



FORUM FOR THE
FUTURE.BE

La résidence fiscale des personnes physiques et des sociétés

Typhanie AFSCHRIFT

Professeure ordinaire à l'Université Libre de Bruxelles

Présidente de l'Executive Master en Gestion Fiscale (Solvay Brussels School of
Economics and Management)

Avocate aux Barreaux de Bruxelles, Anvers, Fribourg et Madrid, inscrite aux Barreaux de
Genève et de Luxembourg, Foreign lawyer à Hong Kong

I. Importance et nouveauté de la question

A. La base : principe de la territorialité de l'impôt

Lien nécessaire entre l'autorité qui taxe et la matière taxable.

Vrai pour les Etats, mais aussi les divisions territoriales (ex.: communes).

Question pertinente pour :

- Impôts sur les revenus
- T.V.A.
- Taxes locales (y compris additionnels)
- Droits de succession
- Parfois droits d'enregistrement.

Dans cet exposé : priorité sera donnée à l'impôt sur le revenu.

B. Sources de droit applicables

- La loi belge (CIR 92)
- Les conventions préventives de double imposition
- Le lege ferenda : des directives européennes (pour les sociétés)

Incidence immédiate de la résidence.

La distinction entre :

- Impôt des personnes physiques / impôt des sociétés / impôt des personnes morales d'une part
- Impôt des non-résidents d'autre part.

Les notions d' « *établissement stable* » ou de « *base fixe* » sont également importantes, mais n'interviennent, le cas échéant, qu'en second ordre, après la détermination de l'impôt applicable (IPP, Isoc, IPM, ou bien INR).

II. La résidence fiscale des personnes physiques

1. Base légale : articles 2 et 3 du CIR 92

Article 2

« §1^{er} Pour l'application du présent Code, des dispositions légales particulières relatives aux impôts sur les revenus et des arrêtés pris pour leur exécution, les termes suivants ont le sens défini dans le présent article.

1° Habitants du Royaume

Par habitants du Royaume, on entend :

a) *Les personnes physiques qui ont établi :*

- *Leur domicile en Belgique*
- *Lorsqu'elles n'ont pas de domicile en Belgique, le siège de leur fortune en Belgique (...) ».*

Remarque : la notion de « *domicile* » n'est pas la même que le domicile administratif.

Article 3 :

« *Sont assujettis à l'impôt des personnes physiques les habitants du Royaume* ».

Ce domicile peut se trouver :

- En Belgique ou à l'étranger
- S'il est en Belgique, dans une région ou une autre, et
- Dans une commune ou une autre.

Il n'y a, en droit belge, qu'un seul domicile fiscal par personne.

Les cas de double résidence ne peuvent exister en Belgique. Ils peuvent se présenter, sur le plan international, dans des cas (assez rares) de conflits de loi, si les Traités ne les évitent pas.

2. La notion concrète de domicile au sens fiscal

- C'est une question de fait.
- Il peut être différent du domicile au sens de l'article 102 de l'ancien Code civil.
- Il dépend d'un faisceau (pas toujours concordant) d'éléments de rattachement.

Ceux-ci peuvent être de nature :

- Familiale
- Professionnelle
- Sociale, économique, voire affective.

Il faut une certaine permanence ou continuité.

Définition synthétique : « *Le lieu où la personne réside de manière effective et continue, où elle a établi son foyer de manière permanente et le siège de ses intérêts vitaux* ».

Pas toujours facile à distinguer.

3. Charge de la preuve :

Si le fisc veut taxer en Belgique, il doit prouver que le contribuable y a son domicile (élément générateur de l'impôt).

Mais le fisc bénéficie de deux présomptions légales

a) Une présomption réfragable

Sauf preuve contraire, une personne inscrite à une adresse belge au Registre National, est présumée être domiciliée à cette adresse (Art. 2, §1^{er}, al. 3, CIR 92).

La preuve du contraire est permise, par toutes voies de droit.

Concrètement : il faut démontrer que le « *centre des intérêts vitaux* » est ailleurs.

b) Une présomption irréfragable

Le domicile fiscal des personnes mariées se situe à l'endroit où est établi le ménage (Art. 2, §1^{er}, 1^o, al. 3 CIR 92) ...

... sauf si une imposition distincte est établie pour chacun des conjoints (cf. Art. 126, §2, al. 1^{er} CIR 92).

Cela ne veut pas dire que si un des époux est résident belge, l'autre l'est d'office aussi.

Pour rappel, la notion de domicile est une notion de fait.

La présomption implique que le domicile se situe au lieu où est établi le ménage.

Donc, elle ne joue pas s'il n'y a plus de « *ménage* » parce que, en réalité, les époux ne vivent plus ensemble.

Peu importe :

- Qu'ils s'entendent bien
- Qu'en tant qu'époux, ils aient une obligation de cohabitation.

4. L'interprétation du fisc de ces notions

Circulaire de 2007 (sans valeur normative)*

- L'appréciation doit être factuelle
- En principe, l'administration reconnaît « *sans autre examen* » qu'une personne inscrite en Belgique au RN est un « *habitant du Royaume* »
- En revanche, le fait d'être rayé du registre ne fait (évidemment) pas preuve que l'on a perdu la qualité d'habitant du Royaume.

* Ci.RH241/585 607 (AFER 19/2007) du 12 juillet 2007

Pour le fisc, sont des manières de prouver une résidence, en Belgique ou à l'étranger:

- Preuve d'achats alimentaires quasi-quotidiens
- Consommation d'eau, de gaz ou d'électricité élevée (preuve pas toujours suffisante)

5. Le fisc, parmi les facteurs de rattachement accorde la priorité, aux

- Critères familiaux

Sur les

- Critères professionnels

De préférence le lieu où se trouve « *l'habitation abritant le foyer familial* » ...

Exact s'il existe encore un « *foyer familial* ».

Et ce n'est pas une règle absolue !

Pour le fisc, on n'accepte qu'un départ pour l'étranger implique un changement de domicile fiscal que si :

- Il n'a plus l'intention de conserver en Belgique son habitation réelle et effective
- Le lieu d'habitation familiale n'est plus en Belgique

6. Le fisc considère aussi (ceci n'a aucune valeur légale !)

- Qu'un délai de 24 mois est un minimum pour qu'on reconnaisse que la résidence est à l'étranger
- Si la famille reste en Belgique, il n'y a pas de changement de domicile sauf si « *séparation réelle* » (c'est-à-dire « *rupture durable* » du ménage).

- En cas de « *départs successifs* » dans plusieurs pays, le domicile reste en Belgique, même si au total les séjours à l'étranger dépassent 24 mois
- Si on devient « *non-habitant du Royaume* », le fait de revenir en Belgique pour des courts séjours est sans incidence
- Il en est de même si des placements sont effectués en Belgique ou si une partie du salaire y est versée.

7. Le critère alternatif : le « *siège de la fortune* »

Sont des habitants du Royaume, les personnes qui ont le siège de leur fortune en Belgique, même si elles n'y ont pas leur domicile.

Application très rare (le siège de la fortune est presque toujours au lieu du domicile).

Le siège de la fortune n'est pas l'endroit où elle se trouve

Mais

L'endroit d'où elle est gérée.

Peu importe donc qu'il y ait :

- Des immeubles en Belgique,

Ou

- Des comptes bancaires en Suisse ...

Ce qui compte, c'est le lieu d'où le patrimoine est géré.

8. Les cas d' « éloignement temporaire »

La circulaire utilise une notion d'éloignement temporaire.

Cette notion ne figure pas dans la loi.

Pour le fisc, une situation où une personne est en « *éloignement temporaire* » de la Belgique, implique qu'elle est toujours un habitant du Royaume.

C'est le cas, pour l'administration

- Si un des conjoints est parti à l'étranger pour les besoins de la profession
- Si les conjoints ont tous deux quitté la Belgique mais s'ils ont le siège de la fortune en Belgique.

Ces deux situations sont en réalité beaucoup plus discutables.

En effet,

- Une personne établie à l'étranger pour son travail peut être en situation de « *séparation de fait* », même si l'entente entre époux est maintenue, et si elle envisage de revenir un jour.

C'est là le caractère factuel du domicile (les faits, pas les intentions !)

- Si le compte est à l'étranger, en général il gère sa fortune depuis l'étranger.

La notion d'éloignement temporaire n'a donc pas beaucoup de sens.

De même que le délai de 24 mois utilisé par la circulaire : le droit fiscal belge est fondé sur l'annualité de l'impôt (il faut donc examiner la situation sur une année civile complète, mais ... une seule !).

Tout au plus, peut-on dire qu'un éloignement « *temporaire* » est un indice du maintien d'un « *ménage* » en Belgique.

9. Le fisc considère aussi, de manière trop absolue, que les conjoints sont :
- Soit tous deux habitants du Royaume
 - Soit tous deux non-habitant du Royaume.

Ce n'est vrai que s'il y a un « *ménage* ».

Et s'ils sont séparés, pourquoi le « *ménage* », s'il y en a un, serait-il en Belgique, chez l'un(e), plutôt qu'à l'étranger, chez l'autre ?

La jurisprudence judiciaire, ou administrative (SDA) fait selon le cas, ou non, application de la notion d'éloignement temporaire.

Civil Liège (2019) : il faut démontrer une séparation pendant tout l'exercice. Cette preuve, avec celle d'un bail conclu au Luxembourg, avec une autre personne, prouve qu'il n'y a plus de ménage.

SDA (2019) : un départ prévu pour 24 mois n'implique pas un maintien du domicile belge si le contrat est rompu anticipativement.

Appel Liège (2017) : un départ en France pour des raisons de santé ne suffit pas, pour transférer le domicile en France.

10. La résolution des « *conflits de domicile* »

Il y a « *conflit de domicile* »

- Soit si deux pays peuvent prétendre taxer une personne comme résidente (conflit positif)
- Soit si aucun pays ne peut prétendre taxer une personne comme résidente (conflit négatif).

Cette dernière situation peut arriver notamment dans certains cas où une personne partage son temps et son activité entre plus de deux pays.

Ces conflits sont résolus

- Par la loi interne, à défaut de Traité (avec risque de double taxation)
- Par les Conventions Préventives de la Double Imposition (CPDI) dans la plupart des cas.

La Belgique dispose d'un des réseaux de CPDI, les plus importants au monde.

Le modèle de convention préventive de double imposition de l'OCDE régit la question de la résidence fiscale d'une personne physique en son article 4 de la façon suivante :

« Au sens de la présente Convention, l'expression « résident d'un Etat contractant » désigne toute personne qui, en vertu de la législation de cet Etat, est assujettie à l'impôt dans cet Etat en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue et s'applique aussi à cet Etat et à toute subdivision politique ou collectivité locale de celui-ci ainsi qu'à un fonds de pension reconnu de cet Etat. Toutefois, cette expression ne comprend pas les personnes qui ne sont assujetties à l'impôt dans cet Etat que pour les revenus de sources situées dans cet Etat ou pour la fortune qui y est située ».

C'est le rappel du critère du domicile.

Mais le critère du domicile peut aboutir à un conflit positif (taxation dans deux pays).

La Convention modèle prévoit alors 4 critères successifs (du principal au plus subsidiaire).

11. Premier critère (Art. 4.2.a) de la Convention modèle

- a) Cette personne est considérée comme un résident seulement de l'Etat où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent; si elle dispose d'un foyer d'habitation permanent dans les deux Etats, elle est considérée comme un résident seulement de l'Etat avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits (centre des intérêts vitaux).

Le critère du centre des intérêts vitaux est celui de la Belgique. Mais il n'exclut pas nécessairement un conflit positif.

Deuxième critère (Art. 4.2.b)

- b) Si l'Etat où cette personne a le centre de ses intérêts vitaux ne peut pas être déterminé, ou si elle dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des Etats, elle est considérée comme un résident seulement de l'Etat où elle séjourne de façon habituelle

La résidence habituelle est le deuxième critère. Cela ne résoud pas nécessairement le conflit si la personne réside « *habituellement* » dans les deux pays.

Troisième critère (Art. 4.2.b)

- c) Si cette personne séjourne de façon habituelle dans les deux Etats ou si elle ne séjourne de façon habituelle dans aucun d'eux, elle est considérée comme un résident seulement de l'Etat dont elle possède la nationalité

A titre subsidiaire, la nationalité peut servir de critère. Ce n'est utile que si la personne n'a pas simultanément la nationalité des deux pays, et a au moins celle de l'un d'entre eux.

Quatrième critère (Art. 4.2.b)

- d) Si cette personne possède la nationalité des deux Etats ou si elle ne possède la nationalité d'aucun d'eux, les autorités compétentes des Etats contractants tranchent la question de commun accord.

Dernier critère : le choix commun des Etats.

Double problème :

- Personne ne peut obliger les Etats à se mettre d'accord
- Le choix est-il opposable à l'individu concerné ?

A propos des critères retenus, la jurisprudence relative à l'interprétation de la notion de « *centre des intérêts vitaux* » au sens des CPDI correspond à celle en droit interne.

Ex. : priorité aux liens personnels (jugement Bruges 2012 – Cf. Commentaire Modèle OCDE, Art. 4.2. point 15). Mais il s'agit d'une application d'un ensemble de circonstances.

12. Jurisprudence – Exemples

Anvers 23/06/2020

Deux conjoints médecins possèdent leur logement à Anvers. Ils sont envoyés travailler en Gambie où ils font des travaux de recherche. Ils sont considérés comme résidents gambiens sur base de :

- Ils y vivent dans une maison (pas à l'hôtel)
- Avec permis de résidence
- Ils y travaillent effectivement façon quasi-permanente
- Ils y consomment eau et électricité
- Ils y ont un compte bancaire
- Produisent factures pour réparation à leur voiture en Gambie

13. Les cas particuliers des cadres étrangers, des contribuables impatriés et des chercheurs impatriés

La loi du 27/12/2021 a instauré un régime spécial d'imposition pour les « *contribuables impatriés* » et les « *chercheurs impatriés* » (Art. 31/1 et 31/2 nouveaux (CIR 92)).

(remplacement du régime des « cadres et dirigeants étrangers de sociétés étrangères »)

A. Contribuables impatriés

- Salarié ou dirigeant recruté directement à l'étranger pour exercer une activité rémunérée en Belgique
- Ou qui est mis à disposition de société résidente ou établissement stable.

B. Chercheur impatrié

Mêmes critères mais il doit s'agir de chercheurs.

A l'inverse de l'ancien régime (où ils étaient soumis à l'impôt des non-résidents, ces personnes sont normalement considérées comme des résidents belges).

Toutefois, ils sont traités comme non-résidents (fiction légale) s'ils déposent chaque année une attestation de leur Etat de « *résidence* » certifiant qu'ils y sont imposés.

(en clair, il doivent payer des impôts quelque part ...)

A l'inverse de l'ancien régime (où ils étaient soumis à l'impôt des non-résidents, ces personnes sont normalement considérées comme des résidents belges).

Toutefois, ils sont traités comme non-résidents (fiction légale) s'ils déposent chaque année une attestation de leur Etat de « *résidence* » certifiant qu'ils y sont imposés.

(en clair, il doivent payer des impôts quelque part ...)

III. Seconde partie : La résidence fiscale des sociétés

A. La loi interne

Art. 2, §1^{er}, al. 1^{er}, 5^ob CIR 92

b) Société résidente : toute société qui a en Belgique **son principal établissement ou son siège de direction ou d'administration** et qui n'est pas exclue du champ d'application de l'impôt des sociétés; La société qui a son siège statutaire en Belgique est présumée sauf preuve contraire y avoir aussi son principal établissement ou son siège de direction ou d'administration. La preuve contraire est admise uniquement s'il est démontré en outre que le domicile fiscal de la société est établi dans un autre Etat que la Belgique en vertu de la législation fiscale de cet autre Etat.

Une société résidente est (sauf exception légale) soumise à l'impôt des sociétés en Belgique (Art. 179 CIR 92).

Une société qui a son siège statutaire en Belgique est présumée résidente.

La preuve contraire est possible (elle consiste à démontrer que le siège de direction et son principal établissement sont à l'étranger).

Mais il faut en outre démontrer que la société est taxée dans cet autre Etat (peu importe le taux d'imposition).

A contrario, sont des sociétés non-résidentes - Art. 227, 2°CIR 92

« 2° Les sociétés étrangères ainsi que les associations, établissements ou organismes quelconques sans personnalité juridique qui sont constitués sous une forme analogue à celle d'une société de droit belge et qui n'ont pas en Belgique leur principal établissement ou leur siège de direction ou d'administration ».

Ces sociétés ne sont soumises à l'impôt belge (impôt des non-résidents sociétés) que si :

- Elles ont en Belgique un établissement stable ou,
- Elles perçoivent des revenus d'origine belge soumis explicitement à l'impôt belge

On appelle « *société étrangère* » une société « *qui n'a pas en Belgique son principal établissement ou son siège de direction ou d'administration* ».

En droit des sociétés, le C.S.A. est passé de la doctrine du siège réel, à celle du siège statutaire.

Mais en droit fiscal, la résidence fiscale dépend toujours du siège réel.

(sous réserve de la présomption juris tantum que le siège réel correspond au siège statutaire)

B. Le lieu du domicile fiscal

- Comme pour les personnes physiques, c'est une question de fait
- Le « *siège social* » n'est qu'une présomption toujours réfragable.

C. En quoi consiste le domicile fiscal ?

C'est :

- Le lieu où se réunissent les assemblées générales, voire les conseils d'administration
- Le lieu où se trouvent les bureaux de la direction, la comptabilité, voire les archives (plus douteux)

Il arrive que ce lieu n'est pas le siège social (volonté de cacher le domicile réel ou négligence).

On doit alors rechercher le principal établissement.

Critère essentiel : le lieu de réunion des assemblées, et le lieu où la société peut être engagée (là où le CA ou le gérant prend ses décisions).

Parfois confusion : le fisc parle souvent du lieu d'où sont données les impulsions et directives.

Ces notions peuvent être différentes :

- Le critère du lieu où la société est engagée est d'ordre juridique
- Le critère du lieu des impulsions est d'ordre économique

Exemple :

Société US a une filiale belge à 100 %.

L' AG (cad la société US nomme tous les administrateurs de la société belge.

Le CA de la société belge prend les décisions et en assume la responsabilité.

Mais économiquement :

- Le CA fait ce que l'actionnaire veut
- L'actionnaire contrôle les produits, les ventes, les prix, ...

Doctrine majoritaire

Il faut toujours préférer la réalité juridique (lieu où se prennent formellement les décisions) sur la réalité économique.

Sauf : s'il y a simulation, c'est-à-dire si le CA ne prend pas (même formellement) les décisions.

D'où l'importance d'une bonne tenue des documents sociaux *

Cf. A. Pieron, Résidence fiscale et fiscalité belge des non-résidents, p. 49, Larcier 2013

Mais l'ambiguïté subsiste auprès du SPF Finances.

Ex. : Déclaration du Ministre : « *Le lieu d'où (la société) est effectivement dirigée et gérée* »

(ce qui laisse la porte ouverte aux deux doctrines)

D. Règlement des conflits de domicile

1. Convention (CPDI) modèle OCDE

L'article 4, §3 opte, comme pour la loi belge, pour le siège réel.

2. L'instrument multilatéral (MLI) lui préfère un régime d' « *accord mutuel* ».

La Belgique a émis une réserve à ce sujet et cette disposition du MLI n'y est donc pas applicable.

CONCLUSION

MERCI POUR VOTRE ATTENTION



La résidence fiscale des personnes physiques et des sociétés

Typhanie AFSCHRIFT

Professeure ordinaire à l'Université Libre de Bruxelles
Présidente de l'Executive Master en Gestion Fiscale (Solvay Brussels School of Economics and Management)

Avocate aux Barreaux de Bruxelles, Anvers, Fribourg et Madrid,
inscrite aux Barreaux de Genève et de Luxembourg, Foreign lawyer
à Hong Kong