fiscologue*, 269, 31 mai 2006, p. 7.

double non imposition s'affirme donc progressivement comme un objectif des conventions préventives, du moins selon l'administration fiscale⁶⁵. De manière symétrique, on peut observer que la Belgique, en tant qu'État de la source, est également soucieuse de préserver ses prérogatives fiscales. En effet, l'article 228 CIR a été complété en décembre 2012 afin d'expressément octroyer à la Belgique la pouvoir de taxer des éléments de revenus qui sans être visés par l'impôt des non-résidents belge seraient toutefois considérés comme imposables en Belgique en vertu d'une convention préventive⁶⁶. Cette technique législative curieuse, consistant dans le texte légal à renvoyer à un traité international, vise à contourner le principe selon lequel la convention préventive ne crée pas d'impôt en elle-même. Les conséquences de ce renvoi circulaire sont imprévisibles, étant donné que la détermination des revenus imposables variera selon la source du pays et la teneur de la convention conclue avec celui-ci⁶⁷. Inévitablement, des différences de traitement s'observeront entre contribuables, voire pour un même contribuable, percevant des revenus identiques, ne différant que par leur provenance. Sans que l'on doive nécessairement conclure à la discrimination, interdite par notre Constitution (en matière de fiscalité indirecte, les droits de douane varient également selon l'origine du bien), il s'agira d'assurer la sécurité juridique en veillant à clairement préciser lors de la conclusion de chaque nouvelle convention préventive, quels revenus non visés par le CIR (impôt des non-résidents) deviendraient

65 L. DE BROE, « Kroniek internationaal Belastingrecht 2003-2004 », *T.R.V.*, 2004, p. 648.

66 Selon le nouvel article 228, §3 CIR inséré par la loi du 13 décembre 2012 portant des dispositions fiscales et financières (*M.B.*, 20 décembre 2012), « l'impôt est également perçu sur les revenus, non visés aux §§ 1^{er} et 2, mais qui sont considérés comme des revenus imposables suivant les précédents titres du présent code et qui sont à charge : a) d'un habitant du Royaume ; b) d'une société résidente, ou d'une association, d'un établissement ou d'un organisme quelconque ayant en Belgique son siège social, son principal établissement ou son siège d'administration ou de direction ; c) de l'État, des Communautés, Régions, provinces, agglomérations, fédérations de communes et communes belges ; d) d'un établissement belge dont dispose un non résident visé à l'article 227, dans la mesure où ces revenus sont imposables en Belgique conformément à une convention préventive de la double imposition ou, lorsqu'une telle convention ne s'applique pas, dans la mesure où le contribuable ne fournit pas la preuve que les revenus sont effectivement imposés dans l'État dont il est un résident. ».

67 Ce nouvel article 228, §3 CIR porte en germe des difficultés très importantes d'application en ce qui concerne sa deuxième branche, en l'occurrence les revenus originaires de pays n'ayant pas conclu de convention préventive de la double imposition avec la Belgique, car sont visées *a priori* toutes les catégories de revenus du CIR. Par ailleurs, l'articulation avec les règles en matière de précompte professionnel semble laisser à penser que tout débiteur de revenus de source belge soumis à précompte pourrait se retrouver redevable de l'impôt sur les revenus, quel que soit le montant en cause, et sa réelle capacité à pouvoir identifier l'État de résidence du bénéficiaire et le traitement fiscal y prévu pour le revenu en cause.

imposables en Belgique en vertu de cette nouvelle disposition. Restreindre la portée de l'exemption de telle sorte à éviter l'absence d'imposition est certes un objectif louable. Il convient de s'assurer que cet objectif ne compromette pas la réalisation – en droit ou en pratique – de ce qui doit rester l'objectif principal des conventions fiscales internationales, à savoir la prévention effective de la double imposition⁶⁸.

⁶⁸ Pour davantage d'informations sur les nouvelles dispositions adoptées par le législateur belge en matière d'impôt des non-résidents, voir la contribution de Jean-Louis Davain et Jean-Nicolas Lambert dans cet ouvrage.