



Réforme de la taxe Caïman

Denis-Emmanuel Philippe
Avocat associé Bloom Law

IFA – 16 janvier 2024

Bloom
LAW FIRM

Introduction

- Rapport de la Cour des comptes du 5 avril 2023 cible des pratiques d'évitement de la Taxe Caïman et formule des recommandations à destination du législateur ;
- Loi-programme du 22 décembre 2023 renferme un volet de mesures relatives "au régime de taxation applicable aux constructions juridiques » (*MB*, 29 décembre 2023)
- Réforme profonde ?

Table des matières

- I. Constructions juridiques dans l'EEE
 - 1) Fonds dédiés
 - 2) Entités hybrides et le cas des SCI françaises
 - 3) La STAK hollandaise
- II. Constructions juridiques hors EEE
- III. Détention de « constructions juridiques » via des « constructions intermédiaires »
- IV. Définition de « fondateur »
- V. Exonération des distributions faites par une « construction juridique »
 - 1) Le principe 'exemption vaut impôt' sur la sellette
 - 2) Qualification de « construction juridique » : quand ?
- VI. Distributions de dividendes fictifs
- VII. Exit tax
- VIII. Exception de substance
- IX. Règle des trois ans
- X. Transparence fiscale même en cas de distribution
- XI. Nouvelle annexe à la déclaration IPP
- XII. Entrée en vigueur



Constructions juridiques



I. Constructions juridiques de la 2^e catégorie

- AR/EEE et AR/ hors EEE définissant les « constructions juridiques » de seconde catégorie => Abrogation et intégration de leur contenu dans le CIR
- Objectif : transparence et simplicité de la taxe Caïman
- CJ 2^e type : une société ou autre entité dotée de la personnalité juridique qui,
 - soit, n'est pas soumise à un impôt sur les revenus,
 - soit, est soumise à un impôt sur les revenus qui s'élève à moins de 15 p.c. du revenu imposable de cette construction juridique déterminé conformément aux règles applicables pour établir l'impôt belge sur les revenus correspondants (article 2, 13°, b), al. 1, CIR)

I. Constructions juridiques dans l'EEE

- Principe pour les constructions juridiques du 2^e type, établies au sein de l'EEE : Pas une CJ
- Exception: 3 cas visés à l'article 2, 13^o, b), al. 2, CIR :
 - « un cas visé au 13^o/1, alinéas 2 à 4 » : les « **fonds dédiés** »
 - « une société qui n'est pas visée à l'article 29, § 2, et dont les revenus sont imposés dans le chef des associés ou actionnaires par l'État ou la juridiction dans laquelle cette société est établie » : les **entités hybrides**
 - Exception : « sauf si ces revenus sont soumis, dans le chef de l'actionnaire ou associé à un impôt sur les revenus, en vertu des dispositions de la législation de cet État ou de la juridiction dans laquelle est établie cette société, et que cet impôt sur les revenus s'élève à au moins 1 p.c. de la part incombant à cet actionnaire ou à cet associé sur le revenu imposable de cette société déterminé conformément aux règles applicables pour établir l'impôt belge sur les revenus correspondants »
 - une société ou entité quelconque, qui possède la personnalité juridique, qui n'est pas visée au 1^o ou 2^o, et qui est soumise à un impôt de moins de 1% : pas de changement.

I. Constructions juridiques dans l'EEE

1) Fonds dédiés

- 1^{ère} catégorie de CJ dans l'EEE: « *un cas visé au 13°/1, alinéas 2 à 4* » (art. 2, 13°, b), al. 2, CIR)
- organismes de placement dont les « *droits sont détenus à plus de 50% par une personne, ou plusieurs personnes liées entre elles* » (article 2, 13°/1, al. 2, CIR)
- Cible: organismes de placement (OPC) dont les parts sont détenues pour plus de la moitié par une personne ou les membres d'une même famille, même si 49 % des parts sont détenues par des tiers.
- Quels OPC visés?
 - Le nouvel article 2, 13°/1, alinéa 2, renvoie, aux institutions, entités et sociétés visées à l'article 2, 13°/1, l'alinéa 1 a) à c):
 - les OPC de droit belge ou de droit étranger qui répondent aux conditions de la directive 2009/65/CE,
 - les OPCA de droit belge ou de droit étranger dont le gestionnaire remplit les conditions prévues par la directive 2011/61/UE
 - **OPC et OPCA, qu'ils soient publics, institutionnels ou privés (EdM, p. 25 et 26).**

I. Constructions juridiques dans l'EEE

1) Fonds dédiés

- Les OPC suivants sont présumés de façon réfragable être des « constructions juridiques » (article 2, 13°/1, al. 4, CIR):
 - Les OPC (ou le compartiment d'OPC) dont le gestionnaire d'actifs « reçoit des instructions spécifiques » des personnes qui détiennent des droits dans celui-ci, « pour acheter ou vendre certains instruments financiers » ou
 - Les OPC pour lesquels aucun gestionnaire d'actifs indépendant n'a été désigné
- Objectif : viser les situations où la famille est impliquée d'une quelconque manière dans la gestion de l'OPC
- Quel changement par rapport à la situation antérieure?
 - AVANT 2024: Pas d'OPC dédié dès qu'une participation faible est détenue par un tiers non apparenté à la famille, sous réserve de
 - mesure anti-abus (art. 344, §1er, CIR 1992) qui suppose une concertation entre les actionnaires du fonds dans le but d'éviter la présence (exclusive) de personnes « liées ».
 - Interprétation (trop?) large de « personnes liées » : selon SDA, un OPC pourrait être visé aussitôt qu'une ou plusieurs personnes exercent le contrôle (conjoint) (ruling nr. 2017.037 du 14 mars 2017).

I. Constructions juridiques dans l'EEE

1) Fonds dédiés

Conséquences pratiques ?

- Rachats de parts d'OPC dédiés / liquidations d'OPC dédiés (depuis l'été 2023) : le cas des SICAV SIF luxembourgeoises
 - Si la SICAV-SIF n'est PAS visée par l'article 19bis du CIR (exemples: (i) elle investit plus de 90% dans des actions, (ii) ses parts ont été acquises avant le 1/1/2018 et elle n'était pas considérée comme un « OPCVM »), alors la plus-value de rachat devrait en principe être exonérée sur le fondement de l'article 21,2° du CIR (à supposer qu'il s'agisse bien d'une « société d'investissement », ce qui ne va pas toujours de soi en présence d'un fonds dédié).
 - Quid si le rachat se fait après le 1er janvier 2024, à un moment où la SICAV constituera une « construction juridique »?
 - l'article 18, al. 1, 3° du CIR taxe au titre de « dividendes » les sommes attribuées ou mises en paiement par une construction juridique « dans la mesure où le contribuable n'a pas établi que cette attribution ou mise en paiement entraînerait une diminution du patrimoine de la construction juridique jusqu'à un montant inférieur aux capitaux apportés par le fondateur »
 - Interaction 18, al. 1., 3° du CIR et 21, 2° du CIR ?
 - l'exonération prévue par l'article 21, 2° du CIR a-t-elle une portée générale ? S'applique-t-elle aux sommes versées par une « construction juridique » (lors d'un rachat de parts ou d'une liquidation de l'OPC) qui serait aussi une « société d'investissement »?
 - L'article 21, 2°, du CIR92 doit céder le pas devant l'article 19bis du CIR. Mais aussi devant l'article 18, alinéa 1er, 3°, du CIR92?
 - Si 18, al. 1, 3° du CIR joue: taxation (lors du rachat) de toute la plus-value réalisée (y compris celle qui se rapporte à des plus-values réalisées par la SICAV avant 2024)

I. Constructions juridiques dans l'EEE

2) Entités hybrides et le cas des SCI françaises

- Régime antérieur : les entités hybrides (fiscalement 'opaques' en Belgique et 'transparentes' dans leur Etat d'origine) sont des « constructions juridiques » (article 1, al. 1^{er}, 2^o, AR/EEE)
- Deux échappatoires :
 - Ses revenus sont soumis dans le chef de ses actionnaires (habitant du Royaume ou personne morale assujettie à l'IPM) à un impôt sur les revenus en vertu des dispositions fiscales de l'Etat d'établissement de la société, s'élevant à au moins 1% (Exception 1 « taxation minimale »)
 - son activité principale consiste en l'exercice d'une activité qui génère des revenus qui seraient exonérés de l'impôt des revenus belge dans le chef d'un habitant du Royaume ou d'une personne morale assujettie à l'IPM, en vertu d'une CPDI conclue avec la Belgique, si cet habitant du Royaume ou cette personne morale avait directement produit ou recueilli les revenus produits ou recueillis par cette entité (Exception 2 CPDI)

I. Constructions juridiques dans l'EEE

2) Entités hybrides et le cas des SCI françaises (suite)

- Nouveau régime : seule la première exception a été réintégrée dans le CIR (sans justification dans l'EdM)
- Article 2, 13°, b), al. 2, CIR :
 - « une société qui n'est pas visée à l'article 29, § 2, et dont les revenus sont imposés dans le chef des associés ou actionnaires par l'État ou la juridiction dans laquelle cette société est établie » :
 - « sauf si ces revenus sont soumis, dans le chef de l'actionnaire ou associé à un impôt sur les revenus, en vertu des dispositions de la législation de cet État ou de la juridiction dans laquelle est établie cette société, et que cet impôt sur les revenus s'élève à au moins 1 p.c. de la part incombant à cet actionnaire ou à cet associé sur le revenu imposable de cette société déterminé conformément aux règles applicables pour établir l'impôt belge sur les revenus correspondants »

I. Constructions juridiques dans l'EEE

2) Entités hybrides et le cas des SCI françaises (suite)

- SCI française translucide:
 - Si la SCI française perçoit des loyers d'un immeuble situé en France imposables en France dans le chef des associés belges : Exception 1 (taxation minimale) pourra s'appliquer et la SCI ne sera pas une « construction juridique »
 - Si la SCI française détient un immeuble en France non loué, elle pourrait désormais être considérée comme une « construction juridique » dès lors que la deuxième exception (CPDI) a été supprimée.
 - Rapport au Roi AR-EEE (21 novembre 2018): « *l'application de ce test suppose donc d'abord et avant tout la détermination des revenus imposables de cette société en application des règles belges. Pour cette détermination, il convient donc de déterminer les revenus imposables de la société **comme si cette société étrangère était une société résidente**. Ensuite, pour l'exécution de ce test, les revenus imposables de cette société sont limités à la part de l'actionnaire ou de l'associé concerné qui se qualifierait en tant que fondateur d'une construction juridique lorsque sur base de ce test il apparaîtrait que la société hybride est une construction juridique »*

I. Constructions juridiques dans l'EEE

2) Entités hybrides et le cas des SCI françaises (suite)

- SCI française translucide:
 - Recalculer la base imposable de la SCI (détenant un immeuble non loué) comme s'il s'agissait d'une société belge
 - Les revenus imposables « à la sauce belge » ne seraient-ils pas 0, en l'absence de revenus locatifs?
 - Si oui => la SCI ne serait pas une CJ : 1% de 0 = 0
 - Faut-il recalculer les revenus imposables de la SCI sur la base des règles ISOC ou IPM?
 - Société: « *toute société, association, établissement ou organisme quelconque [...] qui [...] se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif ».*
 - Quid si SCI détient un seul immeuble mis à disposition gratuitement?
 - Absence de gestion productive de l'immeuble => règles IPM?

I. Constructions juridiques dans l'EEE

2) Entités hybrides et le cas des SCI françaises (suite)

- SCI française translucide:
- ISOC - Base imposable ISOC pourrait bien être positive (de sorte que la SCI serait une CJ):
 - Mise à disposition gratuite du bien en France : AAB octroyé (article 26 du CIR)...
 - Clause échappatoire de l'article 26 du CIR: les avantages ne sont pas ajoutés aux bénéfices de l'entreprise qui les accorde « *si les avantages interviennent pour déterminer les revenus imposables des bénéficiaires* ».
 - ATN déclaré par le dirigeant de la SCI dans sa déclaration à l'IPP (exonéré le cas échéant sous réserve de progressivité, sur la base de la CPDI belgo-française) => article 26 du CIR ne jouerait pas => base imposable serait alors nulle => SCI ne serait sans doute PAS une CJ
 - Quid si le bien est mis gratuitement à disposition des associés et/ou dirigeants (ou de leur famille) de la SCI?
 - Pas à exclure qu'une partie de la mise à disposition gratuite soit un ATN, et un AAB (par exemple, pour ce qui concerne l'épouse – associé de la SCI, mais qui n'est pas gérant de la SCI). Dans ce cas, la SCI serait a priori une CJ.

I. Constructions juridiques dans l'EEE

2) Entités hybrides et le cas des SCI françaises (suite)

- SCI française translucide:
- IPM
 - Revenu imposable à l'IPM SI mise à disposition gratuite au gérant (ATN) n'est pas justifiée par une fiche (article 223, al. 1, 1° du CIR)
 - Impôt est alors fixé au taux de 100 p.c. sur les dépenses et les avantages de toute nature, non justifiés visés à l'article 223, alinéa 1er, 1° (art. 225, 4° du CIR).
 - Si l'ATN est déclaré en Belgique par le gérant, pas de résultat imposable (en dépit de l'absence de fiche fiscale) :
 - « *La cotisation visée à l'alinéa 1er, 1°, n'est pas applicable si le contribuable démontre que le montant des dépenses, visées à l'article 57, alinéa 1er, des avantages de toute nature visés aux articles 31, alinéa 2, 2°, et 32, alinéa 2, 2°, (...) est compris dans une déclaration introduite par le bénéficiaire conformément à l'article 305*» (art. 223, al.3 du CIR).
 - Si SCI met à disposition un immeuble à titre gratuit du gérant, et que l'ATN est déclaré en Belgique => a priori pas une CJ?

I. Constructions juridiques dans l'EEE

3) Le cas de la STAK hollandaise

- Exposé des motifs : il faut tenir compte de la transparence fiscale de l'article 13 de la loi du 15 juillet 1998 sur la certification d'actions lors de l'application de la taxe Caïman
- Conséquences :
 - les distributions faites par la STAK ne seront pas imposées (sur la base de l'article 18, al. 1, 3° CIR), lorsque la STAK rétrocède dans les 15 jours les revenus reçus des sociétés (établies dans l'EEE) dont les actions sont certifiées (article 13, (1) loi 1998);
 - les plus-values réalisées dans le cadre du processus de certification / décertification ne seront pas imposées (article 13, (2) loi 1998).
 - Eventuelle plus-value réalisée par le titulaire des certificats, lors de l'échange des certificats contre les actions, pas imposée (sur la base de l'article 18, al. 1, 3° CIR)
- Ministre des Finances en Commission (Rapport n° 55-3697/005): la STAK est une « construction juridique »

I. Constructions juridiques dans l'EEE

3) Le cas de la STAK hollandaise

- Ministre des Finances en Commission (Rapport n° 55-3697/005): la STAK est une « construction juridique »:
- « *La société néerlandaise STAK doit être considérée comme une construction juridique au sens de l'article 2, § 1er, 13), du CIR 92, et aujourd'hui également en vertu de l'arrêté royal EEE. Par conséquent, le fondateur doit signaler son existence dans la déclaration à l'impôt des personnes physiques ou à l'impôt des personnes morales* »
- Exceptions : les revenus obtenus par STAK ne relèvent pas du champ d'application de la taxe Caïman
 - « *Sauf dans le cas où*
 - *les certificats concernent les actions d'une personne morale qui est elle-même considérée comme une construction juridique,*
 - *ou dans le cas où les conditions de l'article 13 de la loi relative à la certification ne sont pas remplies* ».

I. Constructions juridiques dans l'EEE

3) Le cas de la STAK hollandaise

- Précisions en seconde lecture (Rapport n° 55-3697/014) :
 - *« D'une manière générale, les modifications apportées à la taxe Caïman ne visent pas à modifier les règles fiscales en vigueur en matière de certification, établies à l'article 13 de la loi relative à la certification ou en application d'une tolérance administrative existante.*
 - Tolérance administrative pour les STAK hors loi de 1998 semble être maintenue. Question revêt un intérêt pratique :
 - ce sont des actions d'une société hors EEE qui sont certifiées;
 - les actifs certifiés sont des créances, des oeuvres d'art,
 - la STAK ne rétrocède pas dans les 15 jours les revenus qu'elle reçoit, etc.
 - Quid de la certification des actions d'une société simple (structure STAK – société simple):
« Si les actions d'une société civile belge sont certifiées par l'intermédiaire d'un bureau STAK néerlandais, les articles 5/1 du Code des impôts sur les revenus 1992 (imposition transparente) et 18, alinéa 1er, 3°, combinés avec l'article 18, alinéa 1er, 3°/1, du Code des impôts sur les revenus 1992 (imposition lors de la distribution) n'auront aucun effet si l'application des règles de certification existantes induit une transparence fiscale totale et qu'aucun patrimoine flottant n'a donc été créé ».

I. Constructions juridiques dans l'EEE

3) Le cas de la STAK hollandaise

Résumé :

- STAK avec respect des conditions pour la transparence fiscale (loi 1998 **ou** tolérance administrative) => CJ... MAIS
 - Implications uniquement pour les obligations déclaratives et le délai d'imposition et d'investigation rallongé (10 ans);
- STAK ne remplit pas les conditions nécessaires pour la transparence fiscale
 - Tout le dispositif Caïman va jouer: 5/1, 18, al. 1, 3°/18, al. 1/3 du CIR (taxation des distributions ordinaires ou fictives), obligation déclarative/délais d'imposition et d'investigation rallongé de 10 ans,...

II. Constructions juridiques hors EEE

- Suppression de la liste (réfragable) de « constructions juridiques » hors EEE
- Simple renvoi aux sociétés et entités établies dans une juridiction reprise sur la liste de l'UE des juridictions non-coopératives ou sur la liste des Etats à fiscalité inexistante ou peu élevée visée à l'article 307, § 1/2, CIR (article 2, 13°, b, al. 3, CIR)
- Les « fonds dédiés » (« *un cas visé au 13°/1, alinéas 2 à 4* ») et les « entités hybrides » (« *un cas visé à l'alinéa 2, 2°* ») établis hors EEE sont présumés être des constructions juridiques (article 2, 13°, b, al. 3, 2^e et 3^e tirets, CIR).
 - Pour les entités hybrides : exception taxation minimale est désormais applicable. Une US LLC qui détiendrait des immeubles loués, pas une CJ si les associés belges sont imposables >1% aux US.

III. Détention de « constructions juridiques » via des « constructions intermédiaires »

- Suppression de la notion de « constructions en chaîne », et introduction de la notion de « construction intermédiaire »
- Régime ancien: taxe Caïman peut être « interrompue » en intercalant une entité pleinement taxée qui n'est pas considérée comme une « construction juridique » sous réserve :
 - d'une interprétation large de la notion de « fondateur » -arrêt Gand 19 septembre 2023-
 - ou de l'application de mesures anti-abus articles 344, § 1^{er}, ou 344/1 CIR
- Nouveau régime :
 - Elargissement de la notion de « fondateur » aux personnes physiques qui détiennent des droits juridiques ou économiques des actions ou parts dans des constructions juridiques, *directement ou indirectement via une chaîne de "constructions intermédiaires"* (adaptation de l'art. 2, 14°, quatrième tiret, CIR 1992)
 - Remplacement de la notion de « construction mère » par celle de « constructions intermédiaires » qui vise "une construction juridique ou société, association, établissement, organisme ou entité, possédant ou non la personnalité juridique en vertu du droit qui le régit, qui détient entièrement ou partiellement les actions ou parts ou droits économiques d'une construction filiale ou d'une autre construction intermédiaire" (nouvel art. 2, 13°/3, en projet, CIR 1992)

III. Détention de « constructions juridiques » via des « constructions intermédiaires » (suite)

- Exemple :

Monsieur Dupont est habitant du Royaume et actionnaire d'une société belge laquelle détient à son tour une "construction juridique", par exemple une société suisse faiblement taxée.

Selon les nouvelles règles, Monsieur Dupont serait le 'fondateur'; la société belge serait la "construction intermédiaire", tandis que la société suisse serait la "construction filiale".

Ces nouvelles règles impliquent (notamment) que les revenus imposables de la "construction filiale" seront taxés par transparence dans le chef du 'fondateur' (article 5/1 du CIR).

III. Détention de « constructions juridiques » via des « constructions intermédiaires » (suite)

Dispositions visant à éviter une application trop sévère de ces nouvelles dispositions:

- « Par dérogation à l'alinéa 1er, les revenus ayant été recueillis par une construction filiale ne sont imposables que dans le chef de l'habitant du Royaume qui est le fondateur de la construction filiale, dans la mesure où ce fondateur détient via une construction intermédiaire, ou indirectement via une chaîne de constructions intermédiaires, les droits juridiques ou économiques des actions ou parts de la construction filiale » (article 5/1, §1, al. 2 du CIR).
- « Les revenus qui sont distribués par la construction filiale à une construction juridique ne sont pas imposables dans le chef de l'habitant du Royaume qui est le fondateur de la construction filiale, dans la mesure où et à condition que le contribuable ait démontré que ces revenus remplissent les conditions de l'article 21, alinéa 1er, 12°, et alinéa 2 » (article 5/1, §1, al. 3 du CIR).
- Pas de taxation par transparence si on « démontre que les revenus de cette construction juridique sont imposés dans le chef d'une société résidente en application de l'article 185/2 » (article 5/1, §3, c du CIR).
 - PAS donc sur base des règles CFC applicables au niveau de sociétés établies dans d'autres Etat membres!

III. Détention de « constructions juridiques » via des « constructions intermédiaires » (suite)

L'application de ces nouvelles dispositions pourrait s'avérer délicate si le fondateur ne dispose pas d'informations concernant les (sous-) filiales!

IV. Définition du « fondateur »

- Les personnes indiquées dans le registre UBO comme bénéficiaires de la « construction juridique » seront présumées être ses fondateurs, sauf preuve contraire (modification de l'art. 2, 14°, CIR 1992).

V. Exonération des distributions faites par une « construction juridique »

1) Le principe 'exemption vaut impôt' sur la sellette

- Régime antérieur : exonération des revenus distribués par une « construction juridique » lorsqu'ils proviennent de revenus qui ont "déjà subi leur régime d'imposition en Belgique" en application de la taxation par transparence (art. 21, al. 1, 12°, ancien, CIR)
- Nouveau régime : refus de l'exonération pour les revenus distribués qui proviennent de revenus qui "tombent en dehors du champ d'application du CIR ou sont exonérés en vertu du présent Code ou d'une convention" (nouvel art. 21, al. 2, CIR).
- Ratio legis : le gouvernement veut "*éviter que l'application de la taxe Caïman soit dans certains cas plus avantageuse que sa non-application*" (EdM, p. 32).

V. Exonération des distributions faites par une « construction juridique »

1) Le principe 'exemption vaut impôt' sur la sellette (suite)

- Régime antérieur :
 - exonération d'un dividende distribué par une « construction juridique » provenant d'une plus-value sur actions exonérée dans le cadre de la gestion normale du patrimoine privé -> a déjà subi son régime d'imposition en Belgique (voy. décision anticipée n° 2016.618 du 18 octobre 2016)
 - Pareil pour une distribution de plus-value immobilière exonérée en vertu d'une CPDI. Exemple de la SC luxembourgeoise qui détient un immeuble / portefeuille-titres, et qui est une CJ (aucune exception applicable).
- Nouveau régime : la distribution en tant que dividende d'une telle plus-value exonérée sur actions ou sur immeuble ne pourra plus bénéficier de l'exonération (art. 21, al. 1, 12°, CIR ; EdM, p. 31).

V. Exonération des distributions faites par une « construction juridique »

2) Qualification de « construction juridique » : quand ?

- Régime antérieur : exonération des distributions faites « par une construction juridique » (article 21, al. 1^{er}, 12^o, CIR)
- Conséquence : une distribution faite par une entité qui n'est plus une « construction juridique » n'est pas exonérée quand bien même le revenu a déjà été imposé par transparence en application de la taxe Caïman -> double imposition
- Nouveau régime : Modification de l'article 21, al. 1^{er}, 12^o, CIR pour laisser le bénéfice de l'exonération aux distributions faites "*par une entité qui pour au moins une des trois périodes imposables écoulées a été considérée comme une construction juridique ou une construction intermédiaire* »
- Exemple :
 - un résident belge est 'fondateur' d'une SOPARFI luxembourgeoise considérée comme une « construction juridique ».
 - Si elle immigre en Belgique l'année suivante (perdant ainsi la qualification de 'construction juridique') et distribue ensuite les revenus mobiliers en question, ceux-ci devraient donc pouvoir être exonérés de l'impôt des personnes physiques (la période de trois ans précitée n'étant pas encore expirée).

VI. Distribution de dividendes fictifs

- Régime antérieur : imposition au titre de dividendes fictifs de deux opérations :
 - Apport de droits dans une construction juridique
 - Transfert des actifs d'une construction juridique vers un autre Etat (transfert de siège est visé) (art. 5/1, §2 du CIR)
- Régime maintenu :
 - déplacement de la matière de l'article 5/1, § 2, CIR vers le nouvel article 18, § 1^{er}, 3^o/1, CIR
 - Objectif : clarifier que les revenus censés distribués dans de tels cas doivent être qualifiés de 'dividendes' (EdM, p. 30).

VI. Distribution de dividendes fictifs

Transfert vers la Belgique

Qualification au titre de « dividendes » (18, § 1^{er}, 3^o/1, CIR);

- « *Les bénéfices non distribués d'une construction juridique visée à l'article 2, § 1^{er}, 13^o, a) et b), qui sont censés être attribués ou mis en paiement au fondateur d'une construction juridique, au moment où:*
- *- les droits économiques, les actions ou parts ou les actifs de la construction juridique sont apportés dans une autre construction juridique ou personne morale ou sont transférés vers un autre État ou juridiction que la Belgique, ou;*
- *- la personne physique qui est le fondateur de cette construction juridique a transféré sa résidence ou le siège de sa fortune à l'étranger »*
- Précision : un autre Etat autre que la Belgique
 - Ratio legis : inciter les 'fondateurs' à transférer les constructions juridiques ou les actifs de celles-ci en Belgique (EdM, p. 30).

VI. Distribution de dividendes fictifs

Transfert vers la Belgique

Exemple :

- un particulier belge est actionnaire d'une société holding chypriote, considérée comme une 'construction juridique'.
- S'il délocalise le siège de la holding vers le Luxembourg, il se verra imposé à hauteur des réserves (latentes) au titre de 'dividendes' (au taux de 30 %).
- En revanche, il échappera à pareille imposition si la société immigre en Belgique.
- -> question de la conformité de cette différence de traitement aux libertés de circulation

>< **Régime actuel** : transfert d'actifs (en ce compris le transfert de siège) ne donne pas lieu à un dividende imposable, si le transfert s'opère vers « *un Etat avec lequel la Belgique (i) a conclu une convention préventive de la double imposition ou (ii) un accord en vue de l'échange de renseignements en matière fiscale* ». Exception n'est PLUS reprise dans le nouvel article 18, § 1^{er}, 3^o/1, CIR!

VI. Distribution de dividendes fictifs

Transfert vers la Belgique (suite)

- Immigration vers la Belgique : opération en vogue surtout avec la proposition de Directive ATAD 3 (« Unshell »)

VII. Exit tax

- Application en cas de transfert de résidence fiscale en dehors de la Belgique du fondateur d'une « construction juridique »
- Imposition d'une distribution fictive correspondant aux réserves (latentes) de la construction juridique (article 18, § 1^{er}, 3^o/1, CIR)
- Exemple : SPF
 - un résident belge détient des parts dans une « construction juridique », par exemple une SPF (société de gestion de patrimoine familial) luxembourgeoise détenant un portefeuille-titres.
 - La SPF a accumulé des réserves d'un montant de 10 millions d'euros.
 - Le départ du fondateur (par exemple, vers Monaco ou la Suisse) déclencherait la taxation des réserves de la SPF au titre de 'dividende' au taux de 30 % (soit 3 millions d'euros).
 - Variante : si plus-values latentes sur portefeuille : aussi taxées lors du transfert (même si elles ont été constituées AVANT 2024).
- Compatibilité avec le droit européen : possibilité de paiement échelonné de l'impôt (article 413/1, § 1^{er}, al. 1^{er}, 7^o, CIR) ... Mais uniquement si la construction juridique est établie au sein de l'EEE

VIII. Exception de substance

- Régime antérieur : inapplication de la taxe Caïman à une construction juridique lorsqu'elle exerce une activité économique effective et dispose d'une 'substance' suffisante (article 5/1, § 3, b), CIR)
- Exception de substance modifiée : inapplication de la taxe Caïman à une construction juridique dans la mesure où elle exerce une "activité économique substantielle, au moyen de personnel, d'équipements, de biens et de locaux, et que ses revenus sont principalement réalisés par celle-ci »
- Caractère substantiel de l'activité économique : signifie "que les revenus tirés de cette activité économique doivent être substantiels par rapport à l'ensemble des revenus tirés de la construction juridique" (EdM, p. 29)
- Le critère de substance n'est pas satisfait par la simple création "d'une substance minimale", comme par exemple la location "d'un espace de bureau" et l'occupation "d'un employé rémunéré à temps partiel". Ainsi, "l'ensemble du personnel, de l'équipement, des actifs et des bâtiments doit être crédible par rapport au chiffre d'affaires et à l'activité économique qui est censée être exercée" (EdM, p. 29)

VIII. Exception de substance (suite)

- Définition étroite de la notion d' « activité économique » limitée à "l'offre de biens ou services à un marché déterminé »
- L'activité substantielle ne peut donc avoir pour but "la gestion du patrimoine privé du fondateur ou d'un des fondateurs de la construction juridique"
- Ratio legis : éviter que des holdings ou sociétés d'investissement (familiales), qui s'adonnent à une gestion financière active d'actifs financiers, puissent invoquer cette exception dite de 'substance'
- Question de la conformité aux libertés de circulation ...

IX. Règle des trois ans

- Les règles spéciales en matière de distributions par des constructions juridiques s'appliquent lorsque l'entité en question a été considérée comme une construction juridique "pour au moins une des trois périodes imposables écoulées" (modification de l'art. 18, al. 1, 3°, CIR:

« Les sommes, autres que celles visées au 1°, 2°, 2°bis et 2°ter, attribuées ou mises en paiement par une entité qui pour au moins une des trois périodes imposables écoulées a été considérée comme une construction juridique qui n'est pas exclue, en vertu de l'article 5/1, § 3, de l'application de l'article 5/1, § 1er, 21 ou de l'article 220/1 20, dans la mesure où le contribuable n'a pas établi que cette attribution ou mise en paiement entraînerait une diminution du patrimoine de la construction juridique jusqu'à un montant inférieur aux capitaux apportés par le fondateur »

- Ratio legis : éviter des manipulations consistant à différer une distribution jusqu'au moment où une entité perd sa qualification de construction juridique
- Exemple: une SICAV dédiée fait en sorte de ne plus être « dédiée ». Si un rachat a lieu dans les 3 ans => dividende sur le fondement de l'article 18, al. 1, 3° du CIR (sous réserve de l'application de l'article 21, 2° du CIR?).

X. Transparence fiscale même en cas de distribution

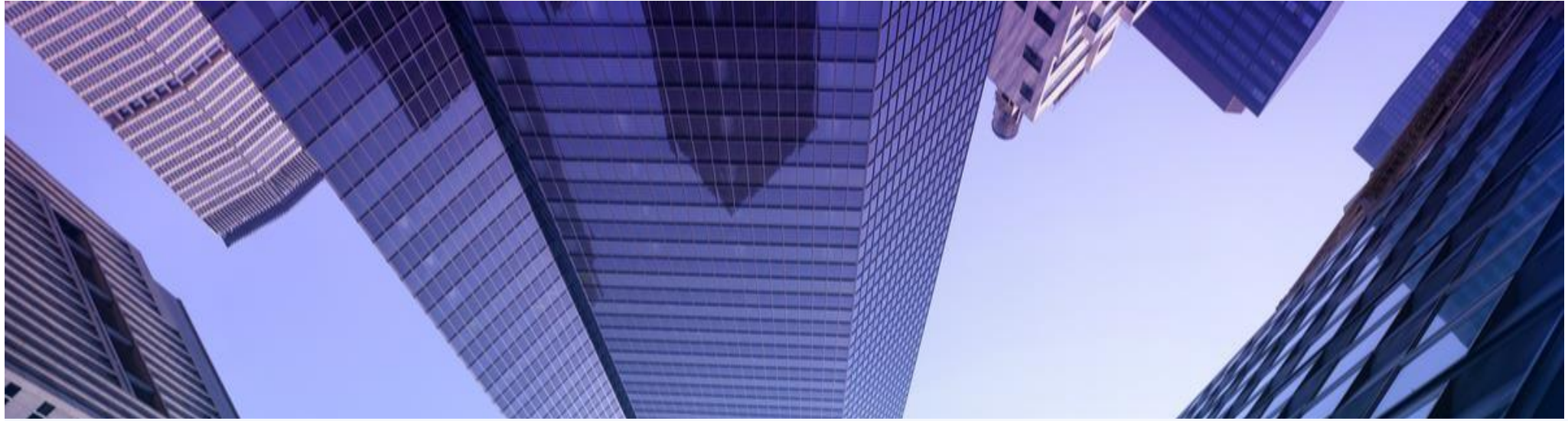
- L'application de la transparence fiscale aux revenus recueillis par la construction juridique n'empêche pas la taxation au titre de dividende (en vertu de l'article 18, alinéa 1, 3°, CIR) sur les revenus payés ou attribués par cette construction juridique:
- « *L'application du présent paragraphe aux revenus recueillis par la construction juridique n'empêche pas l'application de l'article 18, alinéa 1er, 3°, sur les revenus payés ou attribués par cette construction juridique* » (nouvel article 5/1, § 1er, al. 8, CIR)
- Inversement : "*les revenus obtenus par le biais de la construction juridique sont toujours imposés de manière transparente, même s'ils sont redistribués au cours de la même année civile*" (EdM, p. 28).
- Exemple: une SPF réalise une plus-value sur actions, qu'elle redistribue la même année sous forme de dividendes
 - Plus-value sur actions imposable par transparence (5/1 CIR)=> exonération (gestion normale du patrimoine privé)
 - Distribution : dividende imposable (18, al.1, 3° du CIR), sans possibilité de bénéficier de l'exonération visée à l'article 21,12° du CIR

XI. Nouvelle annexe à la déclaration

- Extension de l'obligation de déclaration des « constructions juridiques » via une nouvelle annexe :
 - Revenus obtenus par la « construction juridique » séparément
 - Le montant de son patrimoine à la fin de la période imposable
 - La partie de son patrimoine qui a été apportée par le fondateur
 - Les dividendes (fictifs) distribués y compris ceux exonérés en vertu de l'article 21, al. 1^{er}, 12°, CIR
 - les dividendes "qui ne doivent pas être repris dans la déclaration parce qu'ils ont fait l'objet d'une retenue de précompte mobilier »
- Ratio legis : faciliter le suivi administratif et le suivi du rendement budgétaire de la taxe Caïman (EdM, p. 33)

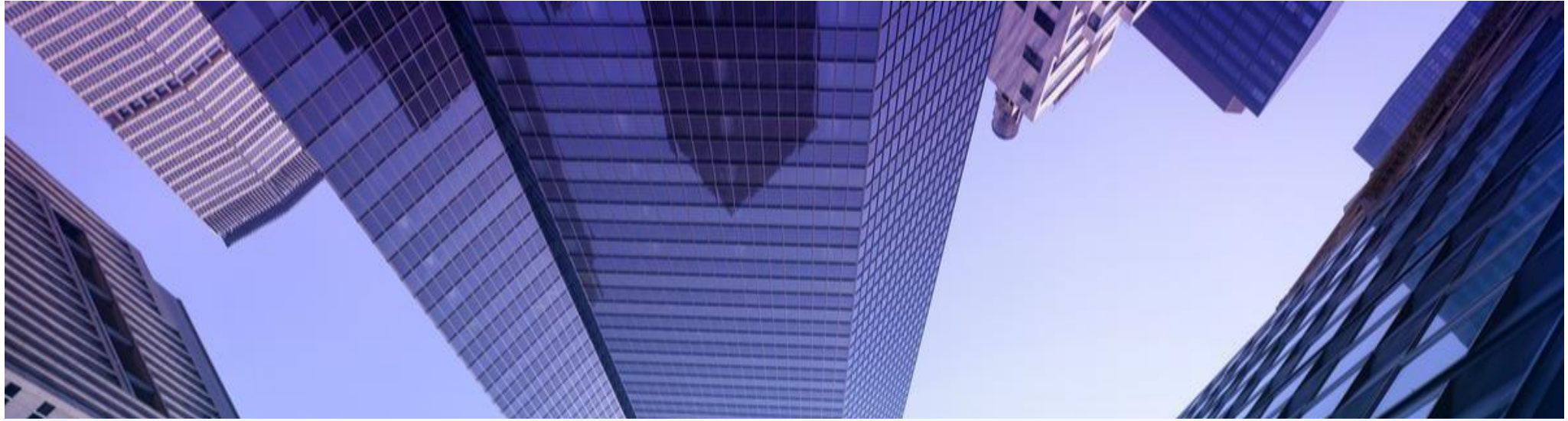
XII. Entrée en vigueur

- Extension de l'obligation déclarative : à partir de l'exercice d'imposition 2024
- Autres modifications « de fond » : "applicables aux revenus qui sont recueillis, attribués ou mis en paiement par une construction juridique à partir du 1^{er} janvier 2024"



Conclusion





Questions ?



Bloom Bruxelles
90 Bd du Souverain
1170 Bruxelles

info@bloom-law.be
www.bloom-law.be

Bloom
LAW FIRM

