

Séminaire pluridisciplinaire[BR]- La participation à deux séminaires sur une thématique fiscale pointue [BR]- Séminaire pluridisciplinaire : "Analyse de la taxation par transparence dans le cadre de la Taxe Caïman - régime de taxation des revenus de structures juridiques en Belgique et conformité par rapport au droit international".

Auteur : Henry, Marine

Promoteur(s) : 1968; 10649

Faculté : Faculté de Droit, de Science Politique et de Criminologie

Diplôme : Master de spécialisation en droit fiscal

Année académique : 2019-2020

URI/URL : <http://hdl.handle.net/2268.2/8751>

Avertissement à l'attention des usagers :

Tous les documents placés en accès ouvert sur le site le site MatheO sont protégés par le droit d'auteur. Conformément aux principes énoncés par la "Budapest Open Access Initiative"(BOAI, 2002), l'utilisateur du site peut lire, télécharger, copier, transmettre, imprimer, chercher ou faire un lien vers le texte intégral de ces documents, les disséquer pour les indexer, s'en servir de données pour un logiciel, ou s'en servir à toute autre fin légale (ou prévue par la réglementation relative au droit d'auteur). Toute utilisation du document à des fins commerciales est strictement interdite.

Par ailleurs, l'utilisateur s'engage à respecter les droits moraux de l'auteur, principalement le droit à l'intégrité de l'oeuvre et le droit de paternité et ce dans toute utilisation que l'utilisateur entreprend. Ainsi, à titre d'exemple, lorsqu'il reproduira un document par extrait ou dans son intégralité, l'utilisateur citera de manière complète les sources telles que mentionnées ci-dessus. Toute utilisation non explicitement autorisée ci-avant (telle que par exemple, la modification du document ou son résumé) nécessite l'autorisation préalable et expresse des auteurs ou de leurs ayants droit.

**Analyse de la taxation par transparence dans le cadre de la
Taxe Caïman – régime de taxation des revenus de
structures juridiques en Belgique et conformité par
rapport au droit international**

Marine HENRY

Travail de fin d'études : Séminaire pluridisciplinaire (15 ects)

Master de spécialisation en Droit fiscal

Année académique 2019-2020

Titulaires :

Jean BUBLOT
Aymeric NOLLET

Tuteurs académiques :

Virginie DEHALLEUX
Bart PEETERS

| | | |
|-------------------|--|------------------|
| <u>I.</u> | <u>INTRODUCTION.....</u> | <u>4</u> |
| 1. | CONTEXTE D'APPARITION..... | 4 |
| 2. | CADRE LEGAL | 5 |
| A) | LOI DU 30 JUILLET 2013..... | 5 |
| i. | Obligation de déclaration..... | 5 |
| ii. | Contenu de la liste..... | 5 |
| B) | LOI-PROGRAMME DU 10 AOUT 2015..... | 5 |
| C) | LOI-PROGRAMME DU 25 DECEMBRE 2017..... | 6 |
| i. | Doubles structures et chaînes de constructions juridiques..... | 6 |
| ii. | Distributions..... | 7 |
| iii. | Produits d'assurance | 7 |
| iv. | L'assimilation de l'apport et du transfert à une liquidation..... | 8 |
| | §1 ^{er} . L'apport..... | 8 |
| | § 2. Le transfert..... | 9 |
| v. | Associations sans personnalité juridique..... | 10 |
| D) | ARRETE ROYAL DU 21 NOVEMBRE 2018 | 10 |
| i. | Entités de l'Espace Economique Européen..... | 10 |
| ii. | Entités hybrides..... | 10 |
| E) | ARRETE ROYAL DU 6 MAI 2019 | 11 |
| F) | ARRETE ROYAL DU 6 JUIN 2019..... | 11 |
| <u>II.</u> | <u>ANALYSE DE LA TAXE CAÏMAN.....</u> | <u>11</u> |
| 1. | DEFINITIONS..... | 11 |
| A) | DEFINITION DE LA « TAXATION PAR TRANSPARENCE »..... | 11 |
| i. | Fiction juridique..... | 11 |
| ii. | Catégories de revenus visées | 12 |
| | §1 ^{er} . Généralités..... | 12 |
| | §2. Importance de la qualification du revenu..... | 12 |
| B) | DEFINITION DES « CONSTRUCTIONS JURIDIQUES » | 13 |
| i. | Constructions juridiques de type 1 – relations juridiques | 13 |
| ii. | Constructions juridiques de type 2 – entités faiblement taxées | 14 |
| | §1 ^{er} . Entités établies à l'extérieur de l'EEE..... | 14 |
| | §2. Entités établies à l'intérieur de l'EEE..... | 15 |
| iii. | Constructions juridiques de type 3 | 17 |
| iv. | Constructions qui ne tombent pas dans le champ d'application de la taxe..... | 18 |
| | § 1 ^{er} . Ne sont ni soumis à la taxe de transparence, ni à l'obligation de déclaration :..... | 18 |
| | § 2. Ne sont pas soumis à la taxe de transparence mais bien à l'obligation de déclaration..... | 19 |
| C) | DEFINITION DU « FONDATEUR DE LA CONSTRUCTION JURIDIQUE » | 20 |
| i. | Personnes visées..... | 20 |
| ii. | Exclusions..... | 21 |
| iii. | Démembrement de la propriété | 21 |
| D) | DEFINITION DU « TIERS BENEFICIAIRE » | 21 |
| 2. | DISPOSITION ANTI-ABUS | 23 |
| A) | MESURE ANTI-ABUS ORIGINELLE | 23 |
| B) | NOUVELLE MESURE ANTI-ABUS INTRODUITE PAR LA LOI DU 25 DECEMBRE 2017 | 23 |
| C) | EXEMPLES DE L'APPLICATION DE LA DISPOSITION ANTI-ABUS | 24 |
| i. | Les « personnes liées » | 24 |
| ii. | La qualification de « construction juridique » | 25 |
| iii. | La présomption de liquidation effective | 25 |
| iv. | La manipulation de la charge fiscale..... | 25 |

| | | |
|-------------|---|-----------|
| v. | La modification de la « politique d'investissement » de la construction juridique | 26 |
| 3. | OBLIGATION DE DECLARATION..... | 26 |
| A) | GENERALITES..... | 26 |
| B) | ABSENCE D'IMPUTATION OU REMBOURSEMENT DU PRECOMPTE MOBILIER..... | 27 |
| C) | DELAIS DANS LESQUELS L'ADMINISTRATION FISCALE PEUT AGIR..... | 27 |
| 4. | SERVICE DES DECISIONS ANTICIPEES (SDA) : FONCTION REGULATRICE..... | 28 |
| A) | REGULARISATION ET REVENUS IMMOBILIERS..... | 28 |
| B) | QUALIFICATION DE « FONDATEUR-HERITIER » | 28 |
| C) | INVESTISSEMENT EN CREANCES..... | 29 |
| D) | OBSERVATION..... | 29 |
| III. | <u>QUANT A LA QUESTION DE DOUBLE IMPOSITION INTERNE.....</u> | 30 |
| 1. | CONCERNANT LES DISTRIBUTIONS REALISEES PAR LA CONSTRUCTION JURIDIQUE | 30 |
| A) | ATTEINTE AU PRINCIPE D'EQUITE..... | 30 |
| B) | DOUBLE IMPOSITION EN PRATIQUE | 31 |
| 2. | CONCERNANT LES CONSTRUCTIONS JURIDIQUES EN CASCADE | 31 |
| IV. | <u>QUANT A LA COMPATIBILITE AVEC LE DROIT EUROPEEN ET LE DROIT</u> | |
| | <u>INTERNATIONAL.....</u> | 32 |
| 1. | SIMILITUDE AVEC LE REGIME CFC..... | 32 |
| 2. | RESPECT DES CONVENTIONS PREVENTIVES DE LA DOUBLE IMPOSITION | 32 |
| 3. | LA DOUBLE IMPOSITION..... | 33 |
| A) | DOUBLE IMPOSITION EN CAS DE CONSTRUCTION JURIDIQUE DE TYPE 1 | 33 |
| B) | DOUBLE IMPOSITION EN CAS D'APPORT DE TITRES ET/OU DE DROITS ECONOMIQUES | 34 |
| C) | DOUBLE IMPOSITION DANS LE CADRE D'UN FIS LUXEMBOURGEOIS | 34 |
| D) | REMEDE POTENTIEL CONTRE LA DOUBLE IMPOSITION DES SCI FRANÇAISES | 35 |
| 4. | LA LIBERTE D'ETABLISSEMENT | 35 |
| 5. | LA LIBRE CIRCULATION DES CAPITAUX | 37 |
| 6. | RESPECT DE LA CONVENTION EUROPEENNE DES DROITS DE L'HOMME | 38 |
| V. | <u>CONCLUSION.....</u> | 38 |

I. Introduction

1. Contexte d'apparition

La taxation par transparence a été instaurée en Belgique dans le but de contrer la tendance de certains contribuables à placer leur patrimoine au sein d'entités établies dans un Etat étranger, appliquant une taxation minimale voire nulle.

Cette pratique des contribuables avait pour conséquence de créer un « vide de taxation »¹ préjudiciable à l'Etat belge.

La réaction politique face à cette pratique s'est d'abord manifestée par une obligation², à l'égard des contribuables, de mentionner, dans leur déclaration fiscale annuelle³ à l'impôt des personnes physiques, les constructions juridiques dont ils étaient les fondateurs, les bénéficiaires ou les bénéficiaires potentiels.

L'obligation de déclaration permettait, dans un premier temps, au fisc de récolter des informations sur la situation des contribuables, sans faculté de les taxer.

Dans un second temps, avec l'entrée en vigueur de la loi-programme du 10 août 2015, le gouvernement a mis sur pied une taxe applicable aux revenus recueillis par ces constructions juridiques.

La particularité de cette taxe réside dans le fait que la charge fiscale repose sur le(s) fondateur(s) de ces constructions juridiques, même en l'absence de revenus distribués à ceux-ci. Il existe donc une fiction qui permet d'agir comme si ces revenus avaient directement été perçus par les contribuables personnes physiques.

Avec l'apparition de la faculté de taxer en tant que telle, il est devenu difficile de contester le caractère budgétaire de la mesure.

Dans l'exposé des motifs de cette loi-programme, il est expliqué que « *l'intention n'est pas d'interdire les constructions juridiques en tant que telles, mais seulement de neutraliser les avantages fiscaux qu'elles génèrent en créant la transparence, de combler le vide existant actuellement en matière de taxation et de mettre fin à la possibilité du patrimoine flottant non taxé* »⁴.

Ultérieurement, le régime fiscal de cette taxe a fait l'objet de multiples précisions et autres modifications, de nature législative et réglementaire, dont nous analyserons la portée concrète ci-après.

¹ Projet de loi-programme, 6 novembre 2015, La Chambre, DOC54 27/46/001

² Articles 35 et 36 Loi portant des dispositions diverses dd. 30.07.2013, MB 01.08.2013

³ Cadre XIV "Comptes et assurances-vie individuelles à l'étranger, constructions juridiques, prêts à des petites sociétés débutantes et comptes-titres" – Rubrique C – Code 1077-87

⁴ Projet de loi-programme, 6 novembre 2015, La Chambre, DOC54 27/46/0011, p.29

2. Cadre légal

a) Loi du 30 juillet 2013

i. Obligation de déclaration

A partir de l'exercice d'imposition 2014, les contribuables personnes physiques ont été contraints d'indiquer, dans leur déclaration fiscale respective, si eux-mêmes, leur conjoint, leur cohabitant légal, ou un de leurs enfants mineurs non émancipés, sont le fondateur ou le bénéficiaire (potentiel) de ce type de construction⁵. Cette obligation de déclaration constitue, d'une part, une répercussion du Plan d'action pour la lutte contre la fraude fiscale et sociale qui avait été approuvé le 11 mai 2012, d'autre part, un prolongement de la transparence et de l'échange automatique d'informations financières prévus au niveau européen⁶.

Le Code des impôts sur les revenus a alors été amendé⁷ pour prévoir une liste de formes juridiques, par Etat ou juridiction, qui sont soit soumises, sur les revenus de capitaux et de biens mobiliers, à un régime fiscal notablement plus avantageux que celui auquel ces revenus seraient soumis en Belgique, soit totalement non soumises à un impôt sur les revenus. C'est un arrêté royal du 19 mars 2014, entré en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2014, qui établit ladite liste.

ii. Contenu de la liste

Cette liste s'appuie sur le contenu de l'Annexe I de la Directive du Conseil modifiant la directive 2003/48/CE en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiement d'intérêts.

Les entités et constructions juridiques visées sont principalement les *Trust*, les *International business company*, les Sociétés exonérées, les sociétés *Offshore*, les *Foundation*⁸. La seule forme juridique de la liste de l'Arrêté royal du 19 mars 2014 qui n'est pas mentionnée dans l'Annexe I précitée est la société de gestion de patrimoine familial (SPF) luxembourgeoise⁹. Il avait été prévu que l'énumération des formes juridiques subirait des ajouts et/ou radiations à l'issue de modifications ultérieures intervenant dans les législations fiscales étrangères.

b) Loi-programme du 10 août 2015

La taxation par transparence, aussi appelée « Taxe Caïman », a été créée, à proprement parler, par la loi-programme du 10 août 2015. Celle-ci prévoit que, à partir de l'exercice d'imposition 2016, les revenus perçus par une construction juridique sont directement imposés, par

⁵ Article 307 §1er, 4° du CIR 1992

⁶ G. D. GOYVAERTS, K. MOSER, G. VERACHTER, « L'obligation de déclarer les structures patrimoniales privées par la loi du 30 juillet 2013 », disponible sur https://www.tiberghien.com/media/GDG_MEMO_FR_Aangifteplicht_30072013.pdf

⁷ Article 2, §1er 13°, b), al. 2° du CIR 1992

⁸ Annexe I de la Directive du Conseil modifiant la directive 2003/48/CE, disponible sur <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2008:0727:FIN:FR:PDF>

⁹ M. REGOUT et C. VAN GEEL, « Obligation de déclaration des constructions juridiques : liste des formes juridiques avec taxation nulle ou minimale », disponible sur <https://legalworld.wolterskluwer.be/fr/nouvelles/moniteur/obligation-de-declaration-des-constructions-juridiques-liste-des-formes-juridiques-avec-taxation-nulle-ou-minimale/>

transparence, dans le chef des personnes physiques, fondateurs ou bénéficiaires de cette construction.

La taxe vise alors deux types de constructions juridiques, à savoir, d'une part, les Trust et structures fiduciaires sans personnalité juridique distincte, d'autre part, les personnes morales dotées de la personnalité juridique qui sont soumises à un impôt étranger dont le taux est inférieur à 15%¹⁰.

La loi-programme de 2015 soumet à la taxe les fondateurs, leurs héritiers, les tiers bénéficiaires et les actionnaires¹¹. Cette taxe s'applique à l'impôt des personnes physiques, ainsi qu'à l'impôt des personnes morales, mais pas à l'impôt des sociétés, ni à l'impôt des non-résidents.

L'arrêté royal du 18 décembre 2015, qui exécute l'article 2 §1^{er}, 13, b) alinéa 2 du CIR de 1992, comporte une formulation plus large des constructions juridiques qui tombent dans le champ d'application de la taxe Caïman, en comparaison avec la liste propre à l'arrêté royal du 19 mars 2014.

c) Loi-programme du 25 décembre 2017

Cette loi-programme a apporté des modifications substantielles à la taxe Caïman, dont détails ci-après. Ces modifications sont majoritairement entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2018¹², même si certaines dispositions sont entrées en vigueur au 17 septembre 2017, donnant à cette loi un caractère partiellement rétroactif.

i. Doubles structures et chaînes de constructions juridiques

Suite à l'instauration de cette nouvelle taxe, les contribuables belges avaient imaginé des subterfuges afin de contourner l'application de ladite taxe. Parmi ces ruses, figurait l'interposition d'une ou de plusieurs structure(s) intermédiaire(s) entre le contribuable et la construction juridique visée par la taxe Caïman, la structure intermédiaire ne tombant, quant à elle, pas dans le champ d'application de la taxe Caïman.

C'est pourquoi la loi-programme du 25 décembre 2017 a élargi le champ d'application de ladite taxe afin de neutraliser l'effet de ces doubles structures, et ce en taxant de façon consolidée les revenus recueillis par la chaîne des constructions juridiques¹³. Cependant, la taxe ne sera effective que si l'on se trouve face à une superposition de constructions juridiques. En effet, sous réserve de l'application de l'article 344, §1^{er} du CIR de 1992, l'administration fiscale n'est pas en mesure d'imposer un contribuable qui détient indirectement une construction juridique, par l'intermédiaire d'une entité qui n'est pas qualifiée comme telle¹⁴.

¹⁰ D.-E. PHILIPPE, "Taxe Caïman (ou taxe par transparence)", disponible sur <http://www.bloom-law.be/fr/actualite/nieuws/4109/taxe-caïman-ou-taxe-par-transparence>

¹¹ <https://legalworld.wolterskluwer.be/fr/nouvelles/domaine/droit-fiscal/taxe-caïman-pour-les-constructions-juridiques-etrangeres-depuis-le-1er-janvier-2015/>

¹² Projet de loi-programme, 6 novembre 2015, La Chambre, DOC54 27/46/001, article 87

¹³ <https://www.bdo.be/fr-be/actualites/2019/la-taxe-caïman-elargie-de-maniere-retroactive-a-partir-de-2018>

¹⁴ D.E. PHILIPPE, « La taxe Caïman, ou comment le législateur s'attaque en douceur aux doubles structures », disponible sur <https://www.lecho.be/opinions/carte-blanche/la-taxe-caïman-ou-comment-le-legislateur-s-attaque-en-douceur-aux-doubles-structures/9981628.html>

Le principe est que les revenus perçus par une chaîne de constructions soient tous imposés dans le chef du fondateur de la première construction « mère » dans la chaîne. La construction mère est celle qui détient totalement ou partiellement les actions ou parts ou droits économiques d'une autre construction¹⁵. Les revenus qui ont donc été perçus par une « fille » font partie intégrante des revenus de la « mère », et ce proportionnellement aux droits que la « mère » détient dans sa « fille ». La construction « fille » est celle dont les titres ou droits économiques sont totalement ou partiellement détenus par une autre construction juridique¹⁶.

Le Projet de loi-programme du 6 novembre 2015 énonce, en son article 74, que, afin d'éviter une double imposition, les transactions entre les constructions juridiques sous-jacentes ne sont pas imposées. Cependant, l'absence d'imposition de ces revenus est uniquement valable si le contribuable démontre que les revenus distribués sont composés de revenus recueillis par une construction juridique, et qu'ils ont, préalablement, subi leur régime fiscal en Belgique, dans le chef, soit d'une personne physique, soit d'une personne morale visée à l'article 220 du CIR1992.

Toujours selon cet article 74, puisque les revenus distribués en premier lieu sont considérés comme étant les revenus les plus anciens, la preuve d'une imposition préalable ne pourra être fournie qu'après la distribution de toutes les réserves historiques.

ii. Distributions

Cette loi prévoit également que les dividendes et autres boni de liquidation, attribués par ces entités à des bénéficiaires belges, à partir du 17 septembre 2017, sont imposés à un taux uniforme, hormis le cas où ces revenus ont déjà été imposés par transparence au préalable¹⁷. La taxation comme dividende n'intervient pas si le contribuable démontre que l'attribution ou la mise en paiement entraînerait une diminution du patrimoine de la construction jusqu'à un montant inférieur aux capitaux apportés par le contribuable fondateur, la seule exception vise l'actif apporté à la construction juridique¹⁸.

Il n'est plus nécessaire de prévoir une définition distincte pour un tiers bénéficiaire dans le CIR de 1992, cette notion est remplacée par une référence à un contribuable ayant recueilli un dividende ou tout autre avantage de la part d'une construction juridique.

La suppression de la définition ne peut avoir pour conséquence que les tiers bénéficiaires ne subiront plus de taxation sur les revenus issus d'une construction juridique, ceux-ci seront simplement qualifiés de dividendes¹⁹.

iii. Produits d'assurance

Auparavant, la taxe Caïman ne pouvait être mise en œuvre en raison de la coupure du lien entre le fondateur et la construction juridique qu'entraînait le transfert de parts de la

¹⁵ Article 2, §1er, 13°/3 du CIR/92

¹⁶ *Ibidem*

¹⁷ T. AFSCHRIFT, "La taxe Caïman ou l'art de mal légiférer", disponible sur <https://www.afschrift.com/wp-content/uploads/2018/01/5109331.pdf>

¹⁸ J. WELLENS, "Taxe Caïman: nouveau système d'imposition pour les constructions juridiques", disponible sur <http://www.monkey.be/secure/documentview.aspx?id=mfco12853752>

¹⁹ *Ibidem*

construction juridique dans une police d'assurance²⁰. La loi-programme introduit une nouvelle définition de la construction juridique, permettant de neutraliser ce genre d'esquive.

iv. L'assimilation de l'apport et du transfert à une liquidation

Afin de prévenir les manœuvres des contribuables qui réduiraient l'efficacité et la mise en œuvre de l'imposition par transparence, sont désormais assimilés à une liquidation, les deux cas suivants :

- le déménagement d'une construction juridique ou le transfert de ses actifs vers un Etat qui ne pratique pas un échange d'informations fiscales effectif avec la Belgique ;
- l'apport des droits économiques, des actions ou parts, ou des actifs d'une construction juridique à une structure juridique nouvelle (structure complexe)²¹.

Les actifs sont alors présumés distribués, et ce de façon irréfutable, entraînant une taxation au titre de dividende de tout montant qui excède le capital apporté initialement²².

§1^{er}. L'apport

Il est intéressant de soulever l'absence de verbe et de complément dans l'article 5/1 §2 alinéa 1 du CIR de 92, concernant l'apport. En effet si l'on se base uniquement sur le texte légal, il n'est pas précisé à qui l'apport doit être fait.

Il est utile de se tourner vers les travaux préparatoires pour comprendre quelles sont les personnes visées par cet apport. On s'aperçoit qu'il s'agit en réalité des constructions juridiques²³. Par contre, ces travaux préparatoires sont muets quant à la qualité de l'« apporteur ». La doctrine est d'accord pour dire que tant le fondateur que la construction juridique, sont visés²⁴. N'est pas précisée, la définition de l'« apport » en tant que tel²⁵.

En outre, ni les travaux préparatoires, ni le texte de loi, ne requièrent que les droits économiques, les actions ou parts d'une construction juridique soient transmis à une autre construction juridique²⁶.

Il n'est pas non plus exigé que la construction juridique, à qui ces actifs sont transférés, soit établie dans un autre Etat que celui dans lequel se trouve la construction juridique qui

²⁰ DOC54 2746/001 Section 2 « imposition des revenus de constructions juridiques », disponible sur <https://monkey.wolterskluwer.com/api/attachment/mfco12853752-12853758-mfco21622?token=eyJhbGciOiJIJSUzI1NiIsImtpZCI6IkpXVF9NMkdBIj0.eyJzY29wZSI6WyJvcGVuaWQiLCJwcm9maWxliiwZWIhaWwiXSwiY2xpZW50X2lkIjojTTJHQUJsaWVudCIsImZcyI6Imh0dHBzOi8vbG9naW4ud29sdGVyc2ts>

²¹ DOC54 2746/001 Section 2 « imposition des revenus de constructions juridiques », disponible sur <https://monkey.wolterskluwer.com/api/attachment/mfco12853752-12853758-mfco21622?token=eyJhbGciOiJIJSUzI1NiIsImtpZCI6IkpXVF9NMkdBIj0.eyJzY29wZSI6WyJvcGVuaWQiLCJwcm9maWxliiwZWIhaWwiXSwiY2xpZW50X2lkIjojTTJHQUJsaWVudCIsImZcyI6Imh0dHBzOi8vbG9naW4ud29sdGVyc2ts>

²² Article 5/1, §2, alinéa 1 du CIR1992

²³ A. DAYEZ, A. VANDEWALLE, "Elargissement et durcissement de la taxe Caïman : des "améliorations" qui posent question", janvier 2018, disponible sur <https://lj.be/wp-content/uploads/2019/11/Newsletter-Taxe-caïman-Janvier-2018.pdf>

²⁴ *Ibidem*

²⁵ *Ibid.*

²⁶ N. APPERMONT, B. PEETERS, "The Belgian Cayman Tax 2.0: exit taxes worrisome for trust practitioners", *Trusts & Trustees*, Vol. 25, No. 3, Avril 2019, p. 348

transfère les droits. On peut donc en déduire que les situations purement internes sont appréhendées de la même façon que lorsqu'un élément d'extranéité est présent²⁷.

§ 2. Le transfert

Le second événement, cité par l'article 5/1, §2 à côté de l'apport, est le transfert des actifs d'une construction juridique de type 1 ou de type 2 vers un autre Etat²⁸. Au vu de la condition d'extranéité nécessaire, *in casu*, pour l'application de la taxe Caïman, cette dernière est, dans le contexte d'un transfert, assimilable à une taxe de sortie (« *exit tax* »)²⁹. La taxe Caïman diffère cependant de l'*exit tax* classique en ce que, d'une part, au lieu de taxer des plus-values latentes, la taxe par transparence vise les revenus historiques, d'autre part, la taxe Caïman peut s'appliquer lorsque les actifs d'une construction juridique demeurent à l'étranger.

Seuls les transferts d'actifs vers des Etats avec lesquels la Belgique ne pratique pas l'échange d'informations fiscales engendrent l'application de la taxe³⁰. Cette exception n'existe que pour les « transferts » et non pour les « apports » car ces derniers ne requièrent pas un élément d'extranéité³¹.

Encore une fois, le texte de loi ainsi que les travaux préparatoires sont lacunaires en ce qu'ils ne précisent pas si les transferts partiels d'actifs sont visés par la disposition³². La doctrine estime que, au vu de l'intention ferme du législateur d'assurer l'effectivité de la taxe Caïman, il est quasi certain que le transfert partiel d'actifs tombe dans le champ d'application de ladite taxe³³. Ce dernier argument est rétorquable en ce que, d'une part, les transferts partiels ne sont pas explicitement ciblés par la disposition légale, d'autre part, la taxe Caïman fonde son application sur une fiction légale, l'interprétation de la disposition devrait dès lors être restrictive³⁴.

D'autre part, une autre problématique peut être invoquée concernant la taxation d'un fondateur belge, alors qu'il n'a pas forcément pris part à l'acte ayant enclenché l'application de la taxe³⁵. A titre d'exemple, si un fondateur belge, ne détenant que quelques participations dans la construction juridique, agit de concert avec d'autres fondateurs étrangers, il n'est légalement pas prévu qu'une taxation proportionnelle sur les réserves historiques puisse être appliquée³⁶. La problématique est encore plus flagrante lorsque c'est un fondateur étranger qui transfère ses titres ou droits économiques dans une autre construction juridique et qui suscite donc, isolément, la mise en œuvre de la taxe³⁷.

²⁷ N. APPERMONT, B. PEETERS, "The Belgian Cayman Tax 2.0: exit taxes worrisome for trust practitioners", *Trusts & Trustees*, Vol. 25, No. 3, Avril 2019, p. 348

²⁸ N. APPERMONT, B. PEETERS, "The Belgian Cayman Tax 2.0: exit taxes worrisome for trust practitioners", *Trusts & Trustees*, Vol. 25, No. 3, Avril 2019, p. 350

²⁹ *Ibidem*

³⁰ *Ibid.*

³¹ *Ibid.*

³² *Ibid.*

³³ *Ibid.*

³⁴ N. APPERMONT, B. PEETERS, "The Belgian Cayman Tax 2.0: exit taxes worrisome for trust practitioners", *Trusts & Trustees*, Vol. 25, No. 3, Avril 2019, p. 351

³⁵ *Ibidem*

³⁶ *Ibid.*

³⁷ *Ibid.*

v. Associations sans personnalité juridique

Les associations sans personnalité juridique, qui ne sont pas soumises à l'impôt des sociétés, peuvent choisir d'être soumises à l'impôt des personnes morales si elles souhaitent éviter que les personnes habilitées, qui gèrent leurs comptes, soient taxées sur les revenus mobiliers perçus par l'association en cause³⁸. Il s'agit d'un choix qui, le cas échéant, porte sur au moins six périodes imposables successives.

d) Arrêté royal du 21 novembre 2018

i. Entités de l'Espace Economique Européen

Cet arrêté royal élargit la liste des entités de l'Espace Economique Européen (EEE) qui tombent dans le champ d'application de la taxe Caïman, en remplaçant la liste limitative antérieure, entre autres, par une catégorie résiduaire ayant un aspect plus général³⁹.

La conséquence est de qualifier de « construction juridique » des entités qui, auparavant, ne figuraient pas dans la liste limitative de l'arrêté royal du 18 décembre 2015.

Il est applicable, d'une part, aux revenus attribués par une construction juridique à partir du 1^{er} janvier 2018, d'autre part, au précompte professionnel ou mobilier retenu sur les revenus attribués à partir du 13 décembre 2018⁴⁰. L'extension a donc un effet rétroactif.

La taxe Caïman vise désormais, outre les organismes de placement et les sociétés dotées d'une personnalité juridique dont les revenus sont imposés dans le chef des associés ou actionnaires, toutes les entités établies dans l'Espace Economique Européen, dotées de la personnalité juridique, si ces entités paient moins de 1% d'impôt sur leurs revenus, ou si elles sont exonérées d'impôt. Auparavant, la taxe visait uniquement certaines entités, peu ou pas taxées, qui figuraient sur une liste limitative⁴¹.

ii. Entités hybrides

Par ailleurs, le champ d'application de la taxe est également étendu aux structures hybrides⁴², que leurs revenus soient d'origine étrangère ou non, exceptées les structures exerçant une activité génératrice de revenus qui seraient exonérées à l'impôt des personnes physiques dans le chef d'un habitant du Royaume, et ce en vertu d'une convention préventive de la double imposition, si cet habitant recueillait directement les revenus en cause⁴³.

³⁸ A. DAYEZ, A. VANDEWALLE, "Elargissement et durcissement de la taxe Caïman : des "améliorations" qui posent question", janvier 2018, disponible sur <https://l1j.be/wp-content/uploads/2019/11/Newsletter-Taxe-caïman-Janvier-2018.pdf>

³⁹ Arrêté royal portant adaptation de l'arrêté royal du 18 décembre 2015 d'exécution de l'article 2, §1^{er}, 13^o, b), alinéa 2, du CIR1992, p.93507, disponible sur http://www.ejustice.just.fgov.be/mopdf/2018/12/03_1.pdf - Page7

⁴⁰ K. MEES, "Constructions juridiques : une nouvelle liste des sociétés établies dans l'EEE soumises à la taxe Caïman", disponible sur <https://legalworld.wolterskluwer.be/fr/nouvelles/constructions-juridiques-une-nouvelle-liste-des-societes-etablies-dans-l-eee-soumises-a-la-taxe-caïman/>

⁴¹ *Ibidem*

⁴² Les entités hybrides sont celles que le droit fiscal belge considère comme opaque, alors que le droit fiscal de l'Etat dans lequel elles sont établies les considère comme transparentes.

⁴³ D.-E. PHILIPPE, "Davantage de constructions juridiques désormais visées par la taxe Caïman", disponible sur <https://www.lecho.be/opinions/general/davantage-de-constructions-juridiques-desormais-visees-par-la-taxe-caïman/10085156.html>

e) Arrêté royal du 6 mai 2019

Cet arrêté royal vise à adapter l'arrêté royal du 23 août 2015 d'exécution de l'article 2, §1^{er}, 13°, b), alinéa 3 du CIR1992. Ce dernier arrêté royal prévoit une présomption de soumission à un impôt sur les revenus inférieurs à 15% du revenu imposable, voire de non soumission à un impôt sur les revenus, applicable à une liste limitative de formes juridiques.

L'arrêté royal du 6 mai 2019 ajoute à cette liste les organismes de placement, ainsi que les sociétés ayant la personnalité juridique et dont les revenus sont imposés dans le chef des associés ou actionnaires par l'Etat dans lequel ces sociétés sont établies⁴⁴.

f) Arrêté royal du 6 juin 2019

La loi-programme du 25 décembre 2017 prévoyait déjà l'inclusion des associations sans personnalité juridique dans le champ d'application de la taxe par transparence. L'article 5/2 du CIR de 1992 prévoit que « *les revenus mobiliers recueillis sur un compte au nom d'une association qui ne recueille pas de bénéfices ou profits ou qui n'est pas assujettie à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des personnes morales, sont imposables dans le chef de l'habitant du Royaume habilité à gérer ce compte, comme si cet habitant du Royaume les avait recueillis directement* ».

L'article 220, 4° du CIR de 1992 prévoit, quant à lui, un régime d'option pour l'association, c'est à dire qu'elle peut décider, pour un délai de minimum six périodes imposables successives, d'être soumise à l'impôt des personnes morales, au lieu de se voir appliquer le régime de transparence.

L'arrêté royal du 6 juin 2019 met en exécution cette disposition et détermine les données qui sont à joindre à la lettre dans laquelle les associations marquent leur souhait d'opter pour la soumission à l'impôt des personnes morales⁴⁵.

II. Analyse de la taxe Caïman

1. Définitions

a) Définition de la « taxation par transparence »

i. Fiction juridique

Il s'agit d'un système d'imposition par transparence, à l'impôt des personnes physiques ou à l'impôt des personnes morales, sur les revenus perçus par des constructions juridiques, fictives ou non, dans le chef de leur(s) fondateur(s), comme si ce(s) dernier(s) avai(en)t recueilli directement et personnellement les revenus de ces constructions juridiques.

L'application de la taxe Caïman n'est pas tributaire d'une distribution effective des revenus perçus par les constructions juridiques à leurs fondateurs.

⁴⁴ <http://www.kluwereasyweb.be/documents/lawyer-news/201906-lawyer/k12321302-kaaimantaks-wetgever-verduidelijkt-begrip-juridische-constructies-met-rechtspersoonlijkheid-.xml?lang=fr>

⁴⁵ Article 79/1 à 79/2 de l'AR/CIR/92

Il est question d'une fiction fiscale en ce que les revenus sont réputés être attribués directement par le débiteur des revenus au fondateur, ce fondateur est réputé agir à la place de la construction juridique, que ce soit à l'égard du contrat conclu entre le débiteur et la construction juridique, ou à l'égard du droit réel dont la construction juridique dispose sur le bien générant les revenus⁴⁶.

ii. Catégories de revenus visées

§1^{er}. Généralités

La taxe Caïman ne fait pas intervenir un taux d'imposition distinct, et ne constitue pas une taxe applicable à une catégorie distincte de revenus; elle vise tous types de revenus, qu'ils soient mobiliers, immobiliers, divers ou professionnels.

Dans l'exposé des motifs du projet de loi-programme du 10 août 2015, il est affirmé que « *sur base des fictions fiscales (...), les revenus ainsi imposables suivront leur régime d'imposition ordinaire, tel que prévu dans le CIR 92* »⁴⁷.

Par voie de conséquence, il n'y a aucune incidence sur le remplissage de la déclaration fiscale car tous les codes de celles-ci sont potentiellement utilisables pour la perception de la taxe de transparence⁴⁸.

§2. Importance de la qualification du revenu

Afin de mettre en exergue l'importance de la qualification du revenu attribué par une construction juridique, imaginons que Monsieur Dupont ait créé une construction juridique dans laquelle on ne constate aucune réserve historique, mais uniquement des actifs apportés et des réserves ayant déjà subi la taxe Caïman.

Cette construction juridique perçoit un revenu en 2019, ce qui a pour conséquence que Monsieur Dupont, par application du principe de transparence, est censé avoir perçu directement ce revenu, même si ce dernier ne lui a pas été attribué dans les faits.

Néanmoins, Monsieur Dupont est tout de même exempté d'impôt en Belgique, puisqu'il s'agit en l'occurrence d'un revenu divers, perçu dans le cadre de la gestion normale de son patrimoine privé⁴⁹.

Imaginons maintenant que ce revenu soit considéré comme un dividende, c'est alors l'article 18, 3° du CIR de 1992 qui sera appliqué, et qui entrainera, le cas échéant, la perception d'un précompte mobilier de 30% sur ce revenu.

Supposons que la construction juridique attribue réellement ce revenu, qualifié initialement de revenu divers ou de dividende dans le chef du fondateur, à un bénéficiaire en 2020, ou ultérieurement, alors ledit revenu ne sera plus considéré comme un dividende, puisqu'il sera fait application de l'exemption prévue à l'article 21, 12°. En effet, on considère que le revenu a déjà subi sa charge fiscale en Belgique, quand on lui a appliqué, soit l'exemption de l'article

⁴⁶ Questions et Réponses, Chambre, 54, n° 057, p. 320-321

⁴⁷ DOC 54 1125/001, p. 33 disponible sur <https://www.dekamer.be/flwb/pdf/54/1125/54K1125001.pdf>

⁴⁸ J. WELLENS, "Taxe Caïman: nouveau système d'imposition pour les constructions juridiques", disponible sur <http://www.monkey.be/secure/documentview.aspx?id=mfco12853752>

⁴⁹ Article 90, 1° du CIR/1992

90, 1° du CIR de 1992, soit le précompte mobilier prélevé sur les revenus de l'article 18 du CIR de 1992.

Grâce à cette illustration, il est indéniable que le fondateur d'une construction juridique aura intérêt à ce que cette dernière ajuste sa politique de paiement conformément aux particularités décrites ci-avant.

b) Définition des « constructions juridiques »

Les constructions juridiques sont définies à l'article 2, §1^{er}, 13° du CIR de 1992. Il s'agit, généralement, des structures patrimoniales privées.

i. Constructions juridiques de type 1 – relations juridiques

Ces constructions sont définies au point a) de l'article précité. Il est question de toute « *relation juridique sans personnalité juridique créée par un acte du fondateur, par lequel des biens (ou des droits sur ces biens) sont placés sous le contrôle d'un gestionnaire afin de les administrer dans l'intérêt d'un ou de plusieurs bénéficiaires ou dans un but déterminé* »⁵⁰.

Les caractéristiques de cette relation juridique sont les suivantes :

- le titre de propriété relatif aux biens ou droits en question est établi au nom de l'administrateur ou d'une autre personne pour le compte de l'administrateur ;
- les biens de la construction juridique constituent une masse distincte et ne font pas partie du patrimoine de l'administrateur ;
- l'administrateur est investi du pouvoir et chargé de l'obligation d'administrer, de gérer ou de disposer des biens selon les termes de la convention⁵¹.

Il y a donc, dans cette hypothèse, une scission entre la propriété juridique et la propriété économique du patrimoine géré par l'administrateur. Ces constructions peuvent être situées dans un autre Etat membre de l'Espace Economique Européen et tomber dans le champ d'application de la taxe, contrairement, en principe, aux constructions de type 2 que nous analyserons au point suivant.

Les constructions juridiques de type 1, dépourvues de la personnalité juridique, comptent parmi elles, principalement, les entités fiduciaires ou discrétionnaires comme les Trusts⁵².

Un trust est une structure dans laquelle le fondateur isole un patrimoine auprès d'un gestionnaire, personne physique ou morale, qui gère ce patrimoine conformément à l'acte entre le fondateur et le gestionnaire, en faveur d'un ou de plusieurs bénéficiaire(s)⁵³.

Pour l'application de la taxe Caïman, il n'est fait aucune distinction entre un trust discrétionnaire et un trust non-discrétionnaire⁵⁴.

⁵⁰ J. WELLENS, "Taxe Caïman: nouveau système d'imposition pour les constructions juridiques", disponible sur <http://www.monkey.be/secure/documentview.aspx?id=mfco12853752>

⁵¹ *Ibidem*

⁵² *Ibid.*

⁵³ *Ibid.*

⁵⁴ Question orale 16200 du 1er février 2017 de Monsieur VANVELTHOVEN, dans Compte Rendu Analytique, 2016-2017, Com 582, p. 21-22

La jurisprudence, dans un arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles, affirme qu'un contribuable personne physique, à la fois fondateur et bénéficiaire d'un trust établi dans un paradis fiscal, qui a *sponte sua* mentionné, dans sa déclaration fiscale, les revenus obtenus par cette structure et qui a donc subi l'impôt par transparence sur lesdits revenus (dividendes), ne peut plus être imposé une nouvelle fois sur les avoirs de ladite structure, lorsque ce même contribuable décide ultérieurement de rapatrier lesdits avoirs de cette structure en Belgique⁵⁵.

Par ailleurs, selon le ministre des Finances⁵⁶, ces constructions juridiques sont soumises à la taxe Caïman de manière irréfragable, alors que selon la loi, la présomption est réfragable⁵⁷. Encore faudra-t-il, pour que son pouvoir de taxation soit effectif, que la Belgique ait la faculté de taxer, ce qui pourrait être exclu si une convention préventive de la double imposition existe entre la Belgique et l'Etat dans lequel l'entité a son siège statutaire.

ii. Constructions juridiques de type 2 – entités faiblement taxées

§1^{er}. Entités établies à l'extérieur de l'EEE

Ces constructions sont définies au point b) de l'article précité. Il est question de toute personne morale qui possède la personnalité juridique et qui, en vertu des dispositions de la législation de l'Etat ou de la juridiction où elle est établie, soit n'y est pas du tout soumise à un impôt sur les revenus, soit y est soumise à un impôt sur les revenus qui s'élève à moins de 15% du revenu imposable de cette construction juridique, déterminé conformément aux règles applicables pour établir l'impôt belge sur les revenus correspondants.

Ces entités sont, en grande partie, des « *anstalt* », « *company* », « *foundation* », « *limited* », ainsi que les sociétés établies dans des paradis fiscaux⁵⁸.

Le seuil de 15% se calcule en tenant compte de la base imposable établie sur base de la législation fiscale belge, et non sur base de la loi étrangère applicable à l'entité qui s'y trouve⁵⁹. Le contribuable est alors forcé de reconstituer une base imposable fictive « à la belge », à laquelle il faut ensuite appliquer un taux de 15% permettant de déterminer un impôt qu'il faudra ensuite comparer avec l'impôt subi à l'étranger⁶⁰.

Les déductions autorisées par le droit belge sont donc également admises afin de déterminer si une pression fiscale minimale est exercée à l'étranger⁶¹.

La mise en œuvre de cette méthode de comparaison est, dans les faits, assez nébuleuse puisqu'il faut tenir compte de la diversité des règles fiscales et comptables applicables dans l'Etat étranger. Or en cas de difficulté, la loi belge ne contient aucune disposition explicative concernant les modalités concrètes de mise en œuvre⁶². L'impôt étranger à prendre en compte pour effectuer la comparaison souhaitée est « *l'impôt auquel l'entité est soumise* » et non

⁵⁵ Cour d'appel de Bruxelles 21 janvier 2016, rôle n° 2014/AF/110

⁵⁶ DOC 54 1125/009, p.17

⁵⁷ Article 5/1 §3 du CIR1992

⁵⁸ J. WELLENS, «Taxe Caïman: nouveau système d'imposition pour les constructions juridiques», disponible sur <http://www.monkey.be/secure/documentview.aspx?id=mfco12853752>

⁵⁹ <https://www.lexalert.be/fr/article/extension-du-champ-d-application-du-taxe-ca-man>

⁶⁰ M. DAUBE, « La transparence fiscale – Le renforcement de la taxe Caïman », Colloque Vanham & Vanham, 29/11/2018, Bruxelles

⁶¹ *Ibidem*

⁶² *Ibid.*

l'impôt effectivement versé⁶³. Il faut, dès lors, se référer à l'impôt que le fisc étranger aurait dû réclamer en vertu de la loi applicable, ce qui a pour conséquence que la taxe Caïman ne devrait pas être réclamée si l'impôt étranger, théoriquement dû, n'a pas été réclamé dans les faits⁶⁴.

Les constructions qui sont soumises à la taxe de transparence figurent sur une liste qui a pour origine l'arrêté royal du 23 août 2015, qui est non-exhaustive et réfragable⁶⁵. Cela signifie que cette énumération a uniquement une vocation illustrative, et que les entités qui y figurent peuvent échapper à l'application de la taxe, s'il est prouvé qu'elles subissent une charge fiscale d'au moins 15%.

Les constructions juridiques de type 2 diffèrent des constructions juridiques de type 1, en ce que :

- les constructions de type 1 (trust) sont toujours considérées comme des constructions juridiques auxquelles on applique la taxe Caïman, et ce peu importe l'importance de la pression fiscale exercée dans l'Etat où elles sont établies ;
- les constructions de type 2 (personnes morales) doivent en principe toujours être établies en dehors de l'Espace Economique Européen pour tomber dans le champ d'application de la taxe Caïman⁶⁶ ;
- une imposition spécifique frappe les constructions de type 2 à l'occasion de leur dissolution⁶⁷.

§2. Entités établies à l'intérieur de l'EEE⁶⁸

Selon l'alinéa 2 du point b) de l'article 2, §1^{er}, 13^o du CIR de 1992, les formes juridiques établies à l'intérieur de l'Espace Economique Européen ne constituent pas des constructions juridiques, sauf si elles sont mentionnées de façon expresse dans un arrêté royal.

Des arrêtés royaux ont successivement listé les entités établies dans l'Espace Economique Européen auxquelles on applique la taxe Caïman.

D'abord l'arrêté royal du 23 août 2015 énumérait seulement trois formes juridiques visées par la taxe (d'un côté la Stichtung et l'Anstalt au Liechtenstein, d'un autre côté la société de gestion d'un patrimoine familial au Luxembourg), puis un second arrêté royal du 23 août 2015 et l'arrêté royal du 18 décembre 2015 a sensiblement étendu cette liste.

Enfin, l'arrêté royal du 21 novembre 2018 a, quant à lui, établi des définitions plus générales des personnes morales ciblées, à savoir tous les organismes de placement collectif, les sociétés hybrides⁶⁹ et une catégorie résiduelle qui vise les entités dotées de la personnalité

⁶³ M. DAUBE, « La transparence fiscale – Le renforcement de la taxe Caïman », Colloque Vanham & Vanham, 29/11/2018, Bruxelles

⁶⁴ *Ibid.*

⁶⁵ <https://www.lexalert.be/fr/article/extension-du-champ-dapplication-du-taxe-ca-man>

⁶⁶ *Ibidem*

⁶⁷ Cette imposition spécifique s'applique également aux revenus distribués à l'occasion de la dissolution des constructions de type 1, mais seulement aux revenus distribués à partir du 17 septembre 2017

⁶⁸ Il s'agit, outre les 28 Etats membres de l'Union Européenne, de l'Islande, du Liechtenstein et de la Norvège (la Suisse est exclue)

⁶⁹ Entité considérée comme ayant la personnalité juridique en droit belge, et comme transparente en vertu du droit de l'Etat de l'EEE dans lequel elle est établie, en ce que, malgré l'existence d'une personnalité juridique, l'impôt sur les revenus est ultimement prélevé dans le chef de l'actionnaire/associé (ex. : la société en commandite simple de droit luxembourgeois ; la société civile française)

juridique qui ne sont pas soumises à un impôt sur les revenus, ou qui sont soumises à un impôt inférieur à 1% du revenu imposable dans leur Etat de résidence.

Concernant l'imposition minimale de 1%, la doctrine considère que, même si la loi ne le précise pas, ce seuil doit être apprécié au regard de l'imposition effective et non au regard de l'imposition théorique⁷⁰. En outre, la vérification de cette imposition minimale se réalise au centime près, ce qui peut soulever la critique puisque l'application du seuil de 1% est très complexe⁷¹.

Le calcul de ce seuil exige que l'entité étrangère soit fictivement considérée comme une entité belge à laquelle on applique les règles fiscales belges en matière d'impôt des sociétés ou en matière d'impôt des personnes morales⁷². Ensuite, on applique 1% à la base imposable de cette entité, déterminée selon les règles fiscales belges en matière d'impôt sur les revenus⁷³. Le montant ainsi obtenu est alors comparé avec le montant d'impôt que l'entité en cause doit verser dans son propre Etat⁷⁴. Dans la mesure où l'impôt étranger est égal ou supérieur à 1% de la « base imposable belge », l'entité ne sera pas qualifiée de « construction juridique »⁷⁵.

Pour déterminer la charge fiscale, subie par l'entité à l'étranger, à l'instar de la détermination du seuil de 15% précité, il doit être tenu compte des impôts appliqués, qualifiés d'« impôts sur les revenus » dans cet Etat. Sont exclus les impôts forfaitaires, les taxes d'abonnement et d'autres taxes diverses⁷⁶. Le rapport au Roi affirme que les revenus imposables de l'entité sont déterminés comme si cette entité étrangère était une entreprise nationale⁷⁷. Cela implique qu'une retenue à la source belge est prise en considération pour déterminer le seuil minimal de 1%, alors qu'une retenue à la source étrangère sur un dividende étranger ne peut être prise en compte⁷⁸.

La qualification de construction juridique peut donc frapper n'importe quelle entité située dans l'Espace Economique Européen, qu'importe sa forme. Par exemple, certaines sociétés qui bénéficient d'un régime de revenus définitivement taxés plus favorable que le régime belge, sont susceptibles de subir la taxe Caïman⁷⁹.

En ce qui concerne les organismes de placement collectif, l'application de la taxe Caïman est subordonnée à une double condition :

- il doit être question d'un fonds ou d'un compartiment dont les droits sont exclusivement détenus par une ou plusieurs personnes liées entre elles ; et

⁷⁰ G.D.GOYVAERTS, C. COUDRON, « De kaaimantaks als de yin en yang van de Belgische fiscaliteit. Een kritische commentaar bij de invoering van het nieuwe EER-KB en niet-EER-KB », Larcier, 2019, pp. 867 à 869

⁷¹ *Ibidem*

⁷² *Ibid.*

⁷³ *Ibid.*

⁷⁴ *Ibid.*

⁷⁵ *Ibid.*

⁷⁶ *Ibid.*

⁷⁷ *Ibid.*

⁷⁸ *Ibid.*

⁷⁹ <https://www.lexalert.be/fr/article/extension-du-champ-dapplication-du-taxe-ca-man>

- il doit s'agir d'une construction juridique, à savoir toute entité possédant la personnalité juridique qui est soumise à un impôt sur les revenus inférieur à 15% de son revenu imposable dans l'Etat d'établissement⁸⁰.

Pour l'application de la première condition, des personnes sont considérées comme liées entre elles si elles (personnes physiques ou morales) exercent le contrôle sur une autre personne morale, ou si ces personnes ont un lien de parenté jusqu'au quatrième degré, ou si ces personnes sont mariées entre elles, qu'elles cohabitent légalement ensemble ou qu'elles ont établi leur domicile/siège de la fortune à la même adresse⁸¹.

Les sociétés hybrides, ainsi que les entités appartenant à la catégorie résiduelle échappent à la qualification de construction juridique dans la mesure où leur activité principale génère des revenus qui, s'ils avaient été directement perçus dans le chef du résident belge, auraient été exonérés d'impôt belge, en vertu d'une convention préventive de la double imposition⁸².

Tel est par exemple le cas des sociétés immobilières, comme les sociétés civiles immobilières françaises, puisque les revenus immobiliers sont uniquement taxables par l'Etat dans lequel l'immeuble est localisé⁸³.

Il n'est pas exigé que les entités se trouvent en dehors du territoire belge. Malgré cette précision d'ordre théorique, il est, en pratique, compliqué d'identifier une entité belge susceptible d'être appréhendée par l'arrêté royal du 21 novembre 2018.

Cet arrêté royal du 21 novembre 2018 bouleverse donc le principe de l'exclusion légale des entités situées à l'intérieur de l'Espace Economique Européen.

iii. Constructions juridiques de type 3

La loi programme du 25 décembre 2017 a inséré, dans l'article 2 §1^{er}, 13^o du CIR de 1992, une nouvelle construction juridique, à savoir certains contrats. Le but est de mettre un obstacle à la volonté des contribuables de brouiller le lien entre un fondateur et sa construction juridique afin d'éviter l'application de la taxe de transparence. En effet, l'insertion de ce nouveau type de construction juridique dans la loi permet de lutter contre les doubles structures.

Le contrat est considéré comme une construction juridique, dans la mesure où il :

- prévoit, en échange du paiement d'une ou plusieurs primes, pendant la durée du contrat ou à l'expiration de celui-ci, le paiement des revenus perçus par une construction juridique de type 1 ou de type 2, ou la distribution des droits

⁸⁰ C. COUDRON, "Taxe Caïman : nouvel arrêté royal EEE clôture la discussion relative aux organismes de placement "fonds dédié" privés", décembre 2018, disponible sur <https://www.tiberghien.com/images/publications/christophe-coudron-taxe-caïman-nouvel-arrêté-royal-eee-clôture-la-discus.pdf>

⁸¹ Article 2, §1^{er}, 13^o/1 du CIR1992

⁸² K. MEES, "Constructions juridiques : une nouvelle liste des sociétés établies dans l'EEE soumises à la taxe Caïman", disponible sur <https://legalworld.wolterskluwer.be/fr/nouvelles/constructions-juridiques-une-nouvelle-liste-des-societes-etablies-dans-l-eee-soumises-a-la-taxe-caïman/>

⁸³ E. DELANNOY, "Elargissement du champ d'application de la taxe Caïman", dans Bulletin de l'OECCBB, mars 2019, disponible sur <https://tibr.be/en/journal/boeccbb/2019-3/elargissement-du-champ-dapplication-de-la-taxe-caïman/index.html>

économiques des actions ou parts ou des actifs d'une construction juridique de type 1 ou de type 2 ;

- prévoit, en échange de l'apport des droits économiques, des actions ou parts ou des actifs d'une construction juridique de type 1 ou de type 2, pendant la durée du contrat ou à l'expiration de celui-ci, le paiement ou la distribution des droits, des actions ou parts ou des actifs apportés ou de leur contrevaletur⁸⁴.

L'utilisation, au premier tiret, du terme « primes » laisse supposer que le législateur pointe les contrats d'assurances-vie ainsi que les contrats de capitalisation. En effet, dans les travaux préparatoires, sont notamment pris pour cible les « produits d'assurance placement de type branche 21 ou 23 »⁸⁵. Cette nouvelle catégorie de structure juridique se limite uniquement aux hypothèses dans lesquelles, en présence d'une entité étrangère déjà appréhendée par la taxe Caïman, il est fait appel à un contrat d'assurance-vie afin de permettre la distribution de revenus sous une autre forme, en détruisant le lien juridique avec la construction juridique⁸⁶.

Il est difficile de comprendre la volonté du législateur que ce soit en lisant le second tiret, ou les travaux préparatoires, même si ces derniers évoquent de manière évasive « *d'autres produits qui ne sont pas strictement des produits d'assurance placement* »⁸⁷.

Ce régime est applicable, depuis le 1er janvier 2018, à toutes les situations existantes à cette date, lorsque celles-ci entrent dans le champ de la définition nouvelle, ce qui a pour conséquence que la taxe Caïman est applicable aux situations existantes et mises en place avant l'entrée en vigueur de la loi-programme du 25 décembre 2017 visant cette dernière catégorie⁸⁸.

L'insertion de ce régime confirme que les organismes de placement collectif n'étaient, antérieurement, pas visés par la taxe de transparence⁸⁹.

iv. Constructions qui ne tombent pas dans le champ d'application de la taxe

§ 1^{er}. *Ne sont ni soumis à la taxe de transparence, ni à l'obligation de déclaration :*

- les organismes de placements collectifs publics ou institutionnels et les établissements similaires qui font un appel public à l'épargne⁹⁰ ;
- les fonds de pension et les fonds dont la seule activité consiste en la gestion et le placement des fonds récoltés dans le but de servir des pensions légales ou complémentaires, ainsi que les fonds de gestion des participations des travailleurs par

⁸⁴ Article 2 §1er, 13°, c) du CIR1992

⁸⁵ Projet de loi-programme, 6 novembre 2015, La Chambre, DOC54 27/46/001, p. 33

⁸⁶ S. SEGIER, « Contrats d'assurance-vie et taxe Caïman : uniquement si intégration de structures off shore », décembre 2017, disponible sur https://www.idefisc.be/view-article.php?article_id=10952

⁸⁷ A. DAYEZ, A. VANDEWALLE, "Elargissement et durcissement de la taxe Caïman : des "améliorations" qui posent question", janvier 2018, disponible sur <https://llj.be/wp-content/uploads/2019/11/Newsletter-Taxe-caïman-Janvier-2018.pdf>

⁸⁸ M. DAUBE, « La transparence fiscale – Le renforcement de la taxe Caïman », Colloque Vanham & Vanham, 29/11/2018, Bruxelles

⁸⁹ E. DELANNOY, "Elargissement du champ d'application de la taxe Caïman", dans Bulletin de l'OECCBB, mars 2019, disponible sur <https://tibr.be/en/journal/boeccbb/2019-3/elargissement-du-champ-dapplication-de-la-taxe-caïman/index.html>

⁹⁰ Article 2 §1er, 13°/1 du CIR1992

le financement de leur entreprise ou dans le groupe auquel celle-ci appartient⁹¹ : afin de déterminer si, juridiquement, une entité constitue bien un fonds de pension non soumis à la taxe, il est nécessaire que l'administration réalise au préalable un examen des faits et qu'elle fournisse donc une réponse spécifique par entité⁹² ;

- les sociétés cotées en bourse pour autant que leur cotation respecte les conditions énoncées par la Directive 2001/34/CE⁹³ ;
- les fonds d'investissement sans personnalité juridique et sans gestion de biens par un gestionnaire externe⁹⁴
- les sociétés de droit commun, à savoir les sociétés civiles, qui n'ont pas la personnalité juridique et que ne sont donc pas comprises dans les constructions de type 2, ni dans les constructions de type 1 lorsqu'il n'y a pas de gestion de biens par un gestionnaire externe⁹⁵ ;
- les *partnerships* en ce que, dans de nombreux cas, ils sont visés par l'exception d'activité économique effective (activité professionnelle) et des conditions y relatives abordées ci-après⁹⁶.

§ 2. Ne sont pas soumis à la taxe de transparence mais bien à l'obligation de déclaration

Les constructions, qu'elles soient de type 1 ou de type 2, qui sont établies avec une activité économique effective dans la zone d'échange⁹⁷ et à condition que les locaux, les équipements et le personnel de cette construction se rapportent à cette activité économique⁹⁸.

Il est nécessaire que les revenus de la construction soient perçus principalement grâce à l'exercice d'une activité économique effective qui ne peut avoir pour but la gestion du patrimoine privé de son fondateur⁹⁹. Les sociétés patrimoniales ainsi que certaines sociétés holdings ne sont pas autorisées à fournir cette preuve d'activité économique effective et tombent donc automatiquement dans le champ d'application de la taxe Caïman, alors qu'elles exercent en réalité bel et bien une activité économique effective¹⁰⁰. La loi ne prévoit aucune justification à cet égard.

Dans la mesure où ces entités sont considérées comme des constructions juridiques, l'obligation de déclaration est maintenue, elles disposent donc simplement d'une exonération de la taxe en cause¹⁰¹.

⁹¹ Article 2 §1er, 13°/1 du CIR1992

⁹² Question orale 9014 du 2 mars 2016 de monsieur Van Biesen, Compte Rendu Analytique, 2015-2016, Com 355, p. 8-9, disponible sur <https://monkey.wolterskluwer.com/fr/document/lf176110>

⁹³ Article 2 §1er, 13°/1 du CIR1992

⁹⁴ Compte-rendu intégral, DOC 54 1125/013, p. 17-18

⁹⁵ J. WELLENS, "Taxe Caïman: nouveau système d'imposition pour les constructions juridiques", disponible sur <http://www.monkey.be/secure/documentview.aspx?id=mfco12853752>

⁹⁶ Question 419 du 23 juin 2015 de monsieur Deseyn, Questions et Réponses, Chambre, 54, n° 059, p. 213-215, disponible sur <https://monkey.wolterskluwer.com/fr/document/lf174847>

⁹⁷ Il s'agit des Etats membres de l'EEE (jusqu'en 2017), les Etats avec lesquels la Belgique a conclu une CPDI, les Etats avec lesquels la Belgique a conclu un accord d'échange fiscal et les Etats avec lesquels la Belgique échange des informations

⁹⁸ Article 5/1 §3 b du CIR1992

⁹⁹ *Ibidem*

¹⁰⁰ *Ibid.*

¹⁰¹ J. WELLENS, "Taxe Caïman: nouveau système d'imposition pour les constructions juridiques", disponible sur <http://www.monkey.be/secure/documentview.aspx?id=mfco12853752>

Le contribuable peut être amené à devoir démontrer la condition de l'effectivité de l'activité économique à la demande de l'administration fiscale, ce critère exige une « *appréciation concrète des éléments de faits et de droits inhérents à chaque cas d'espèce* »¹⁰².

c) Définition du « fondateur de la construction juridique »

i. Personnes visées

L'article 2, §1^{er}, 14^o du CIR de 1992 énonce ce qu'il faut entendre par « fondateur » d'une construction juridique.

Il s'agit premièrement de la personne physique qui l'a constituée, en dehors de l'exercice de son activité professionnelle, ou de la personne morale assujettie à l'impôt des personnes morales qui l'a constituée. Il s'agit deuxièmement de la personne physique qui y a apporté, en dehors de l'exercice de son activité professionnelle, des biens et droits lorsque la construction a été constituée par un tiers, et de la personne morale, soumise à l'impôt des personnes morales, qui a apporté à la construction juridique des biens et des droits lorsque la construction a été constituée par un tiers.

Troisièmement, sont également visés les héritiers directs ou indirects de la personne physique « fondateur ». On entend par « héritiers » toute personne physique concernée par une succession donnée, à savoir les héritiers légaux mais aussi les légataires, à titre particulier ou à titre universel¹⁰³. Ceci a été clarifié dans l'exposé des motifs du projet de loi-programme du 10 août 2015 qui énonce que « *la notion d'héritiers a également été remplacée par celle de successibles qui semble plus appropriée du vivant de la personne dont ils hériteront peut-être un jour mais qui est encore en vie à ce moment-là* »¹⁰⁴. Cette précision laisse sous-entendre le souhait que les « successibles » soient considérés comme des « fondateurs » et ce du vivant de la personne dont ils vont hériter. La doctrine considère cependant que ces « successibles » acquièrent la qualité de « fondateurs » au décès du « fondateur »¹⁰⁵. A contrario, cela impliquerait que ces « successibles » deviendraient imposables sur des revenus dont ils ne bénéficieraient peut-être jamais¹⁰⁶.

Quatrièmement, le « fondateur » est la personne physique et/ou morale qui détient les droits juridiques des actions ou parts ou les droits économiques sur les biens et les capitaux détenus par des constructions juridiques de type 2, à savoir celles qui sont dotées de la personnalité juridique et soumises à un impôt « insuffisant ».

Depuis que les constructions juridique de type 3, à savoir certains types de contrats, sont considérées comme des constructions juridiques, les personnes physiques ou morales qui ont conclu ce type de contrats et au nom desquelles la ou les prime(s) afférente(s) est/sont versée(s), constituent le cinquième type de « fondateurs »¹⁰⁷.

¹⁰² Question 1144 du 1er août 2016 de monsieur Deseyn, Questions et Réponses, Chambre, 54, n° 089, p. 346-348, disponible sur <https://monkey.wolterskluwer.com/fr/document/lf184912>

¹⁰³ *Ibidem*

¹⁰⁴ Projet de loi-programme, Exposé des motifs, ch., Doc. Parl., sess. Ord. 2014-2015, n° 54-1125/001, p. 40

¹⁰⁵ M. DAUBE, « La transparence fiscale – Le renforcement de la taxe Caïman », Colloque Vanham & Vanham, 29/11/2018, Bruxelles

¹⁰⁶ *Ibidem*

¹⁰⁷ *Ibid.*

ii. Exclusions

D'une part, les héritiers sont visés, excepté si ceux-ci prouvent qu'ils (ou tous leurs successibles) ne pourront jamais bénéficier d'un avantage octroyé par la construction juridique. Cette preuve, bien souvent lourde à fournir, peut être apportée quel que soit le type de construction juridique concerné¹⁰⁸.

D'autre part, il est possible de renoncer irrévocablement à tout avantage de la construction juridique afin d'éviter la qualification de « fondateur », en présentant un courrier remis par la construction ou par l'un de ses administrateurs, qui stipule que l'intéressé ne peut bénéficier d'aucun avantage octroyé par la construction et que cette situation est irrévocable¹⁰⁹. Ce type de courrier est généralement accepté par l'administration qui, en cas de mensonge, pourra invoquer l'application de l'article 450 du CIR de 1992 traitant du faux en écriture¹¹⁰. L'exclusion de la qualité de fondateur implique, d'une part, que la personne qui réalise cette déclaration ne subira pas l'imposition par transparence, d'autre part, qu'elle ne sera pas soumise à l'obligation de déclaration.

iii. Démembrement de la propriété

Cette hypothèse est visée à l'article 5/1, §1^{er}, alinéa 6 du CIR1992. Il est expliqué que, en cas de pluralité de fondateurs, chacun de ceux-ci est imposable en proportion de son apport dans la construction ou, à défaut de pouvoir l'établir, chacun pour part identique.

L'alinéa 8 envisage, quant à lui, le cas de la pluralité d'héritiers qui, le cas échéant, sont chacun imposables en proportion de leur part respective dans la construction ou, à défaut, de leurs droits dans la succession du fondateur auquel ils se substituent.

Il est ajouté à l'alinéa 9 que ces règles sont réfragables pour autant qu'il soit démontré, à l'aide de tout moyen de preuve, à quelle autre personne et dans quelle proportion le revenu perçu par la construction doit être attribué.

d) Définition du « tiers bénéficiaire »

La loi-programme du 25 décembre 2017 a limité la transparence fiscale au « fondateur » de la construction, et n'inclut désormais plus le « tiers bénéficiaire », ce qui a pour conséquence directe que la taxe Caïman ne s'applique plus à des personnes tierces percevant des avantages alloués par la construction juridique. Ce concept de tiers bénéficiaire est dès lors supprimé et ne figure plus dans le CIR de 1992. L'application de la taxe Caïman est donc limitée à la non-distribution des revenus d'une année, au fondateur seulement¹¹¹. L'article 2, §1^{er}, 14^o/1 du CIR de 1992 énonçait qu'un tiers bénéficiaire est une personne physique ou morale bénéficiant « à un moment et d'une manière quelconque de tout avantage octroyé par la construction juridique visée au 13^o ».

¹⁰⁸ J. WELLENS, "Taxe Caïman: nouveau système d'imposition pour les constructions juridiques", disponible sur <http://www.monkey.be/secure/documentview.aspx?id=mfco12853752>

¹⁰⁹ Projet de loi-programme, Exposé des motifs, ch., Doc. Parl., sess. Ord. 2014-2015, n° 54-1125/001, p. 44

¹¹⁰ Projet de loi-programme, Exposé des motifs, ch., Doc. Parl., sess. Ord. 2014-2015, n° 54-1125/001, p. 44

¹¹¹ G.D. GOYVAERTS, « Taxe Caïman 2.0 année 2018 dont l'entrée en vigueur est actuellement inconnue », 14 décembre 2017, disponible sur <https://www.tiberghien.com/fr/1137/taxe-caïman-2-0-année-2018-dont-l-entrée-en-vigueur-est-actuellement-inconnue>

Si un tiers bénéficiaire recevait une attribution de la part d'une construction juridique, le fondateur pouvait, antérieurement, échapper à la taxation par transparence, proportionnellement aux revenus destinés au tiers bénéficiaire, s'il apportait la preuve que les revenus perçus par la construction avaient été payés ou attribués à ce tiers bénéficiaire dans l'année de leur perception, par cette construction¹¹².

Le fondateur demeurait cependant soumis à la taxation par transparence dans le cas où les revenus en cause étaient distribués ultérieurement à un tiers bénéficiaire, lui-même taxé sur les revenus qui lui étaient ainsi attribués, ce qui, *in fine*, débouchait sur une double imposition économique¹¹³.

La deuxième condition, à laquelle le fondateur était soumis, prévoyait que ce dernier devait prouver que le tiers bénéficiaire, auquel on attribuait des revenus, résidait dans un Etat membre de l'Espace économique européen, ou dans un Etat avec lequel la Belgique a conclu une Convention préventive de la double imposition, ou dans un Etat avec lequel la Belgique a prévu un échange d'informations fiscales¹¹⁴.

La suppression de la notion de « tiers bénéficiaire » a pour conséquence qu'un tiers qui reçoit un paiement de la part d'une construction juridique, sera soit imposable sur le dividende reçu en application de l'article 18, 3° du CIR/1992, soit exempté d'impôt en application de l'article 21, §1^{er}, 12° du même code.

Les réserves historiques étant fictivement considérées comme les premières distribuées, le tiers auquel la construction alloue un revenu « historique » sera, quoi qu'il en soit, taxé sur celui-ci¹¹⁵. Si, par contre, le dividende contient des réserves non-historiques, le tiers bénéficiaire ne subira pas d'impôt sur ce montant, puisque la taxation par transparence a déjà eu lieu dans le chef du fondateur¹¹⁶.

Initialement le CIR de 1992 prévoyait déjà, en son article 18, 3°, que les sommes attribuées ou mises en paiement par une construction juridique, possédant la personnalité juridique, soient considérées comme des dividendes. Avec l'application de la loi-programme précitée, il n'est plus nécessaire que la construction juridique qui attribue ces revenus dispose d'une personnalité juridique distincte : toutes les distributions effectuées par tous types de constructions (types 1, 2 et 3) seront qualifiées de dividendes¹¹⁷.

L'article 21, 12° du CIR1992 précise qu'un revenu, déjà taxé en Belgique dans le chef d'une personne physique ou morale, ne subira pas l'imposition au titre de dividendes.

Par ailleurs, la loi-programme du 25 décembre 2017 se détache des travaux préparatoires de la loi-programme du 10 août 2015 car, initialement, le législateur soutenait que, en présence de revenus attribués ou mis en paiement par une construction juridique, les revenus qui avaient été perçus en dernier lieu par cette construction et imposés en Belgique de manière transparente étaient considérés comme distribués en premier lieu et profitaient, le cas échéant,

¹¹² M. DAUBE, « La transparence fiscale – Le renforcement de la taxe Caïman », Colloque Vanham & Vanham, 29/11/2018, Bruxelles

¹¹³ *Ibidem*

¹¹⁴ *Ibid.*

¹¹⁵ G. D. GOYVAERTS, "The changes introduced by the Belgian look-through taxation regulations or Cayman Taks 2.0", *Trust & Trustees*, Vol. 25, No. 2, March 2019, p. 212

¹¹⁶ *Ibidem*

¹¹⁷ A. DAYEZ, A. VANDEWALLE, "Elargissement et durcissement de la taxe Caïman : des "améliorations" qui posent question", janvier 2018, disponible sur <https://llj.be/wp-content/uploads/2019/11/Newsletter-Taxe-caïman-Janvier-2018.pdf>

de l'exonération prévue à l'article 21, 12° du CIR1992¹¹⁸, alors que, à partir du 1^{er} janvier 2018, ce sont les revenus les plus anciens cumulés par la construction, à savoir ceux qui n'ont pas encore fait l'objet d'une imposition par transparence en Belgique, que l'on considère distribués avant tout¹¹⁹.

En outre il est intéressant de souligner que les montants apportés par le fondateur ne seront pas taxés à l'occasion d'une éventuelle distribution ultérieure, mais que ces apports ne pourront être attribués qu'en dernier lieu, après distribution des autres réserves détenues par la construction qui, quant à elles, feront l'objet d'une taxation¹²⁰.

2. Disposition anti-abus

Une règle générale, explicitée à l'article 344 du CIR de 1992, permet à l'administration de ne pas reconnaître un acte juridique ou un ensemble d'actes juridiques dans le cas où lesdits actes sont uniquement motivés par des raisons fiscales.

L'article 344/1 du Code vise spécifiquement les constructions juridiques en faisant largement référence à la disposition générale anti-abus de l'article 344 du même Code.

Avant l'entrée en vigueur du régime de la taxe Caïman, l'administration fiscale possédait déjà des moyens d'action qui permettaient de poursuivre certains montages jugés contestables, à savoir la disposition générale anti-abus prévue à l'article 344 précité, ainsi que la simulation¹²¹. Encore fallait-il que les montages en question se matérialisent par l'existence d'entités étrangères disposant d'une personnalité juridique, et que l'administration fiscale apporte la preuve des allégations qu'elle formulait¹²².

a) Mesure anti-abus originelle

L'ancien article 344/1 énonçait que n'étaient pas opposables à l'administration fiscale, d'une part, le ou les acte(s) juridique(s) posé(s) par une construction juridique de type 2, d'autre part, la modification de l'acte de constitution d'une construction juridique de type 2 en vue de sa transformation en une construction juridique de type 1 et ce, afin de contourner l'imposition des revenus alloués suite à la dissolution ou transfert des actifs d'une construction juridique.

b) Nouvelle mesure anti-abus introduite par la loi du 25 décembre 2017

La nouvelle disposition, entrée en vigueur de façon rétroactive le 17 septembre 2017, gomme les différences de traitement fiscal entre une construction juridique de type 1 et une construction juridique de type 2.

La nouvelle disposition s'étend également aux actes juridiques posés par la construction juridique elle-même alors qu'elle n'est, par essence, pas un contribuable. Cela a pour

¹¹⁸ Projet de loi-programme, la Chambre, 1er juin 2015, DOC54 1125/001, exemple n°2 p. 47 et s., disponible sur <https://www.dekamer.be/flwb/pdf/54/1125/54K1125001.pdf>

¹¹⁹ A. DAYEZ, A. VANDEWALLE, "Elargissement et durcissement de la taxe Caïman : des "améliorations" qui posent question", janvier 2018, disponible sur <https://l1j.be/wp-content/uploads/2019/11/Newsletter-Taxe-caïman-Janvier-2018.pdf>

¹²⁰ Article 18, 3° du CIR1992

¹²¹ M. DAUBE, « La transparence fiscale – Le renforcement de la taxe Caïman », Colloque Vanham & Vanham, 29/11/2018, Bruxelles

¹²² *Ibidem*

conséquence qu'il est désormais nécessaire de distinguer un acte juridique posé par une construction juridique d'un acte juridique posé par le fondateur lui-même¹²³.

Le fondateur, pour que la taxe Caïman lui soit applicable, est par définition un résident belge. Ceci n'est pas le cas pour une construction juridique qui est, par nature, non-résidente et, le cas échéant, n'est donc pas soumise à la taxe Caïman, ni à un autre impôt en Belgique.

Cette précision législative soulève la question de savoir dans quelle mesure un non-résident réalise des actes qualifiés de « fiscalement abusifs » et donc susceptibles d'être visés par l'article 344/1 du CIR/1992¹²⁴.

L'alinéa 2 de l'article prévoit que la preuve contraire, à savoir l'absence d'abus fiscal, peut être apportée par le fondateur ou par un tiers ayant perçu un dividende de la part de la construction juridique¹²⁵. La question se pose alors de savoir comment le fondateur ou le tiers sont susceptibles d'expliquer des actes posés sous l'impulsion d'autres fondateurs, ou par le comité de direction la construction juridique¹²⁶. La preuve contraire semble très difficile à fournir, davantage encore lorsque l'abus fiscal résulte d'actes juridiques qui ont été posés dans le passé, parfois même avant que naisse la taxe Caïman¹²⁷.

c) Exemples de l'application de la disposition anti-abus

i. Les « personnes liées »

Auparavant, les fonds de pension, les organismes de placement collectif, les sociétés cotées et les entités qui gèrent les participations des travailleurs n'étaient pas qualifiables de « construction juridique »¹²⁸.

A partir du moment où les organismes de placement ont été visés par la taxe, le risque était que, pour échapper à l'imposition, on établisse dans ces organismes des compartiments réservés à certaines personnes physiques¹²⁹. C'est pourquoi ces organismes sont également considérés comme des constructions juridiques, à partir du moment où leurs droits sont détenus par une ou plusieurs personnes liées entre elles¹³⁰.

Ces « personnes liées » font référence, d'une part, aux personnes physiques et aux personnes morales exerçant un contrôle sur une autre personne morale, d'autre part, aux parents jusqu'au quatrième degré, aux conjoints, aux cohabitants légaux et aux personnes domiciliées à la même adresse¹³¹. D'autres situations, dans lesquelles des personnes sont liées entre elles pour échapper à la taxe peuvent être remises en cause en faisant appel à la disposition anti-abus¹³².

¹²³ G. D. GOYVAERTS, "The changes introduced by the Belgian look-through taxation regulations or Cayman Taks 2.0", *Trust & Trustees*, Vol. 25, No. 2, March 2019, p. 231

¹²⁴ G. D. GOYVAERTS, "The changes introduced by the Belgian look-through taxation regulations or Cayman Taks 2.0", *Trust & Trustees*, Vol. 25, No. 2, March 2019, p. 232

¹²⁵ *Ibidem*

¹²⁶ *Ibid.*

¹²⁷ *Ibid.*

¹²⁸ K. DE HAEN, « Les dents acérées de la taxe Caïman maintenant déjà limées ? », 8 avril 2016, disponible sur [https://businessdatabase.indicator.be/etranger/les_dents_acerees_de_la_taxe_caiman_maintenant_deja_limees/_WAACDCAR_EU08010801/1/search?&q=taxe Caïman](https://businessdatabase.indicator.be/etranger/les_dents_acerees_de_la_taxe_caiman_maintenant_deja_limees/_WAACDCAR_EU08010801/1/search?&q=taxe%20Caïman)

¹²⁹ *Ibidem*

¹³⁰ *Ibid.*

¹³¹ *Ibid.*

¹³² *Ibid.*

Le fait de conférer à cet article 2, §1^{er}, 13/1, alinéa 2 du CIR de 1992 la qualification de disposition « anti-abus », en ce que son application ne demande aucun élément intentionnel et que la preuve contraire ne peut être apportée par le contribuable semble critiquable¹³³.

ii. La qualification de « construction juridique »

Imaginons que M est un habitant belge et que, à côté, il existe une structure avec un cumul de constructions juridiques H, F, A¹³⁴.

Sachant que F détient les droits de A, que H détient les droits de F, et que M détient les droits de H, l'habitant du Royaume M souhaite, suite à l'entrée en vigueur de la taxe Caïman, éviter une imposition, dans son chef, des revenus du patrimoine accumulé dans la construction juridique H. Pour ce faire, M décide de transférer les droits de la construction juridique A à une société intra-européenne P qui ne tombe pas dans le champ d'application de la taxe par transparence¹³⁵.

M se retrouve dans la situation d'un contribuable effectuant une opération par laquelle il pose le patrimoine isolé en dehors du champ d'application de la taxe et ce, en contradiction avec l'objectif de cette disposition¹³⁶.

iii. La présomption de liquidation effective

Si les actifs d'une construction juridique sont transférés dans un autre Etat, ou si l'on se trouve face à un apport de droits économiques, d'actions ou parts ou d'actifs de la construction, il est présumé que les revenus de cette construction, qui ne sont pas encore distribués, sont censés être attribués au fondateur de ladite construction, qui sera le cas échéant, taxé sur les revenus en cause¹³⁷.

iv. La manipulation de la charge fiscale

La qualification d'une entité de « construction juridique de type 2 » est admise lorsqu'il est constaté que la charge fiscale supportée par l'entité en cause est, soit inexistante, soit inférieure à 15% de la base imposable calculée selon les règles fiscales belges.

Pour éviter cette qualification, les intéressés pourraient délibérément renoncer à un avantage fiscal normalement octroyé par la législation fiscale de l'Etat dans lequel l'entité en cause est située¹³⁸. Si, par exemple, la charge fiscale d'une entité est rendue plus lourde de manière artificielle, de sorte que cette entité ne soit plus considérée comme une construction juridique et que, ultérieurement, cette entité transfère ses revenus vers une entité sous-jacente qui peut, elle, être qualifiée de construction juridique, la conséquence sera de pouvoir échapper à l'application de la taxe Caïman ou, à tout le moins, de profiter d'une imposition différée dans le temps¹³⁹.

Ce transfert des revenus ne pourrait, en principe, plus être appréhendé par l'article 344/1 du CIR de 1992 en raison du fait que l'entité en cause ne répond plus à la qualification de

¹³³ M. DAUBE, « La transparence fiscale – Le renforcement de la taxe Caïman », Colloque Vanham & Vanham, 29/11/2018, Bruxelles

¹³⁴ Circulaire 2018/C/93 concernant la loi-programme du 25 décembre 2017

¹³⁵ Circulaire 2018/C/93 concernant la loi-programme du 25 décembre 2017

¹³⁶ *Ibidem*

¹³⁷ M. DAUBE, « La transparence fiscale – Le renforcement de la taxe Caïman », Colloque Vanham & Vanham, 29/11/2018, Bruxelles

¹³⁸ F. DEBELVA, A. M. VANDEKERKHOVE, « Kaaimantaks : panta rhei », pp. 677-685

¹³⁹ *Ibidem*

« construction juridique » et que, le cas échéant, elle ne rentre plus dans le champ d'application matériel de cet article, mais, d'un autre côté, le caractère artificiel de ce montage est susceptible d'engendrer, malgré tout, l'application de la disposition anti-abus¹⁴⁰. L'invocabilité de l'article 344/1 dans cette hypothèse n'est pas certaine et devra donc être examinée au cas par cas¹⁴¹.

Si, *in fine*, l'application de l'article 344/1 est exclue, rien n'empêche, a priori, de retomber, subsidiairement, sur l'article 344 du CIR de 1992.

v. La modification de la « politique d'investissement » de la construction juridique

Dans ce cas de figure, les intéressés utilisent des techniques permettant de modifier la politique d'investissement propre à la construction juridique, cela afin d'éviter l'application de la taxation par transparence¹⁴². On pense notamment à l'hypothèse dans laquelle la construction ne possède plus un portefeuille-titres mais bien des produits exonérés, comme par exemple une assurance-vie de la branche 21 ou 23 dans la mesure où les conditions d'exonération sont remplies¹⁴³.

A priori, cette façon de procéder peut se voir opposer l'article 344/1 du CIR de 1992, même si une partie de la doctrine considère que ce type de manœuvres ne devrait pas être qualifié d'abusif¹⁴⁴.

3. Obligation de déclaration

a) Généralités

Les constructions juridiques sont mentionnées dans la déclaration fiscale à l'impôt des personnes physiques ou dans la déclaration fiscale à l'impôt des personnes morales, pour autant que ces constructions ne soient pas dissoutes au moment de l'introduction de la déclaration¹⁴⁵.

Les constructions juridiques de type 2 ne doivent pas faire l'objet d'une déclaration dans la mesure où elles subissent une charge fiscale d'au moins 15% dans leur pays d'établissement¹⁴⁶.

Doivent être mentionnés dans la déclaration : l'existence de la construction juridique, sa dénomination complète, sa forme juridique, son adresse, son numéro d'identification. En cas de construction juridique de type 1, dépourvue de la personnalité juridique, le fondateur est obligé de déclarer le nom et l'adresse de l'administrateur de la construction¹⁴⁷.

Le tiers qui perçoit un dividende ou un autre avantage de la part d'une construction juridique, est également obligé de déclarer cette construction, même si l'avantage perçu est, *in fine*, non imposé¹⁴⁸.

¹⁴⁰ F. DEBELVA, A. M. VANDEKERKHOVE, « Kaaimantaks : panta rhei », 2019, Kluwer, pp. 677-685

¹⁴¹ *Ibidem*

¹⁴² *Ibid.*

¹⁴³ *Ibid.*

¹⁴⁴ *Ibid.*

¹⁴⁵ Article 307 §1er, alinéa 4 du CIR/1992

¹⁴⁶ J. WELLENS, « Taxe Caïman: nouveau système d'imposition pour les constructions juridiques », disponible sur <http://www.monkey.be/secure/documentview.aspx?id=mfco12853752>

¹⁴⁷ Article 307, §1er/4 du CIR/1992

¹⁴⁸ J. WELLENS, « Taxe Caïman: nouveau système d'imposition pour les constructions juridiques », disponible sur <http://www.monkey.be/secure/documentview.aspx?id=mfco12853752>

On notera que l'article 315 du CIR de 1992, en cas de demande formelle de la part de l'Administration, contraint le contribuable à lui communiquer tous les livres et autres documents relatifs à la construction juridique et ce, malgré une potentielle impossibilité pratique de rassembler ces documents, en cas de non-collaboration de la part d'un gestionnaire étranger de la construction juridique en cause¹⁴⁹.

L'absence de déclaration ou l'omission d'une information obligatoire engendre l'application d'une amende administrative de 6.250 EUR par année et par construction juridique¹⁵⁰.

b) Absence d'imputation ou remboursement du précompte mobilier

L'article 21, 14° du CIR de 1992 prévoit une exonération de la première tranche de 800 euros des dividendes perçus par le contribuable belge.

Cet article prévoit ensuite une exception, en décrivant que les revenus mobiliers qui doivent être déclarés n'englobent pas « *la première tranche de 800 euros de dividendes visés à l'article 18, alinéa 1, 1°, à l'exception de dividendes distribués par des constructions juridiques ou perçus par l'intermédiaire de constructions juridiques en application de l'article 5/1, de dividendes d'organismes pour placement collectif et de dividendes perçus par l'intermédiaire de fonds communs de placement* ».

Le fondateur ou le contribuable qui a recueilli un dividende ou qui a bénéficié d'une manière quelconque de tout autre avantage octroyé par une construction juridique, ne pourra pas bénéficier de l'exonération d'impôt prévue sur les 800 premiers euros de revenus mobiliers générés durant une période imposable donnée.

c) Délais dans lesquels l'Administration fiscale peut agir

Puisque, contrairement au précompte professionnel, le précompte mobilier est, très souvent, libératoire, le contribuable n'a l'obligation de déclarer ses revenus mobiliers que dans le cas où la retenue à la source n'a pas été réalisée, en tout ou en partie¹⁵¹. L'Administration fiscale, en plus de la liberté de circulation des capitaux à laquelle elle est confrontée, dépend du bénéficiaire de ces revenus pour savoir si une retenue à la source a bel et bien été établie¹⁵².

Précédemment, avant l'entrée en vigueur de la loi-programme du 25 décembre 2017, l'administration disposait d'un délai d'imposition de douze mois, qui était prévu à l'article 358 §1^{er}, 1° du CIR de 1992, à partir de la constatation de l'infraction en matière de précompte mobilier, sans investigation complémentaire possible¹⁵³.

Avec la loi-programme, le délai d'imposition de douze mois, existant dans le cas où un contrôle ou une enquête révèle une infraction en matière de précompte mobilier, s'est transformé en un délai d'investigation en tant que tel, ce qui permet à l'administration

¹⁴⁹ J. WELLENS, « Taxe Caïman: nouveau système d'imposition pour les constructions juridiques », disponible sur <http://www.monkey.be/secure/documentview.aspx?id=mfco12853752>

¹⁵⁰ Article 445 §2 du CIR/1992

¹⁵¹ Circulaire 2018/C/93 concernant la loi-programme du 25 décembre 2017

¹⁵² *Ibidem*

¹⁵³ *Ibid.*

d'effectuer des investigations complémentaires, même au-delà du délai d'investigation de principe qui est de 3 ans¹⁵⁴.

La constatation d'une infraction en matière de précompte mobilier ouvre donc deux délais, un délai spécial d'imposition de 12 mois prévu à l'article 358 §2, auquel on ajoute un délai spécial d'investigation prévu à l'article 333/3 du CIR de 1992 qui débute à partir de la constatation de l'infraction¹⁵⁵.

4. Service des Décisions Anticipées (SDA) : fonction régulatrice

Dans le présent point, sont abordées quelques décisions rendues entre 2016 et 2018 par le Service des Décisions Anticipées.

a) Régularisation et revenus immobiliers

Les décisions anticipées 2016.569 et 2016.571 sont relatives à des demandes de régularisation réalisées par des contribuables portant sur des biens immeubles situés au Panama.

Suite à leur demande de régularisation, les contribuables avaient renseigné, dans leur déclaration fiscale à l'impôt des personnes physiques, les revenus immobiliers perçus grâce aux immeubles situés au Panama et ce, concernant les deux années de revenus qui avaient suivi les régularisations fiscales en cause.

Le SDA est d'avis que doivent être déclarés et sont donc, le cas échéant, imposés de manière transparente, d'une part, les revenus immobiliers, mais aussi, d'autre part, tous les revenus mobiliers et divers qui sont liés aux biens immeubles des sociétés établies au Panama.

b) Qualification de « fondateur-héritier »¹⁵⁶

Cette décision du SDA se penche sur la question de savoir si une personne physique doit, ou non, être qualifiée de « fondateur-héritier », auquel cas elle sera imposée par transparence.

Le contribuable belge X a été désigné légataire universel d'une succession belge, appartenant à une personne décédée Y qui n'était ni belge, ni résidente belge au moment de son décès survenu vingt ans plus tôt. Le contribuable belge X ne connaît ni le contenu de l'intégralité de la succession, ni les personnes à qui elle a été dévolue.

Le défunt Y avait créé, par l'intermédiaire d'un *Ansalt*, une *Stiftung* (droit liechtensteinois) dont le patrimoine est uniquement constitué d'un compte/portefeuille auprès d'une banque étrangère. Le contribuable belge X a reçu chaque année, depuis le décès du défunt Y, une rente (viagère) d'un montant fixe, attribuée par cette *Stiftung*.

La *Stiftung* est considérée comme une construction juridique de type 2. Le contribuable belge X, selon l'article 2 §1^{er}, 14^o du CIR de 1992, est considéré comme fondateur de la

¹⁵⁴ Circulaire 2018/C/93 concernant la loi-programme du 25 décembre 2017

¹⁵⁵ *Ibidem*

¹⁵⁶ Rapport annuel du Service des Décisions Anticipées, p. 27, disponible sur https://www.ruling.be/sites/default/files/content/download/files/rapport_annuel_sda_2017_fr.pdf

construction juridique en cause puisqu'il est légataire universel du fondateur direct de la construction juridique en cause (Y)¹⁵⁷.

Puisque le défunt Y a institué le contribuable belge X comme légataire universel de sa succession belge, ce dernier est considéré comme un fondateur-héritier. Chaque fondateur est imposable proportionnellement à sa part dans la construction juridique, ou en cas d'impossibilité de l'établir, proportionnellement à ses droits dans la succession du défunt fondateur. Ces présomptions sont réfragables pour autant qu'il soit démontré à quelle autre personne et dans quelle proportion le revenu recueilli par la construction juridique doit être attribué, sinon ces revenus restent imposables dans le chef du contribuable belge, X en l'occurrence.

In casu, puisque X n'est pas en mesure, d'une part, de démontrer à qui la succession étrangère a été dévolue, puisqu'il ne connaît pas son identité, d'autre part, de connaître l'ampleur de cette succession, il est qualifié de « fondateur-héritier » par le SDA, de sorte que, tous les revenus de la construction juridique sont imposables dans son chef. Tel n'aurait pas été le cas si la preuve contraire avait été apportée par X.

Cette décision illustre l'extrême intransigeance auquel le contribuable doit faire face en matière de taxation par transparence. L'administration fiscale, même lorsque la preuve matérielle est impossible à apporter, ne fait preuve d'aucune mansuétude.

c) Investissement en créances

La décision anticipée 2018.0488 concerne un Fonds Commun de Placement (FCP) de droit français qui n'investit que dans des créances, et dont les investisseurs peuvent sortir à tout moment.

Le SDA estime que les investisseurs, personnes physiques, sont considérés comme étant des « fondateurs » d'une construction juridique (FCP) et qu'ils doivent être imposés, par transparence, au moment de l'attribution des revenus au FCP.

Le SDA constate, par ailleurs, qu'au vu de l'absence de disposition transitoire, aucune norme ne permet d'imposer les créances visées à l'article 19 bis du CIR de 1992, ayant été accumulées par le FCP jusqu'à la date de l'entrée en vigueur du régime de transparence fiscale intégrale. Antérieurement, ces revenus devaient être imposés à l'occasion de la sortie de l'investisseur.

Cette décision illustre le caractère très large de la définition de « fondateur » d'une construction juridique.

d) Observation

Initialement, à partir de l'introduction de la taxe Caïman en 2015, le Service des Décisions Anticipées a agi avec une fonction régulatrice et a rendu de nombreuses décisions sur l'application de la taxe Caïman, en fin de l'année 2016. Le texte de loi du 25 décembre 2017, modifiant le champ d'application de la taxe Caïman, a eu pour conséquence, d'une part, que certaines constructions juridiques, qui étaient imposables antérieurement à l'entrée en vigueur

¹⁵⁷ Doc. Parl. Chambre, 2015, n° 1125/001, p. 40

de cette loi, ne l'étaient plus par la suite, et d'autre part, que certaines entités n'étant jadis pas considérées comme constructions juridiques, le sont devenues à partir de 2018. Dans cette mesure, les décisions jugées pertinentes peuvent donc être considérées, au moins partiellement, comme *contra legem*.

III. Quant à la question de double imposition interne

1. Concernant les distributions réalisées par la construction juridique

La loi-programme du 25 décembre 2017, par l'insertion de l'article 21, 12° du CIR de 1992, prévoit que les revenus mobiliers taxables n'englobent pas les revenus alloués par une construction juridique « *dans la mesure où il est démontré que ces revenus sont constitués de revenus perçus par la construction juridique qui ont déjà subi leur régime d'imposition en Belgique dans le chef d'une personne physique ou une personne morale visée à l'article 220* ». Cette disposition énonce donc une mesure préventive de la double imposition interne.

a) Atteinte au principe d'équité

Comme explicité au point précédent¹⁵⁸, il est nécessaire de lire cette disposition en parallèle avec la règle selon laquelle les revenus les plus anciens sont fictivement considérés comme les premiers distribués. Sachant que ces réserves historiques n'ont, auparavant, pas subi d'impôt belge, puisqu'aucune disposition du code fiscal ne le prévoyait, il y a lieu de remettre en cause l'application du principe d'équité fiscale, lorsque la construction juridique a généré des revenus avant l'entrée en vigueur de la taxe Caïman¹⁵⁹.

En effet, supposons qu'une construction juridique possédant, d'une part, des réserves historiques n'ayant pas été imposées antérieurement, et d'autre part, des revenus ayant déjà fait l'objet d'une taxation en Belgique, décide de procéder à la distribution de revenus, dans ce cas cette somme distribuée sera considérée comme imputée prioritairement sur les revenus les plus anciens, sauf s'il est démontré que ceux-ci ont préalablement été taxés en Belgique¹⁶⁰.

Les réserves historiques transférées à la construction juridique avant l'entrée en vigueur de la taxe et donc manifestement non-imposables, se transforment en réserve taxable en raison de la fiction juridique précitée¹⁶¹. Elles sont, le cas échéant, imposées au titre de dividendes, selon l'article 18, 3° du Code d'impôt sur les revenus de 1992.

L'insertion de l'article 21, 12° précité, dénote l'intention formelle du législateur de cibler ce type de réserves¹⁶².

¹⁵⁸ Voir point d) de la page 19 de la présente analyse : définition du "tiers bénéficiaire"

¹⁵⁹ C. BINNEMANS, "Les mesures de lutte contre les constructions juridiques : renforcement de la "taxe Caïman"" , SEMFISC 2018, n° 19, 3-4

¹⁶⁰ *Ibidem*

¹⁶¹ *Ibid.*

¹⁶² N. APPERMONT, B. PEETERS, "The Belgian Cayman Tax 2.0: exit taxes worrisome for trust practitioners", *Trusts & Trustees*, Vol. 25, No. 3, Avril 2019, p. 347

b) Double imposition en pratique

Afin d'en faciliter la compréhension, le présent point est illustré par l'exemple suivant : Monsieur Dupont fonde une construction juridique en 2013 qui, depuis lors, accumule des revenus.

En 2019, la construction recueille des revenus taxables de 10.000 EUR, ce qui a pour conséquence que Monsieur Dupont est, à cet instant, redevable par application du principe de transparence, en Belgique, d'un précompte mobilier de 3.000 (précompte mobilier de 30 % puisque les revenus en cause sont considérés comme des dividendes). En effet, l'impôt est dû peu importe la question de savoir si le fondateur a oui ou non réellement perçu le revenu.

Si la construction juridique décide ultérieurement d'allouer le revenu de 10.000 EUR à Monsieur Dupont, la loi énonce que les 10.000 EUR distribués sont imputés, en priorité, aux anciens revenus accumulés dans la construction (c'est-à-dire, initialement non-taxés initialement si ceux-ci ont été perçus avant l'entrée en vigueur de la taxe Caïman), Monsieur Dupont sera également imposable (au taux de 30%) sur cette distribution comme un « dividende ». Monsieur Dupont aura ainsi supporté une charge fiscale totale de 3.000 EUR + 3.000 EUR = 6.000 EUR sur un montant de 10.000 EUR (et non 20.000 EUR) effectivement perçu.

Dans les faits, l'application de la taxe Caïman peut donc mener à une situation de double imposition, notamment dans l'hypothèse d'absence d'imposition antérieure en Belgique parce que la taxe Caïman n'existait pas ou, parce que le fondateur initial de cette construction n'y avait pas sa résidence.

2. Concernant les constructions juridiques en cascade

Dans un tel cas, il est prévu¹⁶³ que les revenus accumulés par la construction « fille » sont fictivement perçus directement par la construction « mère » et ce, proportionnellement au pourcentage de participation que cette dernière détient dans sa « fille ». Lesdits revenus sont, en fin de compte, imposés dans le chef du fondateur de cette construction juridique¹⁶⁴.

L'article 5/1, §1^{er}, alinéa 5 prévoit que l'application du principe développé ci-avant ne peut avoir pour conséquence que des revenus perçus par une construction juridique soient imposés plus d'une fois dans le chef du fondateur de la construction juridique.

Pour que la double imposition soit effectivement évitée, il est nécessaire, d'une part, de démontrer que les revenus distribués par la construction « fille » à sa « mère » ont déjà subi une charge fiscale en Belgique, dans le chef d'une personne physique ou d'une personne morale visée à l'article 220¹⁶⁵, d'autre part, de justifier les capitaux apportés quant à leur nature, étant donné que les revenus recueillis les plus anciens sont censés être les premiers distribués¹⁶⁶.

¹⁶³ Article 5/1, §1^{er}, alinéa 2 du CIR/1992

¹⁶⁴ A. DAYEZ, A. VANDEWALLE, "Elargissement et durcissement de la taxe Caïman : des "améliorations" qui posent question", janvier 2018, disponible sur <https://lj.be/wp-content/uploads/2019/11/Newsletter-Taxe-caïman-Janvier-2018.pdf>

¹⁶⁵ Article 5/1, §1^{er}, alinéa 2, deuxième tiret du CIR/1992

¹⁶⁶ Article 5/1, §1^{er}, alinéa 3 du CIR/1992

Les mêmes problèmes d'équité et de double imposition pratique, lorsque le revenu a déjà été taxé à l'étranger, se posent lorsque l'on est confrontés à des constructions juridiques en chaîne.

Par ailleurs, il est intéressant de souligner qu'aucun seuil de participation minimale dans les titres ou droits économiques de la construction « fille » n'est précisé, un pourcentage de participation infime suffit donc¹⁶⁷.

IV. Quant à la compatibilité avec le droit européen et le droit international

1. Similitude avec le régime CFC

Bien que présentant des similitudes avec la législation CFC (*Controlled Foreign Company*), la taxation par transparence ne constitue pas une législation CFC à proprement parler, applicable à l'impôt des sociétés, car la taxe Caïman possède un caractère davantage hybride¹⁶⁸. Elle diffère de la législation CFC en ce qu'elle ne vise pas uniquement les structures étrangères contrôlées. En effet, les constructions juridiques qui ne tombent pas sous le contrôle exclusif d'un fondateur belge sont également visées par la taxe Caïman, puisqu'une participation minimale dans une construction juridique est suffisante pour tomber dans le champ d'application dudit régime. En outre, la taxe Caïman diffère de la législation CFC en ce que la première ne se limite pas proportionnellement à des revenus « contaminés »¹⁶⁹, mais vise tous les revenus recueillis par la construction juridique, dans certains cas, peu importe la question de savoir si la charge fiscale supportée par l'entité à l'étranger est suffisante et effective¹⁷⁰.

2. Respect des Conventions préventives de la double imposition

En raison du système moniste belge, le régime de la taxe Caïman ne trouve à s'appliquer que s'il ne porte pas atteinte aux Conventions Préventives de Double Imposition (CPDI). La question relative à l'application de cette taxe se pose donc moins lorsqu'un Etat est considéré comme un « paradis fiscal », en ce que la Belgique ne conclut pas de Convention Préventive avec ces pays¹⁷¹. On peut donc déduire que le régime de transparence ne s'applique pas, a priori, à des sociétés ordinaires, surtout si elles sont établies à l'intérieur de l'Espace Economique Européen.

Les Conventions préventives de la double imposition déterminent la répartition du pouvoir d'imposition entre les Etats qui les concluent¹⁷². Celles-ci partent souvent du principe que la

¹⁶⁷ A. DAYEZ, A. VANDEWALLE, "Elargissement et durcissement de la taxe Caïman : des "améliorations" qui posent question", janvier 2018, disponible sur <https://llj.be/wp-content/uploads/2019/11/Newsletter-Taxe-caïman-Janvier-2018.pdf>

¹⁶⁸ B. PEETERS, « Kaaimantaks panta rhei », Wolters Kluwer, Mechelen, 2019, pp. 772-776

¹⁶⁹ La législation CFC vise uniquement les bénéficiaires non-versés d'une entité étrangère provenant de montages non-authentiques mis en place essentiellement dans le but d'obtenir un avantage fiscal.

¹⁷⁰ B. PEETERS, « Kaaimantaks panta rhei », Wolters Kluwer, Mechelen, 2019, pp. 772-776

¹⁷¹ T. AFSCHRIFT, *Journal de Droit Fiscal*, 2016 01 – 02 et 2016 03 - 04

¹⁷² B. PEETERS, « Kaaimantaks panta rhei », Wolters Kluwer, Mechelen, 2019, pp. 791-801

qualification de « résident » ainsi que le calcul d'impôt sont déjà explicités et prévus en droit interne¹⁷³. Ceci a pour conséquence que chaque Etat décide de façon autonome et unilatérale quelles sont les personnes considérées comme « résidentes » ainsi que les revenus ciblés¹⁷⁴. Pour qu'une construction juridique soit en droit d'invoquer les effets d'une convention, il faut que cette structure soit qualifiée de « personne résidente ». Ceci vaut, en principe, pour les constructions juridiques de type 1 et 2, mais ne vaut pas pour les constructions de type 3 puisque les « contrats » ne sont pas des « personnes ».

Lorsque l'entité est qualifiée de « résidente » par le droit étranger, celle-ci aura la possibilité d'invoquer l'application de la CPDI conclue entre la Belgique et l'Etat étranger dans lequel cette entité est établie. La taxe Caïman ne pourra donc s'appliquer lorsque l'entité est considérée comme dotée de la personnalité juridique par le droit étranger ou lorsqu'elle est considérée de façon explicite comme une « personne » par la CPDI applicable, même dans le cas d'une faible taxation¹⁷⁵.

Cependant, même si la faculté de faire référence à une de ces Conventions est constatée, les Conventions préventives de la double imposition n'éliminent que partiellement la double imposition économique, à savoir la taxation, d'une part, de la construction juridique dans l'Etat de la résidence de la construction et, d'autre part, du fondateur en Belgique¹⁷⁶.

3. La double imposition

a) Double imposition en cas de construction juridique de type 1

La prévention de la double imposition des revenus attribués par une construction juridique semble réglée – à tout le moins de manière théorique – en ce qui concerne les montants qui ont déjà fait l'objet d'une imposition préalable en Belgique.

Cependant, il n'est pas possible de fournir le même constat en ce qui concerne les revenus d'une construction juridique de type 1 (*Trust*), établie dans un Etat étranger qui taxe déjà ce type de construction, même de façon moyenne voire élevée comme aux Etats-Unis, au Canada, en Israël, au Royaume-Uni etc., puisque ces revenus sont également taxés dans le chef du fondateur en Belgique¹⁷⁷.

En effet, l'exonération de la taxe, que l'on retrouve à l'article 5/1 §3 du CIR1992 qui s'applique lorsque le fondateur établit que la construction juridique a déjà subi un impôt étranger égal ou supérieur à 15% des revenus imposables, s'applique exclusivement aux constructions juridiques de type 2. Cette distinction a d'ailleurs été critiquée par le Conseil d'Etat¹⁷⁸.

L'application des conventions préventives de la double imposition semble, par ailleurs, compromise étant donné que celles-ci interdisent la double imposition d'un même revenu

¹⁷³ B.PEETERS, « Kaaimantaks panta rhei », Wolters Kluwer, Mechelen, 2019, pp. 791-801

¹⁷⁴ Ibidem

¹⁷⁵ T. AFSCHRIFT, «La taxation par transparence des revenus des « constructions juridiques »», JDF 2016, n° 3, p. 110

¹⁷⁶ B.PEETERS, « Kaaimantaks panta rhei », Wolters Kluwer, Mechelen, 2019, pp. 791-801

¹⁷⁷ T. AFSCHRIFT, «La taxation par transparence des revenus des « constructions juridiques »», JDF 2016, nr. 3, p. 105

¹⁷⁸ J. WELLENS, «Taxe Caïman: nouveau système d'imposition pour les constructions juridiques», disponible sur <http://www.monkey.be/secure/documentview.aspx?id=mfco12853752>

dans le chef de la même personne (double imposition juridique), alors que la double imposition économique n'est pas prohibée¹⁷⁹.

Dans le cadre du Commentaire portant sur le modèle de Convention Préventive de la Double Imposition (CPDI) de l'Organisation de Coopération et de Développement Economique (OCDE), la Belgique considérait que, de façon générale, la législation sur les sociétés étrangères contrôlées (CFC) était incompatible avec un certain nombre de dispositions clés du Modèle CPDI en question¹⁸⁰.

Pour la Belgique, l'incompatibilité se matérialisait notamment lorsqu'un Etat contractant qui impose l'un de ses résidents sur un revenu attribué par une entité étrangère utilise, pour ce faire, un mécanisme permettant d'attribuer fictivement à ce résident le revenu généré par l'entité. L'Etat augmente donc la base imposable de son résident en y incluant des revenus qui n'ont pas été perçus par ce dernier, mais bien par une entité étrangère qui n'est pas imposable par l'Etat en question, et ce conformément à une Convention préventive de la double imposition¹⁸¹.

Le commentaire belge en question a été supprimé le 21 novembre 2017, soit deux ans après l'entrée en vigueur de l'impôt par transparence¹⁸².

b) Double imposition en cas d'apport de titres et/ou de droits économiques

L'article 5/1, §2 prévoit que le transfert d'actifs d'une construction juridique vers une autre construction, située dans un Etat avec lequel la Belgique a conclu une convention préventive de la double imposition, ou dans un Etat avec lequel la Belgique a prévu un échange d'informations de nature fiscale, n'enclenche pas l'application de la taxe Caïman¹⁸³.

Cette exception ne s'applique pas en cas d'apport de titres ou de droits économiques vers une autre construction juridique, même si cette construction juridique est établie dans un Etat avec lequel la Belgique a conclu une Convention Préventive de la Double Imposition. Il s'agit donc, dans ce dernier cas, d'une atteinte portée aux prescrits des Conventions Préventives internationales¹⁸⁴.

c) Double imposition dans le cadre d'un FIS luxembourgeois

De nombreux Belges ont constitué des Fonds d'investissement Spécialisé (FIS) au Grand-Duché du Luxembourg car aucun impôt n'est prélevé sur la plus-value de cession des titres d'une FIS¹⁸⁵.

Depuis 2018, la Belgique impose l'entière de la plus-value de cession des titres des FIS dans le cas où ce Fonds a investi plus de 25% de ses actifs en créances¹⁸⁶.

Parallèlement, le Service des Décisions Anticipées a affirmé que le FIS tombe dans le champ d'application de la taxe Caïman¹⁸⁷.

¹⁷⁹ T. AFSCHRIFT, "Taxe Caïman ou l'art de mal légiférer", 4 janvier 2018, disponible sur <https://www.afschrift.com/wp-content/uploads/2018/01/5109331.pdf>

¹⁸⁰ J. DRAYE, A. NUIS, « The Cayman Tax : a game changer for the Belgian income tax treatment of trusts ? », *Trusts & Trustees*, Vol. 22, No. 5, Juin 2016, p. 514

¹⁸¹ *Ibidem*

¹⁸² <http://www.oecd.org/fr/ctp/conventions/mise-a-jour-2017-modele-de-convention-fiscale.pdf>

¹⁸³ N. APPERMONT, B. PEETERS, "The Belgian Cayman Tax 2.0: exit taxes worrisome for trust practitioners", *Trusts & Trustees*, Vol. 25, No. 3, Avril 2019, p. 353

¹⁸⁴ *Ibidem*

¹⁸⁵ <https://dekeyser-associes.com/assurance-vie-taxe-caïman-doubles-structures/>

¹⁸⁶ *Ibidem*.

¹⁸⁷ Ruling n° 2017.037 du 5 mai 2017

Le résident belge investisseur est donc taxé, d'une part, par transparence durant la période de détention des titres du FIS, d'autre part, sur l'épargne, à l'occasion de la cession de ces titres.

d) Remède potentiel contre la double imposition des SCI françaises

Les contribuables belges qui acquièrent une seconde résidence en France le font fréquemment par l'intermédiaire d'une société civile immobilière de droit français (SCI) qui, comme énoncé précédemment¹⁸⁸, est fiscalement considérée comme translucide.

À l'occasion de la mise en location d'un immeuble, les loyers qui en découlent sont recueillis par la SCI, et cette dernière peut décider de les distribuer à ses associés. En Belgique, la Cour de Cassation a précisé en 2016 et une nouvelle fois en 2017 que, d'une part, les revenus accumulés par la SCI sont imposables en France, d'autre part, les revenus distribués par la SCI aux résidents belges associés sont imposables en Belgique¹⁸⁹. La Cour de Cassation, par ces deux arrêts, officialise la double imposition de ce type de revenus car, dans les faits, le fisc français taxe directement les associés sur les revenus recueillis par ladite société¹⁹⁰.

Les résidents belges à la tête de ces sociétés espéraient que celles-ci soient visés par la taxe Caïman, car en application de celle-ci, les associés seraient, par le biais de la fiction fiscale, réputés avoir directement perçu les loyers et donc imposés par le fisc français au regard du traité fiscal belgo-français du 10 mars 1964¹⁹¹ et exemptés en Belgique sous réserve de progressivité.

Malgré l'extension progressive du champ d'application de la taxe de transparence, la SCI française reste toujours actuellement exclue pour deux raisons, la première étant qu'une taxation minimale, supérieure à 1%, est appliquée en France, la deuxième étant que l'activité principale de ce type de société est l'exercice d'une activité génératrice de revenus qui seraient exonérés de l'impôt sur les revenus belges dans le chef d'un résident belge, en vertu d'une convention préventive de la double imposition si ce résident belge avait directement produit ou recueilli les revenus produits ou recueillis par cette société¹⁹².

4. La liberté d'établissement

La taxation par transparence des revenus obtenus par une construction juridique ne s'applique pas s'il est satisfait à un « test de substance ». En effet, la Cour de Justice de l'Union Européenne ne cautionne une restriction à la liberté d'établissement d'une entité que si des

¹⁸⁸ Point II., 1., b), ii., §2. du présent document

¹⁸⁹ E. DELANNOY, "Société civile immobilière (SCI) et taxe caïman", 19 février 2019, disponible sur <https://guilmotbassine.com/fr/actualites/societe-civile-immobiliere-sci-et-taxe-caiman/>

¹⁹⁰ *Ibidem*

¹⁹¹ *Ibid.*

¹⁹² G. D. GOYVAERTS, E. VAN GOIDSENHOVEN, "La SCI française échappe à la Taxe Caïman. Une bonne nouvelle ?", 3 décembre 2018, disponible sur <https://www.tiberghien.com/fr/1405/la-societe-civile-immobiliere-echappe-a-la-taxe-caiman-un-bonne-nouvelle>

raisons impérieuses d'intérêt général sont invoquées par l'Etat membre de l'Union Européenne qui porte atteinte à cette liberté fondamentale¹⁹³.

Parmi ces raisons invocables, on retrouve la lutte contre l'évasion fiscale, mais seulement si la réglementation restrictive de l'Etat membre vise des opérations totalement artificielles dont la mise en œuvre a pour seul but de contourner l'application de sa législation fiscale¹⁹⁴. Si, malgré l'existence de motifs fiscaux, l'établissement d'une entité dans un autre Etat membre correspond à la réalité économique (établissement réel, activités économiques, personnel, locaux, équipements, etc.), l'atteinte à cette liberté fondamentale ne pourra être démontrée¹⁹⁵.

En Belgique, l'exception à l'application de la taxe par transparence, relative à l'exercice d'une activité économique réelle, ne concerne que les revenus visés à l'article 5/1 du CIR de 1992. Cela n'enlève donc pas la qualification de « construction juridique » à l'entité en cause, qui sera toujours soumise à l'obligation de déclaration¹⁹⁶.

Par contre, le motif admissible, à savoir la lutte contre l'évasion fiscale, n'a guère de sens dans le contexte d'une taxe de sortie, car lorsque l'on justifie une taxe de sortie, on ne prétend pas que la sortie d'une entité est mise en place dans un contexte artificiel¹⁹⁷. La justification repose sur le fait que, en raison du déménagement d'une entité imposable, un Etat perd sa faculté d'imposer les revenus générés sur son territoire.

La CJUE a donc développé son raisonnement selon lequel il convient de laisser au contribuable émigrant le soin de garantir à l'Etat de sortie sa possibilité d'imposition ultérieure, ou d'admettre une seule et dernière imposition sur la « valeur imposable émigrée »¹⁹⁸.

L'hypothèse de l'application de la taxe Caïman à l'occasion d'un apport des droits économiques ou de titres, s'applique dans un contexte national ou transfrontalier¹⁹⁹. Puisque la législation applicable ne fait aucune distinction entre les situations purement internes et les situations externes, elle ne peut être considérée comme une restriction à la liberté d'établissement et ne doit donc pas faire l'objet d'une justification prévue par le droit de l'Union Européenne²⁰⁰.

Au contraire, l'hypothèse d'un transfert d'actifs pourrait, quant à elle, restreindre la liberté d'établissement car il suppose nécessairement un élément d'extranéité. Cependant, les transferts d'actifs vers un Etat avec lequel la Belgique échange des informations de nature fiscale sont exclus de l'application de la taxe Caïman²⁰¹. Il s'agit en réalité de tous les Etats membres de l'Union Européenne, ce qui a pour conséquence qu'un transfert d'actifs d'une

¹⁹³ G. D. GOYVAERTS, E. VAN GOIDSENHOVEN, “La SCI française échappe à la Taxe Caïman. Une bonne nouvelle ?”, 3 décembre 2018, disponible sur <https://www.tiberghien.com/fr/1405/la-societe-civile-immobiliere-echappe-a-la-taxe-caïman-un-bonne-nouvelle>

¹⁹⁴ N. APPERMONT, B. PEETERS, “The Belgian Cayman Tax 2.0: exit taxes worrisome for trust practitioners”, *Trusts & Trustees*, Vol. 25, No. 3, Avril 2019, p. 353

¹⁹⁵ *Ibidem*

¹⁹⁶ N. APPERMONT, B. PEETERS, “The Belgian Cayman Tax 2.0: exit taxes worrisome for trust practitioners”, *Trusts & Trustees*, Vol. 25, No. 3, Avril 2019, p. 354

¹⁹⁷ *Ibidem*

¹⁹⁸ *Ibid.*

¹⁹⁹ *Ibid.*

²⁰⁰ *Ibid.*

²⁰¹ *Ibid.*

entité établie dans un Etat membre vers un autre Etat membre n'engendrera pas l'application de la taxe Caïman²⁰².

5. La libre circulation des capitaux

D'aucuns considèrent que la taxation par transparence constitue une violation du principe de la libre circulation des capitaux en ce qu'il existe une différence de traitement selon qu'une entité soit établie dans un Etat Membre de l'Espace économique européen ou en Belgique, puisque la taxe Caïman ne s'applique pas concrètement à des entités belges²⁰³.

Selon une partie de la doctrine, la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales pourrait se manifester par des mesures moins excessives²⁰⁴. Il en résulte une dissuasion potentielle dans le chef des résidents belges à l'idée de procéder à des investissements à l'étranger²⁰⁵.

Une différence de traitement est admise en droit européen si elle concerne des situations qui ne sont pas objectivement comparables ou dans l'hypothèse où une justification pour une raison impérieuse d'intérêt général est susceptible d'être retenue²⁰⁶.

La situation d'une personne physique qui investit dans une société belge et la situation d'une personne physique qui investit dans une société située dans un autre Etat membre de l'Union européenne sont comparables en ce que l'article 63 du Traité sur le fonctionnement de l'Union Européenne (TFUE) interdit les restrictions aux mouvements de capitaux transfrontaliers²⁰⁷.

Les raisons impérieuses d'intérêt général susceptibles d'être invoquées pour justifier l'application de cette taxe sont, d'une part, la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales et, d'autre part, la préservation de l'efficacité des contrôles fiscaux²⁰⁸.

Or, puisque le législateur présume, parfois irréfragablement, que certaines entités constituent des constructions juridiques, sans que l'administration fiscale doive prouver l'existence d'une intention frauduleuse dans le chef des personnes physiques visées, il est contestable d'invoquer la lutte contre la fraude fiscale en tant que raison impérieuse valable²⁰⁹.

La Cour de Justice de l'Union Européenne (CJUE) a, par ailleurs, énoncé dans son arrêt Cadbury Schweppes que le simple fait pour un ressortissant de constituer une société dans un autre Etat membre ne suffit pas pour démontrer l'existence d'une intention d'éluder l'impôt²¹⁰.

La CJUE a également expliqué, dans son arrêt SIAT, qu'une fiscalité plus avantageuse dans un Etat membre ne peut permettre à un autre Etat membre de justifier l'application d'un traitement fiscal moins favorable aux résidents de ce dernier Etat²¹¹.

²⁰² N. APPERMONT, B. PEETERS, "The Belgian Cayman Tax 2.0: exit taxes worrisome for trust practitioners", *Trusts & Trustees*, Vol. 25, No. 3, Avril 2019, p. 354

²⁰³ P.DELACROIX, "La Taxe Caïman : l'extension de la notion de construction juridique à des sociétés européennes serait-elle contraire au droit de l'UE?", 2019

²⁰⁴ *Ibidem*

²⁰⁵ *Ibid.*

²⁰⁶ *Ibid.*

²⁰⁷ *Ibid.*

²⁰⁸ *Ibid.*

²⁰⁹ *Ibid.*

²¹⁰ *Ibid.*

²¹¹ *Ibid.*

Le législateur instaure donc une présomption générale de fraude ou d'évasion fiscale non justifiable au regard de la jurisprudence de la CJUE²¹².

La Belgique aurait clairement pu atteindre ses objectifs par des moyens moins attentatoires, en vérifiant, dans un premier temps, la nature des entités grâce aux mécanismes de coopération administrative²¹³ et, dans un second temps, en limitant le champ d'application de la taxe uniquement à des entités artificielles²¹⁴.

6. Respect de la Convention Européenne des Droits de l'Homme

Au vu de la confusion qu'entraînent des dispositions légales lacunaires et bancales dans cette matière, la question de la violation du principe de sécurité juridique peut être soulevée. En effet, la législation en cause ne peut être considérée comme étant suffisamment claire, précise et prévisible dans ses effets, notamment eu égard au calcul de la base imposable de l'entité selon les normes belges, afin de déterminer si cette dernière subit la charge fiscale minimale de 1%²¹⁵.

Il est indéniable que ce désordre législatif profite en réalité à l'administration fiscale, libre d'interpréter de manière arbitraire ces normes fiscales comme elle l'entend.

La Convention prévoit que des restrictions peuvent être apportées aux droits fondamentaux si et seulement si, la restriction est légalement prévue. Cette exigence fait référence, premièrement, à l'accessibilité de la loi au citoyen, deuxièmement, à la formulation suffisamment précise de la norme légale, de sorte que le citoyen puisse adapter son comportement, et troisièmement, aux conséquences légales de ses agissements qui doivent être suffisamment prévisibles.

L'existence de plusieurs fictions, des diverses règles d'allocation, d'ambiguïtés textuelles ainsi que des mesures d'abus fiscal, ne permettent pas au contribuable d'estimer raisonnablement l'impôt qu'il aura à payer.

V. Conclusion

Le législateur a progressivement durci de manière conséquente le régime de la taxation par transparence, de sorte que les interventions législatives et réglementaires successives ont malheureusement entraîné une certaine confusion théorique et, par voie de conséquence, ont débouché sur une mise en pratique du dispositif que l'on peut parfois qualifier d'incohérente et d'incertaine.

Cette instabilité législative est manifestement la conséquence d'une frénésie de la part des pouvoirs publics, d'une part, à l'idée de combler un « vide de taxation » et donc de pouvoir

²¹² P.DELACROIX, "La Taxe Caïman : l'extension de la notion de construction juridique à des sociétés européennes serait-elle contraire au droit de l'UE?", 2019

²¹³ Directive 2014/107/UE du Conseil du 9 décembre 2014 modifiant la Directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal, Common Reporting Standards (CRS)

²¹⁴ P.DELACROIX, "La Taxe Caïman": l'extension de la notion de construction juridique à des sociétés européennes serait-elle contraire au droit de l'UE?", 2019

²¹⁵ *Ibidem*

assurer de nouvelles recettes à l'Etat belge, d'autre part, de coincer « à tout prix » le contribuable dans sa recherche d'esquives possibles. Il est en outre plausible que le véritable effet recherché soit la naissance d'un sentiment de crainte dans le chef du contribuable qui se retrouve alors dissuadé d'investir dans des entités à l'étranger.

Alors que, en raison de l'impossibilité de déduire de la déclaration fiscale si un revenu est perçu par le titulaire du revenu, soit en sa qualité de simple contribuable, ou soit en sa qualité de fondateur d'une construction juridique, le produit de cette taxe est difficilement mesurable et quantifiable, ce qui mène à une potentielle remise en question de son intérêt économique.

De plus, la double imposition n'étant pas toujours évitée, l'on pourrait remettre en cause les propos du gouvernement dans l'exposé des motifs de la loi-programme du 10 décembre 2015, à savoir que « *l'intention n'est pas d'interdire les constructions juridiques en tant que telles* », alors que les actifs recueillis par ces constructions juridiques semblent vraisemblablement taxés de manière plus conséquente que d'autres actifs. Le pouvoir exécutif ne franchit-il pas une limite en tournant le dos à ses accords internationaux en matière fiscale ?

Il semble, en tout état de cause, que les pouvoirs exécutif et législatif ne tiennent pas compte du sort des contribuables qui, de bonne foi et mus par des considérations non-fiscales, ont établi une « construction juridique » en respectant toutes les normes ad hoc. Cette constatation pourrait aboutir à une remise en cause générale du régime de la taxe Caïman quant à sa constitutionnalité.

BIBLIOGRAPHIE

SOURCES NORMATIVES – ADMINISTRATIVES – QUESTIONS ORALES - JURISPRUDENTIELLE

DOC54 2746/001 Section 2 « imposition des revenus de constructions juridiques », disponible sur <https://monkey.wolterskluwer.com/api/attachment/mfco12853752-12853758-mfco21622?token=eyJhbGciOiJSUzI1NiIsImtpZCI6ImkxVF9NMkdBIj09eyJzY29wZSI6WyJvcGVuaWQiLCJwcm9maWxliiwiaWZlhaWwiXSwiY2xpZW50X2lkIjoiaWoiTTJHQUJUNsaWVudCI6ImlzcyciOi8vbG9naW4ud29sdGVyc2ts>

Projet de loi-programme, 6 novembre 2015, La Chambre, DOC54 27/46/001, p. 33
Projet de loi-programme, la Chambre, 1er juin 2015, DOC54 1125/001, disponible sur <https://www.dekamer.be/flwb/pdf/54/1125/54K1125001.pdf>

Circulaire 2018/C/93 concernant la loi-programme du 25 décembre 2017
Annexe I de la Directive du Conseil modifiant la directive 2003/48/CE, disponible sur <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2008:0727:FIN:FR:PDF>

Questions et Réponses, Chambre, 54, n° 057, p. 320-321

Question orale 16200 du 1er février 2017 de Monsieur VANVELTHOVEN, dans Compte Rendu Analytique, 2016-2017, Com 582, p. 21-22

Question orale 9014 du 2 mars 2016 de monsieur Van Biesen, Compte Rendu Analytique, 2015-2016, Com 355, p. 8-9, disponible sur <https://monkey.wolterskluwer.com/fr/document/1f176110>

Question 419 du 23 juin 2015 de monsieur Deseyn, Questions et Réponses, Chambre, 54, n° 059, p. 213-215, disponible sur <https://monkey.wolterskluwer.com/fr/document/1f174847>

Question 1144 du 1er août 2016 de monsieur Deseyn, Questions et Réponses, Chambre, 54, n° 089, p. 346-348, disponible sur <https://monkey.wolterskluwer.com/fr/document/1f184912>
Rapport annuel du Service des Décisions Anticipées 2016, disponible sur https://www.ruling.be/sites/default/files/content/download/files/rapport_sda_2016_fr.pdf

Rapport annuel du Service des Décisions Anticipées 2017, disponible sur https://www.ruling.be/sites/default/files/content/download/files/rapport_annuel_sda_2017_fr.pdf

Rapport annuel du Service des Décisions Anticipées 2018, disponible sur https://www.ruling.be/sites/default/files/content/download/files/rapport_annuel_sda_2018_fr_a4.pdf

Ruling SDA n° 2017.037 du 5 mai 2017

Arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles du 21 janvier 2016, rôle n° 2014/AF/110

SOURCES DOCTRINALES

- T. AFSCHRIFT, “La taxe Caïman ou l’art de mal légiférer”, disponible sur <https://www.afschrift.com/wp-content/uploads/2018/01/5109331.pdf>
- T. AFSCHRIFT, “La taxation par transparence des revenus des « constructions juridiques »”, JDF 2016, n° 3, pp. 65-112
- N. APPERMONT, B. PEETERS, “The Belgian Cayman Tax 2.0: exit taxes worrisome for trust practitioners”, *Trusts & Trustees*, Vol. 25, No. 3, Avril 2019, pp. 347-354
- C. BINNEMANS, “Les mesures de lutte contre les constructions juridiques : renforcement de la “taxe Caïman” (Suite et fin)”, SEMFISC 2018, n° 19, 3-4, disponible sur https://www.idefisc.be/pdf/idefisc_102_mars_2018_fr.pdf
- P-F. COPPENS, « La mesure anti-abus de la taxe Caïman : le nouvel article 344/1 du CIR », SEMFISC 2018, n° 41, pp. 4-5
- C. COUDRON, “Taxe Caïman : nouvel arrêté royal EEE clôture la discussion relative aux organismes de placement “fonds dédié” privés”, décembre 2018, disponible sur https://www.tiberghien.com/images/publications/christophe-coudron-taxe-caïman-nouvel-arreté-royal-eee-clôture-la-discus_.pdf
- M. DAUBE, « La transparence fiscale – Le renforcement de la taxe Caïman », Colloque Vanham & Vanham, 29/11/2018, Bruxelles
- A. DAYEZ, A. VANDEWALLE, “Elargissement et durcissement de la taxe Caïman : des “améliorations” qui posent question”, janvier 2018, disponible sur <https://ilj.be/wp-content/uploads/2019/11/Newsletter-Taxe-caïman-Janvier-2018.pdf>
- F. DEBELVA, A. M. VANDEKERKHOVE, « Kaaimantaks : panta rhei », Wolters Kluwer, 2019, pp. 677-685
- K. DE HAEN, « Les dents acérées de la taxe Caïman maintenant déjà limées ? », 8 avril 2016, disponible sur https://businessdatabase.indicator.be/etranger/les_dents_acerees_de_la_taxe_caïman_maintenant_deja_limées_/WAACDCAR_EU08010801/1/search?&q=taxe Caïman
- P.DELACROIX, “La Taxe Caïman : l’extension de la notion de construction juridique à des sociétés européennes serait-elle contraire au droit de l’UE?”, 2019
- E. DELANNOY, “Elargissement du champ d’application de la taxe Caïman”, dans Bulletin de l’OECCBB, mars 2019, disponible sur <https://tibr.be/en/journal/boeccbb/2019-3/elargissement-du-champ-dapplication-de-la-taxe-caïman/index.html>
- E. DELANNOY, “Société civile immobilière (SCI) et taxe caïman”, 19 février 2019, disponible sur <https://guilmotbassine.com/fr/actualites/societe-civile-immobiliere-sci-et-taxe-caïman/>

- J. DRAYE, A. NIJS, « The Cayman Tax : a game changer fo the Belgian income tax treatment of trusts ? », *Trusts & Trustees*, Vol. 22, No. 5, Juin 2016, p. 514
- M. GOSSIAUX, “Taxe Caïman : la taxation par transparence des constructions juridiques étrangères”, *RGCF*, 2015, n° 4, pp. 303-319
- G.D.GOYVAERTS, C. COUDRON, « De kaaimantaks als de yin en yang van de Belgische fiscaliteit. Een kritische commentaar bij de invoering van het nieuwe EER-KB en niet-EER-KB », *Larcier*, 2019, pp. 867 à 869
- G. D. GOYVAERTS, E. VAN GOIDSENHOVEN, “La SCI française échappe à la Taxe Caïman. Une bonne nouvelle ?”, 3 décembre 2018, disponible sur <https://www.tiberghien.com/fr/1405/la-societe-civile-immobiliere-echappe-a-la-taxe-caïman- un-bonne-nouvelle>
- G. D. GOYVAERTS, K. MOSER, G. VERACHTER, « L’obligation de déclarer les structures patrimoniales privées par la loi du 30 juillet 2013 », disponible sur <https://www.tiberghien.com/media/GDG MEMO FR Aangifteplicht 30072013.pdf>
- G.D. GOYVAERTS, « Taxe Caïman 2.0 année 2018 dont l’entrée en vigueur est actuellement inconnue », 14 décembre 2017, disponible sur <https://www.tiberghien.com/fr/1137/taxe-caïman-2-0-annee-2018-dont-l-entree-en-vigueur-est-actuellement-inconnue>
- G. D. GOYVAERTS, “The changes introduced by the Belgian look-through taxation regulations or Cayman Taks 2.0”, *Trust & Trustees*, Vol. 25, No. 2, March 2019, p. 212
- G. D. GOYVAERTS, “Een kritische comentaar bij de aanpassing van de kaaimantaks door de wet van 25 december 2017”, *Larcier*, 2018, pp. 644-667
- G. D. GOYVAERTS, “De kaaimantaks, een kritische beschouwing”, *Larcier*, 2015, pp. 867-923
- P. HAUTFENNE, “Taxe Caïman”, *SEMFISC*, 2015, n° 38, pp. 1-2
- N. LANNOY, “Taxe Caïman : quoi de neuf ?”, *PPBI*, 2015, n° 3, pp. 289-293
- P. MAUFORT, « Le contrat d’assurance dans le champ d’application de la taxe Caïman : un nouvel acte manqué », *RIP*, 2018, n° 1, pp. 79-82
- K. MEES, “Constructions juridiques : une nouvelle liste des sociétés établies dans l’EEE soumises à la taxe Caïman”, disponible sur <https://legalworld.wolterskluwer.be/fr/nouvelles/constructions-juridiques-une-nouvelle-liste-des-societes-etablies-dans-l-eee-soumises-a-la-taxe-caïman/>
- B. PEETERS, G. VERACHTERT, « Kaaimantaks : panta rhei », *Wolters Kluwer*, Mechelen, 2019, pp. 27- 338 et pp. 771-803
- D-E.PHILIPPE, « Les conséquences inattendues de l’extension de la taxe Caïman », *SEMFISC*, 2018, n° 35, pp. 1-2

D.-E. PHILIPPE, “Les doubles structures : talon d’Achille de la taxe Caïman ? Projet de loi du SP. A visant à étendre la taxe Caïman à la détention indirecte de constructions juridiques”, SEMFISC 2016, n° 24, pp. 1-2

D.-E. PHILIPPE, “Le nouveau dispositif CFC, un coup d’épée dans l’eau”, SEMFISC 2019, n° 82, pp. 1-2

D.-E. PHILIPPE, “Davantage de constructions juridiques désormais visées par la taxe Caïman”, disponible sur <https://www.lecho.be/opinions/general/davantage-de-constructions-juridiques-desormais-visees-par-la-taxe-caïman/10085156.html>

D.-E. PHILIPPE, « La taxe Caïman, ou comment le législateur s’attaque en douceur aux doubles structures », disponible sur <https://www.lecho.be/opinions/carte-blanche/la-taxe-caïman-ou-comment-le-legislateur-s-attaque-en-douceur-aux-doubles-structures/9981628.html>

D.-E. PHILIPPE, “Taxe Caïman (ou taxe par transparence)”, disponible sur <http://www.bloom-law.be/fr/actualite/nieuws/4109/taxe-caïman-ou-taxe-par-transparence>

M. REGOUT et C. VAN GEEL, « Obligation de déclaration des constructions juridiques : liste des formes juridiques avec taxation nulle ou minimale », disponible sur <https://legalworld.wolterskluwer.be/fr/nouvelles/moniteur/obligation-de-declaration-des-constructions-juridiques-liste-des-formes-juridiques-avec-taxation-nulle-ou-minimale/>

S. SEGIER, « Contrats d’assurance-vie et taxe Caïman : uniquement si intégration de structures off shore », décembre 2017, disponible sur https://www.idefisc.be/view-article.php?article_id=10952

J. WELLENS, “Taxe Caïman: nouveau système d’imposition pour les constructions juridiques”, disponible sur <http://www.monkey.be/secure/documentview.aspx?id=mfco12853752>

SOURCES INTERNET

<https://monkey.wolterskluwer.com/api/attachment/mfco12853752-12853758-mfco21622?token=eyJhbGciOiJSUzI1NiIsImtpZCI6IkpXVF9NMkdBIj09eyJzY29wZSI6WyJvcGVuaWQiLCJwcm9maWxlIiwiaWwiZW1haWwiXSwiY2xpZW50X2lkIjoiaWwiTTJHQUJUNsaWVudCIsImVudCI6Imh0dHBzOi8vbG9naW4ud29sdGVyc2ts>

<https://www.bdo.be/fr-be/actualites/2019/la-taxe-caïman-elargie-de-maniere-retroactive-a-partir-de-2018>

<https://legalworld.wolterskluwer.be/fr/nouvelles/domaine/droit-fiscal/taxe-caïman-pour-les-constructions-juridiques-etrangees-depuis-le-1er-janvier-2015/>

<http://www.kluwereasyweb.be/documents/lawyer-news/201906-lawyer/kl2321302-kaaimantaks-wetgever-verduidelijkt-begrip-juridische-constructies-met-rechtspersoonlijkheid-.xml?lang=fr>

<https://www.lexalert.be/fr/article/extension-du-champ-dapplication-du-taxe-ca-man>

<http://www.oecd.org/fr/ctp/conventions/mise-a-jour-2017-modele-de-convention-fiscale.pdf>

<https://dekeyser-associes.com/assurance-vie-taxe-caiman-doubles-structures/>

