

Louvain School of Management

La taxation des constructions juridiques (« taxe Caïman ») :

Etude des modalités de reconstitution de la base imposable d'un habitant du Royaume de Belgique dans le cadre du régime de transparence fiscale

Auteur : Arnaud Peeters (45511600)

Promoteur : Frédéric Janssen

Année académique 2019-2020

Master en sciences de gestion, à finalité expertise comptable et conseil fiscal (FEHC2M)

Résumé

L'objectif de ce travail portant sur la taxe dite « Caïman », était d'étudier les modalités de reconstitution de la base imposable d'un habitant du Royaume de Belgique, qualifié de fondateur d'une construction juridique, ou d'une chaîne de constructions juridiques, afin de permettre la juste imposition, par transparence fiscale, des revenus desdites constructions juridiques dans son chef.

Pour ce faire, nous avons réalisé, dans le cadre de la première partie, l'analyse de la base légale en abordant les différents articles du code des impôts sur les revenus 1992 relatifs au mécanisme de taxation par transparence d'une part, et des textes légaux pris en exécution de ces derniers d'autre part. Cette étude nous a permis d'identifier les difficultés pratiques auxquelles sont confrontés les professionnels du chiffre lors de l'application de la législation à une situation pratique.

Dans la partie suivante, nous avons présenté, grâce à plusieurs exemples chiffrés, les modalités essentielles à la reconstitution de la base imposable d'un fondateur d'une chaîne de constructions juridiques, à savoir : le traitement des revenus par catégories prévues dans le référentiel belge et par période imposable, la prise en compte de la quote-part de propriété du fondateur dans les constructions juridiques, le traitement différencié des revenus ayant déjà subi leur régime d'imposition en Belgique et les revenus pour lesquels aucune preuve d'imposition en Belgique ne peut être apportée par le fondateur, le traitement des distributions vers une construction juridique mère ou vers le fondateur, ou encore le respect de la disposition du Code des impôts sur les revenus 1992 qui prévoit que les revenus recueillis les plus anciens par une construction juridique sont censés être les premiers distribués.

Dans la dernière partie, nous avons présenté la plus-value personnelle que nous apportons puisqu'elle traite de l'outil que nous avons développé en Excel, au service des professionnels du chiffre, permettant de reconstituer de manière automatisée, la base imposable d'un habitant du Royaume de Belgique, qualifié de fondateur d'une chaîne de constructions juridiques pouvant comprendre jusqu'à trois niveaux, afin de permettre la juste imposition dans son chef par transparence fiscale, des revenus des constructions juridiques composant la chaîne dans le respect des modalités essentielles développées dans la partie précédente.

Remerciements

Je tiens tout d'abord à remercier mon promoteur, Monsieur Frédéric Janssen, pour son accompagnement et ses conseils lors des différents entretiens qu'il a eu l'amabilité de m'accorder. Ses explications relatives à la technicité du mécanisme de taxation par transparence fiscale m'ont été d'une aide indispensable. Sa guidance quant à l'orientation générale à donner à ce mémoire et ses remarques quant au contenu à développer ont également été très précieuses.

J'ai évidemment une pensée toute particulière pour ma compagne, qui a fait preuve de nombreux sacrifices pour me permettre de réaliser ce travail dans les conditions les plus sereines possibles ; ce qui, au vu de nos situations professionnelle et familiale actuelles, représentait un réel défi.

Table des matières

RÉSUMÉ	II
REMERCIEMENTS	III
TABLE DES MATIÈRES	IV
LISTE DES ABRÉVIATIONS UTILISÉES	VII
LISTE DES TABLEAUX	VIII
<i>Tableau 1 : Catégorisation par type de revenus et par exercice d'imposition de la construction juridique considérée dans l'exemple 2.....</i>	<i>VIII</i>
<i>Tableau 2 : Base imposable reconstituée du fondateur de la CJ dans le cadre de l'exemple 2</i>	<i>VIII</i>
<i>Tableau 3 : Revenus de la CJ2 dans le cadre de l'exemple 3.....</i>	<i>IX</i>
<i>Tableau 4 : Revenus de la CJ1 dans le cadre de l'exemple 3.....</i>	<i>X</i>
<i>Tableau 5 : Base imposable reconstituée du fondateur dans le cadre de l'exemple 3</i>	<i>X</i>
<i>Tableau 6 : Revenus de la CJ3 dans le cadre de l'exemple 4.....</i>	<i>XI</i>
<i>Tableau 7 : Revenus de la CJ2 dans le cadre de l'exemple 4.....</i>	<i>XII</i>
<i>Tableau 8 : Revenus de la CJ1 dans le cadre de l'exemple 4.....</i>	<i>XIII</i>
<i>Tableau 9 : Base imposable des fondateurs dans le cadre de l'exemple 4.....</i>	<i>XIII</i>
LISTE DES ILLUSTRATIONS	XV
<i>Figure 1 : Capture d'écran présentant la BI reconstituée d'un résident belge dans le cadre de la taxation par transparence des revenus d'une chaîne de constructions juridiques</i>	<i>XV</i>
<i>Figure 2 : Capture d'écran présentant la reconstitution des revenus d'une construction juridique par exercice d'imposition et par catégorie de revenus, avec quote-part de propriété du fondateur</i>	<i>XVI</i>
LISTE DES ANNEXES	XVIII
INTRODUCTION GÉNÉRALE	1
TITRE I : ANALYSE DES TEXTES LÉGAUX	3
CHAPITRE 1 : LE CODE DES IMPÔTS SUR LES REVENUS DE 1992	3
a. <i>L'article 5/1 : le fondement du mécanisme de taxation par transparence</i>	<i>3</i>
b. <i>Définition des notions de construction juridique et de fondateur de construction juridique</i>	<i>3</i>
c. <i>Définitions de construction en chaîne, construction mère et construction fille</i>	<i>7</i>
d. <i>Compréhension sommaire du mécanisme et difficultés pratiques engendrées</i>	<i>8</i>
e. <i>Analyse approfondie de l'article 5/1 du CIR 92</i>	<i>9</i>
1. <i>Imposition en chaîne des revenus des constructions juridiques</i>	<i>9</i>
2. <i>Pluralité des fondateurs.....</i>	<i>10</i>
3. <i>Revenus considérés comme perçus même sans distribution</i>	<i>11</i>

4.	Non-application de l'article 5/1 en cas d'imposition supérieure à 15 % et de revenus issus d'une activité économique réelle.....	12
5.	Entrée en vigueur.....	12
<i>f.</i>	<i>Qualité du fondateur en Belgique : habitant du Royaume ou personne morale.</i>	13
1.	Les habitants du Royaume	13
2.	Les personnes morales soumises à l'impôt des personnes morales	13
<i>g.</i>	<i>Détermination des revenus à prendre en compte</i>	14
1.	Les revenus immobiliers	14
2.	Les revenus mobiliers	14
i.	La charge de la preuve d'une imposition des revenus, en Belgique dans le chef d'une personne physique ou d'une personne morale, préalable à la distribution	16
ii.	Imposition prioritaire des revenus les plus anciens.....	16
3.	Les revenus professionnels	17
4.	Les revenus divers.....	17
iii.	Régime d'imposition en Belgique sans paiement d'impôts	18

TITRE II : MODALITÉS DE RECONSTITUTION DE LA BASE IMPOSABLE DANS LE CHEF D'UN HABITANT DU ROYAUME DE BELGIQUE 19

CHAPITRE 1 : CARTOGRAPHIE DE LA CHAÎNE DE CONSTRUCTIONS JURIDIQUES 19

a. Critères de détermination des constructions juridiques..... 19

1. Champ d'application de l'article 2, §1^{er}, 13° 19

2. Condition de taxation 19

CHAPITRE 2 : DÉTERMINATION DES REVENUS À PRENDRE EN COMPTE 22

a. Dans le temps..... 22

1. Travail par exercice d'imposition 22

2. Les revenus recueillis les plus anciens sont censés être les premiers distribués 22

b. Dans l'espace 23

1. Revenus des filiales comptabilisés dans les revenus de la société mère, avec ou sans distribution..... 23

2. Prise en compte de la quote-part du fondateur dans les constructions juridiques 23

3. Elimination des situations de double imposition dans les cas de distributions de revenus ayant déjà subi leur régime d'imposition en Belgique 23

CHAPITRE 3 : MISE EN PRATIQUE À TRAVERS PLUSIEURS EXEMPLES CHIFFRÉS 25

a. Remarques méthodologiques 25

b. Exemple 1 : une construction juridique détenue à 100 % en pleine propriété par un habitant du Royaume de Belgique 26

1. Présentation générale..... 26

2. Données chiffrées 27

3. Situation fiscale..... 27

i. Cas 1 : pas de distribution de la part du trust..... 27

ii. Cas 2 : distribution de la part du trust en 2019 28

iii. Remarques quant à une possible double imposition juridique 29

c.	<i>Exemple 2 : une construction juridique avec réserves légales et revenus de source belge</i>	29
1.	Présentation générale.....	30
2.	Données chiffrées	30
3.	Situation fiscale.....	30
d.	<i>Exemple 3 : une chaîne composée de deux constructions juridiques avec des quotes-parts de propriété différentes de 100%</i>	33
1.	Présentation générale.....	33
2.	Données chiffrées	33
3.	Situation fiscale.....	34
e.	<i>Exemple 4 : une chaîne composée de trois constructions juridiques avec des quotes-parts de propriété différentes de 100 % et une pluralité de fondateurs</i>	36
1.	Présentation générale.....	36
2.	Données chiffrées	36
3.	Situation fiscale.....	38
TITRE III : OUTIL PERMETTANT LA RECONSTITUTION DE LA BASE IMPOSABLE D'UN HABITANT DU ROYAUME DE BELGIQUE DANS LE CADRE DE LA TAXATION PAR TRANSPARENCE DES REVENUS DES CONSTRUCTIONS JURIDIQUES		40
CHAPITRE 1 : PRÉSENTATION GÉNÉRALE DE L'OUTIL DÉVELOPPÉ EN EXCEL		40
a.	<i>Travail par exercice d'imposition</i>	40
b.	<i>Critère de catégorie de revenus dans le référentiel belge</i>	41
c.	<i>Détermination des revenus exonérés</i>	41
d.	<i>Prise en compte des quotes-parts de propriété dans la chaîne de construction juridique</i>	41
e.	<i>Prise en compte de la règle « les revenus recueillis les plus anciens sont censés être les premiers distribués »</i>	42
CHAPITRE 2 : TRAITEMENT DES REVENUS DÉJÀ IMPOSÉS EN BELGIQUE ET DES DISTRIBUTIONS DES CONSTRUCTIONS JURIDIQUES..		43
a.	<i>Traitement des revenus déjà imposés en Belgique</i>	43
b.	<i>Traitement des distributions</i>	44
CHAPITRE 3 : DÉVELOPPEMENTS FUTURS		46
CONCLUSION GÉNÉRALE		47
BIBLIOGRAPHIE		49
<i>Ouvrages</i> :.....		49
<i>Articles</i> :.....		49
<i>Références "internet"</i> :		50
ANNEXE		51
<i>Annexe 1 : Outil de reconstitution de la base imposable d'un habitant du Royaume de Belgique dans le cadre de la taxation par transparence des revenus d'une chaîne de constructions juridiques jusqu'à trois niveaux</i>		51

Liste des abréviations utilisées

AR : Arrêté royal

AR CIR 92 : Arrêté royal d'exécution du CIR 92

Art. : Article

BI : Base imposable

CIR 92 : Code d'impôts sur les revenus de 1992

CJ : Construction juridique

CCJ : Chaîne de construction juridique

EEE : Espace économique européen

EI : Exercice d'imposition

I. : Imposition

IPP : Impôt des personnes physiques

ISOC : Impôts des sociétés

p.c. : Pour cent

PI : Période imposable

PM : Personne morale

PP : Personne physique

Pr. I. : Précompte immobilier

Pr. M. : Précompte mobilier

Pr. P. : Précompte professionnel

R. Div. : Revenus divers

R. Immo. : Revenus immobiliers

R. Mob. : Revenus mobiliers

R. Prof. : Revenus professionnels

Liste des tableaux

Tableau 1 : Catégorisation par type de revenus et par exercice d'imposition de la construction juridique considérée dans l'exemple 2

	Année	2019		2018		2017		2016		2015	
Quote-part de propriété du fondateur (en % et en ratio)		100	1	100	1	100	1	100	1	100	1
	Imputation sur les revenus										
Type de revenus											
Immobiliers		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Immobiliers avec preuve d'I ¹		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mobiliers		200	200	150	150	100	100	75	75	65	65
Mobiliers avec preuve d'I		25	25	25	25	0	0	0	0	0	0
Professionnels		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Professionnels avec preuve d'I		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Divers		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Divers avec preuve d'I		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Revenus anciens sans preuve d'I			0		100		200		200		200
Revenus anciens avec preuve d'I			415		240		140		65		0
Distributions			100		100		100		0		0
Distributions exonérées			100		0		0		0		0

Tableau 2 : Base imposable reconstituée du fondateur de la CJ dans le cadre de l'exemple 2

	Année	2019	2018	2017	2016	2015
Type de revenus						
Immobiliers		0	0	0	0	0
Exonérés		0	0	0	0	0
Mobiliers		325	275	200	75	65
Exonérés		125	25	0	0	0
Professionnels		0	0	0	0	0
Exonérés		0	0	0	0	0
Divers		0	0	0	0	0
Exonérés		0	0	0	0	0

¹ « Avec preuve d'I » signifie que le fondateur de la CJ peut apporter la preuve que les revenus considérés ont déjà subi leur régime d'imposition en Belgique dans le chef d'une personne physique ou d'une personne morale.

Tableau 3 : Revenus de la CJ2 dans le cadre de l'exemple 3

	Année	2019		2018		2017		2016		2015	
Quote-part de propriété de la CJ1 (en % et en ratio)		80	0,8	80	0,8	80	0,8	80	0,8	80	0,8
	Imputation sur les revenus										
Type de revenus											
Immobiliers		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Immobiliers avec preuve d'I		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mobiliers		190	152	150	120	105	84	75	60	0	0
Mobiliers avec preuve d'I		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Professionnels		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Professionnels avec preuve d'I		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Divers		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Divers avec preuve d'I		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Revenus anciens sans preuve d'I			0		0		0		0		0
Revenus anciens avec preuve d'I			264		144		60		0		0
Distributions			80		40		40		0		0
Distributions exonérées			80		40		40		0		0

Tableau 4 : Revenus de la CJ1 dans le cadre de l'exemple 3

	Année	2019		2018		2017		2016		2015	
Quote-part de propriété du fondateur (en % et en ratio)		100	1	100	1	100	1	100	1	100	1
	Imputation sur les revenus										
Type de revenus											
Immobiliers		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Immobiliers avec preuve d'I		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mobiliers		352	352	280	280	199	199	145	145	60	60
Mobiliers avec preuve d'I		80	80	40	40	40	40	0	0	0	0
Professionnels		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Professionnels avec preuve d'I		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Divers		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Divers avec preuve d'I		0	0	55	55	0	0	0	0	0	0
Revenus anciens sans preuve d'I			0		0		0		0		0
Revenus anciens avec preuve d'I			819		444		205		60		0
Distributions			100		50		50		50		0
Distributions exonérées			100		50		50		50		0

Tableau 5 : Base imposable reconstituée du fondateur dans le cadre de l'exemple 3

	Année	2019	2018	2017	2016	2015
Type de revenus						
Immobiliers		0		0	0	0
Exonérés		0	0	0	0	0
Imposables		0	0	0	0	0
Mobiliers		532	370	289	195	60
Exonérés		180	90	90	50	0
Imposables		352	280	199	145	60
Professionnels		0	0	0	0	0
Exonérés		0	0	0	0	0
Imposables		0	0	0	0	0
Divers		0	55	0	0	0
Exonérés		0	55	0	0	0
Imposables		0	0	0	0	0

Tableau 6 : Revenus de la CJ3 dans le cadre de l'exemple 4

	Année	2019		2018		2017		2016		2015	
Quote-part de propriété de la CJ2 (en % et en ratio)		80	0,8	80	0,8	80	0,8	80	0,8	80	0,8
	Imputation sur les revenus										
Type de revenus											
Immobiliers		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Immobiliers avec preuve d'I		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mobiliers		315	252	275	220	225	180	180	144	125	100
Mobiliers avec preuve d'I		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Professionnels		1255	1004	1150	920	985	788	875	700	675	540
Professionnels avec preuve d'I		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Divers		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Divers avec preuve d'I		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Revenus anciens sans preuve d'I			0		0		0		0		0
Revenus anciens avec preuve d'I			3592		2452		1484		640		0
Distributions			25		25		25		25		0
Distributions exonérées			0		0		0		0		0

Tableau 7 : Revenus de la CJ2 dans le cadre de l'exemple 4

	Année	2019		2018		2017		2016		2015	
Quote-part de propriété de la CJ1 (en % et en ratio)		100	1	100	1	100	1	100	1	100	1
	Imputation sur les revenus										
Type de revenus											
Immobiliers		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Immobiliers avec preuve d'I		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mobiliers		652	652	600	600	465	465	399	399	320	320
Mobiliers avec preuve d'I		25	25	25	25	25	25	25	25	0	0
Professionnels		1004	1004	920	920	788	788	700	700	540	540
Professionnels avec preuve d'I		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Divers		125	125	115	115	110	110	90	90	70	70
Divers avec preuve d'I		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Revenus anciens sans preuve d'I			0		0		0		0		0
Revenus anciens avec preuve d'I			5192		3532		2144		930		0
Distributions			35		35		35		35		0
Distributions exonérées			35		35		35		35		0

Tableau 8 : Revenus de la CJ1 dans le cadre de l'exemple 4

	Année	2019		2018		2017		2016		2015	
Quote-part de propriété du fondateur (en % et en ratio)		50	0,5	50	0,5	50	0,5	50	0,5	50	0,5
	Imputation sur les revenus										
Type de revenus											
Immobiliers		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Immobiliers avec preuve d'I		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mobiliers		1062	531	990	495	760	380	664	332	515	257,5
Mobiliers avec preuve d'I		60	30	60	30	60	30	60	30	0	0
Professionnels		1004	0	920	460	788	394	700	350	540	270
Professionnels avec preuve d'I		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Divers		125	62,5	115	57,5	110	55	90	45	70	35
Divers avec preuve d'I		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Revenus anciens sans preuve d'I			0		0		0		0		0
Revenus anciens avec preuve d'I			3221		2178,5		1319,5		562,5		0
Distributions			50		50		50		50		0
Distributions exonérées			50		50		50		50		0

Tableau 9 : Base imposable des fondateurs dans le cadre de l'exemple 4

	Année	2019	2018	2017	2016	2015
Type de revenus						
Immobiliers		0	0	0	0	0
Exonérés		0	0	0	0	0
Imposables		0	0	0	0	0
Mobiliers		611	575	460	412	257,5
Exonérés		80	80	80	80	0
Imposables		531	495	380	332	257,5
Professionnels		0	460	394	350	270
Exonérés		0	0	0	0	0
Imposables		0	460	394	350	270
Divers		62,5	57,5	55	45	35
Exonérés		0	0	0	0	0
Imposables		62,5	57,5	55	45	35

Liste des illustrations

Figure 1 : Capture d'écran présentant la BI reconstituée d'un résident belge dans le cadre de la taxation par transparence des revenus d'une chaîne de constructions juridiques

	A	B	C	D	E	F	G	H	I
1									
2		Reconstitution de la BI d'un résident belge dans le cadre de la taxation par transparence des revenus d'une chaîne de constructions juridiques							
3									
4		Base imposable du résident belge : IPP							
5									
6									
7									
8									
9									
10									
11									
12									
13									
14									
15									
16									
17									
18									
19									
20									
21									

Figure 3 : Capture d'écran présentant le « livret de suivi des opérations » d'une construction juridique

A	B	C	D	E	F	G	H	I
1	Reconstitution de la BI d'un résident belge dans le cadre de la taxation par transparence des revenus d'une chaîne de constructions juridiques							
2								
3								
4	Livret des opérations CJ3							
5								
6	Entrées:	2017						Sorties:
7	Date	Type d'opérations	Montant			Type d'opérations	Montant	Bénéficiaire
8								
9		Dividendes						
10		Intérêts						
11		Dividendes avec preuve d'I						
12		Intérêts avec preuve d'I						
13	Totaux :	Bénéfices				Total	Dividendes	0
14		Rémunérations					Intérêts	0
15		Immobiliers avec preuve d'I	0					
16		Mobiliers	0					
17		Mobiliers avec preuve d'I	0					
18		Professionnels	0					
19		Professionnels avec preuve d'I	0					
20		Divers	0					
21		Divers avec preuve d'I	0					
22								
23								
24								
25								
26								

Liste des annexes

Annexe 1 : Outil de reconstitution de la base imposable d'un habitant du Royaume de Belgique dans le cadre de la taxation par transparence des revenus d'une chaîne de constructions juridiques jusqu'à trois niveaux (p.51)

Introduction générale

Comme l'indique son titre, le sujet du mémoire que nous avons choisi de développer porte sur le mécanisme de taxation par transparence des revenus de constructions juridiques dans le chef d'un habitant du Royaume de Belgique, et plus particulièrement sur les modalités qui visent la reconstitution de la base imposable du résident belge afin de permettre la juste imposition des revenus des constructions juridiques composant la chaîne dont il est le fondateur ou co-fondateur.

Notre niveau d'ambition dans le cadre de ce mémoire n'est pas de poser la dernière pierre au grand édifice que représentent la compréhension et la maîtrise du mécanisme de taxation par transparence mais bien de définir les modalités de base dont le professionnel du chiffre doit tenir compte à l'occasion de la reconstitution de la base imposable d'un de ses clients qui serait qualifié de fondateur, conformément à la définition donnée par le code des impôts sur les revenus du 10 avril 1992.

Pour ce faire, il nous sera indispensable de commencer par une analyse de la base légale traitant du sujet. Nous présenterons le résultat de cette analyse dans la première partie. Celle-ci consistera en un état des lieux de la législation relative au sujet dans sa version la plus récente. Nous aborderons les articles du code des impôts sur les revenus de 1992 qui traitent du sujet, en commençant par l'article 5/1, qui insère véritablement, dans le référentiel d'imposition belge, le mécanisme de taxation par transparence des revenus des constructions juridiques dans le chef de leur(s) fondateur(s). Nous passerons ensuite en revue les articles portant sur les définitions et notions essentielles à la compréhension sommaire du mécanisme. Il découlera de l'analyse de la législation actuelle un certain nombre de questions liées à la mise en pratique de la taxation par transparence, que nous présenterons en guise de conclusion de cette première partie.

Dans la partie suivante, nous entrerons plus en détails dans l'analyse du mécanisme afin de faire ressortir les modalités de base qui sont à prendre en compte lors de la reconstitution de la base imposable du fondateur. Nous procéderons étape par étape, au travers de différents exemples chiffrés, afin de proposer les modalités de premier ordre qui sont à respecter par le professionnel du chiffre.

Nous présenterons, grâce à ces exemples, le traitement des revenus par catégories prévues dans le référentiel belge et par période imposable, la prise en compte de la quote-part de propriété du fondateur dans les constructions juridiques, le traitement différencié des revenus ayant déjà subi leur régime d'imposition en Belgique et les revenus pour lesquels aucune preuve d'imposition en Belgique ne peut être apportée, le traitement des distributions vers une construction juridique mère ou vers le fondateur, ou encore le respect de la disposition du code² qui prévoit que les revenus recueillis les plus anciens par une construction juridique sont censés être les premiers distribués.

Comme nous l'avons précisé ci-dessus, notre objectif est de nous concentrer sur les modalités de reconstitution de la base imposable afin d'en dégager la mécanique générale. Dans cette optique, il nous a été nécessaire de prendre une série d'hypothèses méthodologiques, sans lesquelles l'analyse du sujet se serait révélée trop complexe et n'aurait pas cadré avec les dimensions imposées pour un mémoire. C'est pourquoi, nous avons choisi de ne pas développer certains éléments, qui méritent à eux seuls une étude approfondie, tels que la condition de taxation liée à la définition de construction juridique, l'application subsidiaire de conventions préventives de double imposition dans la détermination des revenus à prendre en considération, ou encore la notion d'activité économique réelle.

Dans la troisième et dernière partie de ce mémoire, nous présenterons la plus-value personnelle apportée au sujet, qui consiste en l'intégration des modalités développées dans la partie précédente à un outil en Excel, qui permet le calcul automatique de la base imposable du fondateur, dans le respect des dites modalités.

Nous terminerons ce mémoire par une conclusion générale qui fera ressortir les éléments essentiels développés dans le cadre de notre analyse et qui proposera certaines pistes de recherches complémentaires possibles sur le sujet.

² Lire CIR 92

Titre I : Analyse des textes légaux

Cette première partie a pour objectif de dresser un état des lieux de la législation relative au mécanisme de taxation par transparence dans le cadre de la taxe dite « Caïman »³. Pour ce faire, nous présenterons les textes tels qu'ils apparaissent dans leur version la plus récente. Nous proposerons dans un même temps une première analyse afin de mettre en avant les éventuelles lacunes de la législation d'une part, et d'autre part les difficultés qui pourraient être rencontrées par les professionnels lors de la mise en pratique du mécanisme de taxation.

Chapitre 1 : Le code des impôts sur les revenus de 1992

La principale source légale dans le cadre de la taxe Caïman est sans aucun doute le code des impôts sur les revenus du 10 avril 1992⁴.

a. L'article 5/1 : le fondement du mécanisme de taxation par transparence

L'article 5/1 précise dans son premier paragraphe que « *les revenus perçus par la construction juridique sont imposables dans le chef de l'habitant du Royaume qui est le fondateur de la construction juridique, comme si cet habitant du Royaume les avait recueillis directement*⁵ ».

Deux notions reprises dans la phrase ci-dessus sont importantes afin de permettre une bonne compréhension de l'article 5/1 : il s'agit de la notion de construction juridique et de la notion de fondateur de cette dernière.

b. Définition des notions de construction juridique et de fondateur de construction juridique

C'est à l'article 2 du CIR 92 que sont présentées les définitions des principales notions du code. En son paragraphe 1^{er}, 13^o, il est précisé qu'une construction juridique est :

« a) une relation juridique créée par un acte du fondateur ou par une décision judiciaire, par lequel ou laquelle des biens ou des droits sont placés sous le contrôle d'un administrateur afin de les administrer dans l'intérêt d'un ou plusieurs bénéficiaires ou dans un but déterminé. [...]

³ Dans la suite de ce mémoire le terme « taxe Caïman » sera utilisé afin d'alléger la rédaction et faciliter la lecture.

⁴ Abrégé en CIR 92, consulté dans sa version mise à jour au 1er août 2019.

⁵ CIR 92, Article 5/1. Voir article dans le code pour lecture in extenso.

b) toute société, association, établissement, organisme ou entité quelconque, qui possède la personnalité juridique et qui, en vertu des dispositions de la législation de l'état ou de la juridiction où il est établi soit, n'y est pas soumis à un impôt sur les revenus, soit, y est soumis à un impôt sur les revenus qui s'élève à moins de 15 p.c. du revenu imposable de cette construction juridique déterminé conformément aux règles applicables pour établir l'impôt belge sur les revenus correspondants. [...]

c) un contrat, dans la mesure où ce contrat :

- prévoit en échange 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 visée au a) ou b), ou la distribution des droits économiques, actions ou parts ou des actifs d'une construction juridique visée au a) ou b) ;

- prévoit, en échange de l'apport des droits économiques, des actions ou parts ou des actifs d'une construction juridique visée au a) ou b), 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 contrevaletur ; [...]⁶ »

Il est également précisé que « *les formes juridiques visées à l'alinéa 1^{er} qui sont établies dans un Etat ou une juridiction qui fait partie de l'Espace économique européen ne constituent pas des constructions juridiques, à l'exception des cas déterminés par le Roi [...].* » et que « *en ce qui concerne les formes juridiques visées à l'alinéa 1^{er} qui ne sont pas établies dans un Etat ou une juridiction qui fait partie de l'Espace économique européen, le Roi détermine [...] d'une manière non limitative, [les cas qui sont présumés] répondre à la définition de l'alinéa 1^{er}.* »

Sans pour autant rentrer dans une analyse historique complète de l'évolution de la législation dans le cadre de la taxe Caïman, mentionnons toutefois que ce mécanisme de taxation a déjà subi de nombreuses modifications malgré sa relative jeunesse. Il en résulte, à l'heure actuelle, plusieurs incohérences entre les différents textes. Celles-ci sont le fruit de modifications successives d'articles du CIR 92 qui n'ont pas été de pair avec l'adaptation des AR pris en exécution desdits articles.

⁶ CIR 92, Article 2, §1, 13°. Voir article dans le code pour lecture in extenso

A titre d'exemple, mentionnons dans le cadre de l'article 2, § 1^{er}, 13^o une incohérence avec l'AR du 21 novembre 2018⁷, portant adaptation de l'AR du 18 décembre 2015, qui mentionne dans son article premier un alinéa 2 au point b) de l'Art 13, § 1^{er} du CIR 92. Or dans sa version actuelle, le point b) ne comporte qu'un seul alinéa.

Deux arrêtés royaux d'exécution, encore en vigueur à l'heure actuelle, permettent une meilleure compréhension de l'Art 2, § 1^{er}, 13^o, alinéa 2.

Le premier est celui du 23 août 2015 dont l'apport principal est qu'il propose une liste de 66 formes juridiques qui « *sont présumées ne pas être soumises à un impôt sur les revenus dans leur Etat ou juridiction déterminée ou y être soumises à un impôt sur les revenus qui s'élève à moins de 15 p.c. du revenu imposable, déterminé conformément aux règles applicables pour établir l'impôt belge sur les revenus correspondants.* »⁸.

Remarquons qu'à cette même date du 23 août 2015, deux arrêtés royaux sont pris en exécution du régime de taxation par transparence. Alors que le premier, mentionné au paragraphe ci-dessus et visant les formes juridiques hors de l'EEE⁹, est toujours en vigueur, le second, visant les exceptions aux formes juridiques établies dans les Etats membres de l'EEE qui sont supposées ne pas tomber dans la définition de constructions juridiques, a quant à lui été abrogé par l'AR du 18 décembre 2015, qui a lui-même été adapté par l'AR du 21 novembre 2018.

Ce dernier précise que doivent être considérés comme des constructions juridiques « [...] *les sociétés, associations, établissements, organismes ou entités, qui possèdent la personnalité juridique, qui sont établis au sein de l'Espace Economique Européen [...] et qui sont repris dans la liste suivante :*

1^o les organismes de placement dont les droits sont détenus par une personne, ou plusieurs personnes liées entre elles, le cas échéant considérés distinctement par compartiment ;

⁷ 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 Code des impôts sur les revenus 1992, 21 novembre 2018.

⁸ Arrêté royal d'exécution de l'article 2, § 1^{er}, 13^o, b, alinéa 3, du Code des impôts sur les revenus 1992, 23 août 2015.

⁹ L'Espace économique européen comprend à ce jour les X pays de l'UE, auxquels s'ajoutent la Norvège, l'Islande et le Liechtenstein qui sont parties à l'accord EEE. La Suisse est membre de l'Association européenne de libre-échange (AELE) mais elle n'est pas partie aux accords de l'EEE. Source : « *L'Espace économique européen (EEE), la Suisse et le Nord* », 06/05/2020, *Fiches thématiques sur l'Union européenne*.

2° une société qui n'est pas incluse dans le champ d'application de l'article 29, § 2, du Code précité et dont les revenus sont imposés dans le chef des associés ou actionnaires par l'Etat ou la juridiction dans laquelle cette société est établie ;

3° toute société, association, établissement, organisme ou entité quelconque, qui possède la personnalité juridique, [...] et qui, en vertu des dispositions de la législation de l'Etat ou de la juridiction dans laquelle elle est établie, soit, n'y est pas soumise à un impôt sur les revenus, soit, y est soumise à un impôt sur les revenus qui s'élève à moins de 1 p.c. du revenu imposable de cette construction juridique déterminé conformément aux règles applicables pour établir l'impôt belge sur les revenus correspondants. »¹⁰

C'est par ce dernier AR du 21 novembre 2018 que l'exception à la notion de construction juridique supposée pour les formes juridiques au sein de l'EEE est passée d'une voie de liste à une voie de condition de taxation, fixée à 1% dans le référentiel belge. Nous reviendrons sur cette notion de condition de taxation et des difficultés de sa mise en pratique dans la partie suivante.

Inutile de préciser que l'évolution de la législation, la quantité importante des textes liés entre eux et leur complexité ont pour conséquence une faible lisibilité et une compréhension ardue du mécanisme de taxation par transparence.

Signalons en outre que l'article 13°/1 propose une liste reprenant certains organismes, entités et sociétés qui ne sont pas considérés comme des constructions juridiques¹¹.

La notion de fondateur est quant à elle définie à l'article 2 du CIR 92, §1, 14°. « On entend par fondateur de la construction juridique :

- Soit la personne physique qui l'a constituée en dehors de l'exercice de son activité professionnelle ou la personne morale assujettie à l'impôt des personnes morales conformément à l'article 220 et qui l'a constituée ;
- Soit lorsque la construction juridique a été constituée par un tiers, la personne physique, agissant en dehors de son activité professionnelle, ou la personne morale assujettie à l'impôt des personnes morales conformément à l'article 220 et qui y a apporté des biens et droits ;

¹⁰ Arrêté royal portant adaptation de l'arrêté royal du 18 décembre 2015 d'exécution de l'article 2, § 1er, 13°, b), alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992, 21 novembre 2018, Art I.

¹¹ CIR 92, Article 2, §1, 13°/1. Voir article dans le code pour lecture in extenso

- *Soit les personnes physiques qui ont hérité directement ou indirectement des personnes physiques visées aux tirets précédents ou les personnes physiques qui hériteront directement ou indirectement de ces personnes, à partir du décès, sauf si ces héritiers établissent qu'ils ne pourront eux-mêmes ou leurs successibles, bénéficier à aucun moment ni d'une manière quelconque, d'un avantage octroyé par la construction juridique [...] ;*
- *Soit par les personnes physiques ou les personnes morales assujetties à l'impôt des personnes morales conformément à l'article 220 et qui détiennent les droits juridiques, des actions ou parts ou les droits économiques sur les biens et les capitaux détenus par une construction juridique visée au 13°, b) ;*
- *Soit la personne physique ou la personne morale assujettie à l'impôt des personnes morales conformément à l'article 220, qui a conclu le contrat visé au 13°, c), et au nom de laquelle la prime ou les primes afférentes à ce contrat sont acquittées ; »¹².*

Avant d'aller plus loin dans la compréhension du mécanisme de taxation par transparence, certaines notions complémentaires doivent être abordées.

c. Définitions de construction en chaîne, construction mère et construction fille

C'est à nouveau à l'article 2 que l'on retrouve ces trois définitions. Dans son § 1^{er}, 13°/2 une construction filiale est définie comme suit : « *une construction juridique dont les actions ou parts ou droits économiques sont totalement ou partiellement détenus par une autre construction juridique*¹³ ».

On retrouve au 13°/3 la définition de la construction mère comme étant « *une construction qui détient totalement ou partiellement les actions ou parts ou droits économiques d'une autre construction juridique*¹⁴ ».

La relation entre les deux définitions est celle d'une construction en chaîne qui consiste en « *un ensemble de constructions juridiques formé par une construction juridique et toutes ses constructions filiales. Si la construction en chaîne contient une construction filiale qui est également une construction mère, les constructions filiales de cette construction mère font également partie de la chaîne de constructions juridiques.*

¹² CIR 92, Article 2, §1, 14°.

¹³ CIR 92, Article 2, §1er, 13°/2.

¹⁴ CIR 92, Article 2, §1er, 13°/3.

L'application de l'alinéa 2 est répétée jusqu'à ce que toutes les constructions filiales des constructions mères faisant partie de cette construction en chaîne soient reprises dans cette construction en chaîne¹⁵ ».

d. Compréhension sommaire du mécanisme et difficultés pratiques engendrées

La lecture de ces articles du CIR 92 nous permet déjà une compréhension sommaire du mécanisme de taxation par transparence. Il s'agit en effet, de la volonté du législateur telle qu'exposée dans les travaux parlementaires, d'empêcher que des fondateurs, qualifiés comme tels par le code, puissent éviter l'impôt qui devrait normalement être payé en Belgique sur une partie de leur patrimoine en créant une structure dite « construction juridique », répondant aux conditions énumérées à l'article 2, § 1^{er}, 13^o. En effet, par l'introduction de la taxe Caïman, le législateur se réserve maintenant le droit de taxer les revenus des constructions juridiques dans le chef de son ou de ses fondateurs comme si ces revenus avaient été perçus par le ou les fondateurs directement.

Prenons un exemple pour imaginer notre propos. Supposons une personne physique, qualifiée d'habitant du Royaume de Belgique conformément au code, qui déciderait de créer une « Company » à Jersey et qui la doterait de moyens en vue de réaliser son activité économique. Subséquemment, la « Company » établie à Jersey déciderait d'acheter des actions d'une « Exempt Company » située aux Iles Caïmans, qui elle-même détiendrait encore plusieurs filiales. Nous sommes ici en présence d'une construction en chaîne reprenant au minimum deux constructions juridiques visées par l'Art 2, § 1^{er}, 13^o, b) et reprises explicitement dans la liste des 66 formes juridiques de l'AR du 23 août 2015.

Avant la loi loi-programme du 10/08/2015 introduisant pour la première fois la taxation par transparence dans le CIR92, les revenus propres à ces entreprises auraient uniquement subi leur régime d'imposition dans l'Etat ou la juridiction où elles sont établies (régimes d'imposition que l'on sait très avantageux). Ils seront aujourd'hui considérés, par transparence de la chaîne de constructions juridiques, comme des revenus propres au résident belge et subiront dès lors leur régime d'imposition dans le référentiel belge.

¹⁵ CIR 92, Article 2, §1er, 13^o/4.

Cet exemple, bien que relativement basique, nous permet néanmoins de mettre en lumière plusieurs difficultés à l'application de cette taxation par transparence. En effet, de nombreuses questions émergent lorsqu'il s'agit pour l'habitant du Royaume de Belgique de régulariser sa situation avec l'Administration Fiscale. La première est liée à la temporalité de la situation. A partir de quel exercice d'imposition est-il obligé de déclarer les revenus perçus par les différentes constructions juridiques qui composent la ou les chaînes de construction dont il est le fondateur ou co-fondateur ? La deuxième est relative aux types de revenus et aux référentiels comptables et fiscaux à prendre en considération. Quels sont les revenus qui doivent être comptabilisés ? Comment doit-on les comptabiliser et dans quels référentiels ? Cette deuxième question amène évidemment une question pratico-pratique de premier ordre : comment reconstituer pour un résident belge, fondateur d'une construction juridique ou d'une chaîne de constructions juridiques, sa base imposable dans le référentiel belge ?

Essayons d'y voir plus clair et d'avancer dans la compréhension du mécanisme.

e. Analyse approfondie de l'article 5/1 du CIR 92

Analysons à présent l'article 5/1 en détails afin de préciser les revenus qui entrent en ligne de compte.

1. Imposition en chaîne des revenus des constructions juridiques

Le traitement des revenus dans le cadre d'une construction mère est précisé par ce qui suit : « *Si la construction juridique est une construction mère :*

- *les revenus perçus par une construction filiale de cette construction mère font, pour l'application du présent paragraphe, partie intégrante des revenus qui ont été perçus par cette construction mère susvisée, au prorata du pourcentage de participation des actions ou parts ou des droits économiques précités de cette construction mère dans cette construction filiale, comme si cette construction mère avait directement perçu ces revenus ;*
- *les revenus distribués par la construction filiale à sa construction mère ne sont pas imposables dans le chef du fondateur, dans la mesure où et à condition que le contribuable ait démontré que ces revenus sont constitués de revenus 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 220¹⁶ ».*

¹⁶ CIR 92, Art 5/1.

Il est également précisé dans l'article que pour l'application du paragraphe ci-dessus, « *les revenus recueillis les plus anciens sont censés être les premiers distribués* ». Nous reviendrons plus en détails sur ce point par la suite.

L'article mentionne en outre que ce traitement des revenus distribués par une filiale et perçus par la mère s'applique à toutes les relations « mère-fille » qui composeraient une chaîne de constructions juridiques¹⁷. Tout en précisant que « *l'application des dispositions de l'alinéa 2 ne peut pas aboutir à ce que des revenus perçus par une construction juridique soient imposés plusieurs fois dans le chef du fondateur de la construction juridique*¹⁸ ».

L'article 5/2 cible les revenus recueillis par une association et le traitement qui doit leur être réservé. A savoir 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. Dans le cas où le compte est géré par plusieurs personnes, chaque habitant du Royaume est imposable en proportion du nombre de personnes habilitées à gérer ce compte.* »

2. Pluralité des fondateurs

C'est à nouveau à l'article 5/1 que l'on retrouve les modalités prévues par la législation dans le traitement des revenus de constructions juridiques qui seraient constituées ou détenues par plusieurs fondateurs.

En son alinéa 6, l'article 5/1 précise que « *chaque fondateur est imposable en proportion de son apport dans la construction juridique ou, à défaut de pouvoir établir celle-ci, chacun pour une part identique* ». L'alinéa 7 prévoit que le fondateur de la 4^{ème} catégorie, celle des personnes physiques et des personnes morales visées à l'Art. 220 qui détiennent des droits juridiques des actions ou parts ou des droits économiques sur les biens et les capitaux détenus par une construction juridique visée au 13° b), est imposé « *en proportion des droits économiques qu'il détient [...] ou à défaut de pouvoir établir celle-ci, chacun pour une part identique.* »

¹⁷ CIR 92, Art 5/1, § 1^{er}, alinéa 4.

¹⁸ CIR 92, Art 5/1, § 1^{er}, alinéa 5.

L'alinéa 8 prévoit quant à lui que le fondateur de la 3^{ème} catégorie, celle des héritiers ou « futurs » héritiers¹⁹, est « *imposable en proportion de sa part dans la construction juridique ou, à défaut de pouvoir établir celle-ci, en proportion de ses droits dans la succession du fondateur auquel il se substitue* ».

Signalons que le législateur a prévu une disposition à la fin du premier paragraphe de l'article 5/1 qui permet à tout fondateur d'utiliser les moyens de preuve visés à l'article 340 afin de réfuter les présomptions de répartition de revenus opérées conformément aux dispositions dudit paragraphe, à condition qu'il puisse démontrer à quelle autre personne et dans quelle proportion le revenu perçu par la construction juridique doit être attribué.

3. Revenus considérés comme perçus même sans distribution

Le premier alinéa du premier paragraphe précise que les revenus des constructions juridiques sont à considérer comme si l'habitant du Royaume les avait recueillis directement. Sur cette base légale, une distribution ultérieure de ce même revenu par la construction juridique à l'habitant du Royaume n'est pas une prérogative au déclenchement de l'imposition par l'Administration Fiscale. On constate dès lors qu'une situation de double imposition juridique est possible, dès le moment où la construction juridique procédera à une distribution de ces mêmes revenus au profit du résident belge. Rappelons que l'article 5/1 précise que l'application des dispositions de l'alinéa 2 ne peut déboucher sur une situation d'imposition multiple dans le chef du fondateur.

En plus de ce premier alinéa, le deuxième paragraphe de l'art 5/1 mentionne que « *dans le cas où un apport des droits économiques, des actions ou parts ou des actifs d'une construction juridique visée à l'article 2 § 1er, 13°, a) ou b), ou dans le cas où les actifs d'une construction juridique visée à l'article 2 § 1er, 13°, a) ou b), sont transférés vers un Etat autre qu'un Etat visé à l'alinéa 2²⁰, les revenus non distribués de cette construction juridique sont censés, au moment où l'apport ou le transfert est réalisé, être attribués ou mis en paiement à l'habitant du Royaume qui est le fondateur de cette construction juridique²¹.* »

¹⁹ CIR 92, Art 14°, 3ème tiret.

²⁰ A savoir un Etat avec lequel la Belgique n'entretient pas de lien quant à la prévention de la double imposition ou l'échange d'informations fiscales.

²¹ Comme le mentionnent Valérie-Anne De Brauwere et Christelle Wils dans leur contribution à la RGFCP 2019/2 portant sur la taxe Caïman, la loi de 25 décembre 2017 instaure deux présomptions irréfragables de liquidation.

Il est précisé que cette disposition ne s'applique pas aux transferts vers un Etat avec lequel la Belgique a conclu des accords bilatéraux ou multilatéraux dans le cadre de la prévention de la double imposition ou de l'échange d'informations en matières fiscales. Le but poursuivi ici par le législateur est d'éviter le contournement de l'impôt belge par le simple transfert des constructions juridiques vers des Etats autres que ceux définis à l'alinéa 2, § 2 de l'article 5/1.

4. Non-application de l'article 5/1 en cas d'imposition supérieure à 15 % et de revenus issus d'une activité économique réelle

Le troisième et dernier paragraphe de l'article renseigne que les paragraphes 1^{er} et 2^{ème} ne s'appliquent pas pour l'exercice d'imposition pour lequel le fondateur peut démontrer que le seuil de 15 %, lié à la condition de taxation, a été franchi dans le pays où est établie la construction juridique de deuxième catégorie²², ou, alors que la construction juridique est établie dans un Etat visé au § 2, alinéa 2 et qu'elle tire ses revenus d'une activité économique effective qui ne peut avoir pour but la gestion du patrimoine privé du ou d'un des fondateurs²³.

La première condition du paragraphe précédent fait naître un commentaire puisqu'elle peut en effet être mise en lien avec la définition même d'une construction juridique telle que définie à l'Art 2, § 1^{er}, 13^o, b). Si le seuil des 15 % d'impôts est franchi, alors la définition même de construction juridique n'est pas remplie. Elle ne devra pas être considérée comme telle pour l'exercice d'imposition durant lequel le seuil a été franchi. Notons qu'elle sortira alors de la chaîne de constructions juridiques et que les revenus provenant des relations « mère-filiales »²⁴ ne devront pas être pris en compte dans la détermination de la base imposable du ou des fondateurs. L'insertion par le législateur de cette condition de non application de la taxation par transparence dans l'article 5/1 est certainement due au fait que la condition de taxation mentionnée à l'Art 2, § 1^{er}, 13^o, b) peut varier d'un EI à un autre.

5. Entrée en vigueur

Comme nous l'avons déjà mentionné plus haut, la législation relative à la taxation par transparence a déjà subi de nombreuses modifications. Notons que la première version de la législation ciblait les sommes mises en paiement à partir du 01 janvier 2015. La taxe Caïman est donc d'application depuis l'exercice d'imposition 2016.

²² Visée par l'Art 2, § 1^{er}, 13, b).

²³ Voir Art 5/1, §3 du CIR 92 pour lecture in extenso.

²⁴ Que cette construction juridique entretenait avec d'autres constructions juridiques.

De nombreuses modifications, à la fois des articles du CIR 92 et des arrêtés royaux pris en exécution de ceux-ci, s'en sont suivies, apportant à chaque fois une nouvelle date d'entrée en vigueur pour chaque modification visée.

Bien qu'il nous ait été nécessaire de réaliser l'exercice qui consiste en l'analyse historique de la législation relative à la taxation par transparence, nous ne présenterons pas le résultat de cette analyse. Celui-ci occuperait en effet une partie trop importante de ce travail et n'apporterait pas de plus-value tangible, gardant à l'esprit le fait que notre objectif est de développer les modalités de reconstitution de la base imposable conformément aux textes en vigueur au jour d'aujourd'hui.

f. Qualité du fondateur en Belgique : habitant du Royaume ou personne morale.

1. Les habitants du Royaume

Les dispositions reprises à l'article 5/1 sont d'application pour les habitants du Royaume soumis à l'impôt des personnes physiques qui peuvent être qualifiés de fondateur d'une construction juridique, conformément à l'article 2, § 1^{er}, 14^o²⁵.

2. Les personnes morales soumises à l'impôt des personnes morales

Notons que la définition reprise à l'article 2, §1^{er}, 14^o reprend également les personnes morales assujetties à l'impôt des personnes morales conformément à l'article 220 dans son premier alinéa. Il est donc logique, mais néanmoins impératif, de retrouver les dispositions du 5/1 dans la partie du code qui traite des personnes morales²⁶ soumises à l'impôt des personnes morales en Belgique, conformément à l'article 220, afin de les voir s'appliquer à cette catégorie de contribuable.

C'est l'article 220/1 qui remplit ce rôle de transposition en mentionnant que « *les revenus qui ont été recueillis par la construction juridique sont imposables dans le chef de la personne morale visée à l'article 220 qui est le fondateur de cette construction juridique, comme si cette personne morale les avait recueillis directement.* » et ajoute que « *les dispositions visées à l'article 5/1, § 1er, alinéas 2 à 7, 9 et 10, s'appliquent aux personnes morales visées à l'alinéa 1er.* ».

²⁵ Voir article 2, § 1^{er}, 14^o pour une lecture in extenso.

²⁶ CIR 92, Article 220 à 226.

Le paragraphe 2 transpose l'alinéa 7 du § 1^{er} de l'article 5/1 relatif aux apports et aux transferts vers des Etats visés au 5/1, § 2, alinéa 2 pour le rendre applicable aux personnes morales visées à l'article 220.

Et enfin le troisième et dernier paragraphe de cet article réalise un copier-coller du § 3 de l'article 5/1 afin de faire appliquer les mêmes exceptions en cas de taux d'imposition supérieur à 15% et de revenus réalisés dans le cadre d'une activité économique réelle²⁷.

g. Détermination des revenus à prendre en compte

Comme nous l'avons précisé plus haut, les revenus des constructions juridiques sont supposés être perçus directement par les fondateurs de celles-ci. C'est ce que nous dit en substance l'article 5/1. Celui-ci ne limite pas les revenus à prendre en considération, dans le cadre du mécanisme de taxation par transparence, à une catégorie précise ou à une autre. Il est donc impératif de prendre les quatre catégories de revenus prévues par le CIR 92 et d'appliquer, aux revenus des constructions juridiques, les dispositions prévues dans le CIR92 pour chaque catégorie de revenus.

1. Les revenus immobiliers

La première catégorie de revenus traite des revenus immobiliers dans le référentiel belge. En application du principe de taxation par transparence, tout revenu immobilier qui serait perçu par une CJ serait imposable dans le chef du résident belge comme si ce dernier l'avait perçu directement.

2. Les revenus mobiliers

C'est l'article 18, alinéa 1, 3^o qui définit que les dividendes comprennent « *les sommes, autres que celles visées au 1^o, 2^o, 2^obis et 2^oter, attribuées ou mises en paiement par une construction juridique [...], y compris les revenus qui sont censés être attribués ou mis en paiement conformément à l'article 5/1, § 2, dans la mesure où le contribuable n'a pas établi que cette attribution ou mise en paiement entraînerait une diminution du patrimoine de la construction juridique jusqu'à un montant inférieur aux capitaux apportés par le fondateur* ».

²⁷ Voir chapitre 1, e., 4.

Quant à l'article 21, 12°, il précise au contraire que « *les revenus attribués ou mis en paiement par une construction juridique, dans la mesure où on a 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* » ne sont pas compris dans les revenus des capitaux et des biens immobiliers. Et seront donc considérés comme exonérés d'impôts dans le référentiel belge.

Nous pouvons ici prendre l'exemple de dividendes distribués par une construction juridique²⁸, qui auraient déjà, lors d'exercices d'imposition précédents, subi leur régime d'imposition, par transparence fiscale, dans le chef du fondateur. Ces revenus ne seront pas imposés une seconde fois lors de la distribution, ce qui permet d'éliminer une situation de double imposition juridique²⁹.

Précisons en outre que l'exonération prévue sur la première tranche des dividendes, définis à l'article 18, 1°, ne s'applique pas lorsque nous sommes en présence de constructions juridiques comme le stipule l'article 21, 14°. Il mentionne effectivement que, n'est pas comprise dans les revenus des capitaux et biens mobiliers, « *la première tranche de [512,50 euros] des dividendes visés à l'article 18, alinéa 1er, 1°³⁰, 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.* »

Ce qui nous amène en résumé à devoir considérer, conformément à l'article 18, alinéa 1, 3° que les distributions³¹ réalisées par une construction juridique au profit d'un fondateur doivent être considérées comme des dividendes. Sauf si ce dernier peut démontrer que ces attributions ou mises en paiement interviennent dans le cadre d'une diminution du capital apporté par le fondateur.

²⁸ Définie à l'article 2, § 1^{er}, 13°, b) du CIR 92.

²⁹ Voir à ce titre : DE BRAUWERE V-A., WILS C., « Taxe Caïman : Le crocodile aux dents longues – Suite », Revue générale de fiscalité et de comptabilité pratique, 2019/2, pp 37-38.

³⁰ A savoir que les dividendes comprennent « tous les avantages attribués par une société aux actions, parts et parts bénéficiaires, quelle que soit leur dénomination, obtenus à quelque titre et sous quelque forme que ce soit ».

³¹ Les sommes attribuées ou mises en paiement.

Ces distributions sont donc des dividendes dans le chef de l'habitant du Royaume qualifié de fondateur de la CJ, sauf si ce dernier peut prouver que ces distributions sont le résultat de revenus qui ont déjà subi leur régime d'imposition en Belgique dans son chef, ou dans le chef d'une autre personne physique ou morale visée à l'article 220.

i. La charge de la preuve d'une imposition des revenus, en Belgique dans le chef d'une personne physique ou d'une personne morale, préalable à la distribution

De ce qui précède on peut remarquer que l'exonération des revenus ayant déjà subi leur régime d'imposition en Belgique est basée sur un système de charge de la preuve. Il incombe en effet au fondateur de pouvoir démontrer à l'Administration Fiscale que les revenus qu'il perçoit suite à des distributions de CJ sont le fruit de revenus déjà imposés en Belgique.

C'est dans ce mécanisme de charge de la preuve que l'on peut retrouver l'essence même de la taxation par transparence. En effet, la volonté du législateur, telle qu'elle émane des travaux parlementaires, est de permettre à l'Administration Fiscale de se pencher sur les revenus des constructions juridiques en se posant la question de savoir si ces revenus ont déjà subi leur régime d'imposition en Belgique. Rappelons que la volonté du législateur n'est pas de déboucher sur des situations de double imposition juridique mais bien d'empêcher certains contribuables de soustraire une partie de leur patrimoine au régime d'imposition appliqué en Belgique.

ii. Imposition prioritaire des revenus les plus anciens

Le 14° de l'article 21 mentionne dans son deuxième alinéa que « pour l'application de l'alinéa 1er, 12^{o32}, les revenus recueillis les plus anciens sont censés être les premiers distribués. », ce qui ajoute encore une complexité dans le mécanisme de charge de la preuve qui incombe au fondateur. En effet, ce dernier ne pourra pas faire usage des moyens de preuve qui seraient à sa disposition relatifs aux revenus récents, et s'en servir pour justifier les distributions perçues. Etant donné que les revenus des constructions juridiques recueillis les plus anciens sont censés être les premiers distribués, il est impératif pour le fondateur de pouvoir prouver que les revenus perçus ou recueillis par la construction juridique les plus anciens ont déjà également subi leur régime d'imposition en Belgique.

³² A savoir les distributions des CJ vers un fondateur.

Prenons l'exemple suivant pour expliquer en détails le raisonnement. Supposons une construction juridique qui aurait perçu depuis l'année 1990 des revenus de tous types et qui se serait, grâce à ces revenus, constitué des réserves légales importantes. Dans le cas où cette CJ procéderait à une distribution au profit du fondateur, ce dernier ne pourra pas amener un élément de preuve d'imposition préalable dans son chef relatif à des revenus récents de la CJ mais devra pouvoir, en vue d'obtenir une exonération sur cette distribution, apporter l'élément de preuve que les revenus de la construction juridiques qui remontent à l'année 1990 et suivantes (au prorata du montant de la distribution) ont subi leur régime d'imposition en Belgique dans le chef d'une PP ou d'une PM visée à l'article 220 du CIR 92.

C'est dans le cadre de ce principe de charge de la preuve, qui incombe au fondateur, qu'il sera indispensable de pouvoir mettre en place un système de suivi des flux financiers qui permettra au fondateur de justifier chaque opération sur base d'une comptabilité analytique précise. En effet, c'est pour l'entièreté des revenus des constructions juridiques qu'une justification devra être fournie afin de pouvoir bénéficier d'une exonération d'impôts lors de la distribution desdits revenus.

3. Les revenus professionnels

En ce qui concerne cette catégorie de revenus, à nouveau, les revenus seront considérés comme perçus ou recueillis directement par l'habitant du Royaume en Belgique qui en est le fondateur. Précisons qu'afin de subir leur régime d'imposition en Belgique, il sera nécessaire d'appliquer les règles prévues dans les articles du CIR 92 y relatifs à cette catégorie. En effet, nous savons que l'imposition dans le référentiel belge s'opère sur des revenus nets. Or si nous devons considérer les bénéfices d'exploitation d'une société, considérée comme CJ conformément à l'article 2, §1^{er}, 13^o, b), nous serions en présence de revenus bruts d'exploitation. Ces revenus d'exploitation pourraient donc être diminués de charges déductibles dans le système d'imposition belge. On appliquerait entre autres ici les règles prévues dans le cadre de la déduction pour frais professionnels visés par les articles 49 et suivants du CIR 92, de la déduction d'intérêts prévue à l'article 55, etc.

4. Les revenus divers

La même logique de taxation par transparence que celle développée dans les 3 catégories précédentes s'applique également aux revenus divers. A savoir qu'il sera exigé du contribuable, qualifié de fondateur de la CJ, d'apporter la preuve d'une imposition préalable des revenus afin de bénéficier d'une exonération dans son chef lors de la distribution.

A défaut de pouvoir apporter pareille preuve, l'habitant du Royaume verra sa base imposable, pour l'exercice d'imposition considéré, augmenter en proportion de la part des revenus sur laquelle aucun régime d'imposition belge n'a encore été subi.

iii. Régime d'imposition en Belgique sans paiement d'impôts

Précisions qu'il est possible pour des revenus de constructions juridiques d'avoir subi leur régime d'imposition en Belgique sans que cela débouche pour autant sur le paiement d'un impôt au profit de l'Administration Fiscale.

Nous pouvons illustrer ce propos par l'exemple des plus-values réalisées sur vente d'actions dans le cadre de la gestion normale du patrimoine privé. On pourrait alors effectivement envisager que le fondateur de la construction juridique justifie, au moyen de l'article 90, 1^o, que ce revenu ne constitue pas un revenu divers. Si l'appréciation s'avérait correcte³³, le revenu de la construction juridique aurait alors subi son régime d'imposition même si cela signifie dans ce cas qu'aucun impôt ne serait dû.

³³ Nous ne rentrerons pas ici dans l'appréciation des conditions matérielles de création du revenu dans le chef de la construction juridique et nous considérerons que la gestion normale du patrimoine privé peut être démontrée.

Titre II : Modalités de reconstitution de la base imposable dans le chef d'un habitant du Royaume de Belgique

Chapitre 1 : Cartographie de la chaîne de constructions juridiques

La première étape pour un résident belge, ou bien plus probablement pour le professionnel du chiffre qui le conseille, sera d'établir la cartographie de la chaîne de constructions juridiques pour laquelle son client peut être qualifié de fondateur.

a. Critères de détermination des constructions juridiques

1. Champ d'application de l'article 2, §1^{er}, 13°

Dans cette première étape, la principale difficulté est de déterminer quelles sont les relations et formes juridiques qui tombent dans le champ d'application de l'Art 2, § 1^{er}, 13° et qui doivent dès lors être considérées comme des constructions juridiques et de ce fait intégrer la chaîne de constructions juridiques.

Par la suite, il sera nécessaire de déterminer la détention ou non de participations de chaque construction juridique dans d'autres constructions juridiques afin d'obtenir une situation très claire des relations « construction mère – constructions filiales » qui pourraient exister, ce qui permettra de compléter la cartographie et obtenir une arborescence complète.

Inutile de préciser qu'au plus l'arborescence sera grande et complexe, au plus il sera difficile pour le professionnel d'obtenir les informations nécessaires. Notons également que le caractère mondial et interconnecté de l'économie actuelle ne facilite pas les choses à cet égard et qu'il sera impératif de pouvoir entrer en contact avec les administrateurs/responsables financiers des différentes constructions juridiques aux quatre coins du monde, ce qui peut constituer un réel défi en soi.

2. Condition de taxation

Une des conditions énumérées au 13° de l'article 2, § 1^{er}, est la condition de taxation. En effet, le point b) précise que la qualification de construction juridique est attribuée à une société³⁴ qui est soumise dans l'Etat où elle est établie à un impôt sur le revenu inférieur à 15% de l'impôt qui serait dû en Belgique sur les revenus correspondants.

³⁴ Ou association, établissement, organisme ou entité quelconque qui possède la personnalité juridique.

Ce qui signifie d'un point de vue pratique que pour déterminer si une société³⁵ doit être considérée comme une construction juridique, il faut déterminer son taux d'imposition tel qu'il aurait été défini si les revenus de la construction juridique avaient été soumis au régime d'imposition belge pour les revenus correspondants. Dès lors, il est nécessaire de procéder à une reconstitution de la base imposable dans le référentiel belge et à la détermination du taux d'imposition. Notons qu'il s'agit d'une étape très lourde et complexe, puisqu'elle suppose un véritable « audit comparatif »³⁶ qui aura pour objectif de déterminer les différences entre les référentiels comptable et fiscal belge et ceux du pays dans lequel la société est établie. Cet « audit comparatif » devra à titre d'exemple résoudre les différences de traitement du régime des provisions, des réserves immunisées ou encore des subsides. Remarquons que cette étape peut, à elle seule, constituer un sujet de mémoire à part entière.

A l'issue de cette étape, il est en outre possible que le professionnel du chiffre se rende compte que cette société est soumise à un impôt sur les revenus dans l'Etat ou la juridiction où elle est établie qui est supérieur à la condition de taxation et qu'elle ne doit par conséquent pas être intégrée à la chaîne de constructions juridiques. En résumé, il faut reconstituer la base imposable des revenus de la construction juridique dans le référentiel belge afin de savoir s'il faut reconstituer la base imposable des revenus de la construction juridique dans le chef de l'habitant du Royaume de Belgique. Cette analyse relative à la condition de taxation nous permet de nous rendre compte que la mise en pratique de la législation relative à la taxation par transparence des revenus des constructions juridiques est d'une complexité importante et représente une charge de travail conséquente pour les professionnels du chiffre chargés par le client de procéder à des régularisations de dossiers concernant des situations parfois anciennes de plusieurs dizaines d'années.

Signalons également que cette condition de taxation est depuis l'AR du 21 novembre 2018³⁷ également valable pour les sociétés³⁸ qui sont établies dans un Etat membre de l'EEE, avec dans ce cas une condition de taxation fixée à un seuil de 1%.

³⁵ Ou association, établissement, organisme ou entité quelconque qui possède la personnalité juridique.

³⁶ Comme le définissent Mélanie Daube et Jonathan Chazkal dans leur contribution à la revue belge de la comptabilité de mars 2019. Voir : DAUBE M., CHAZKAL J., « Extension du champ d'application de la Taxe Caïman », Revue belge de la comptabilité, mars 2019, p. 29-33. Pour lecture in extenso.

³⁷ Arrêté royal portant adaptation de l'arrêté royal du 18 décembre 2015 d'exécution de l'article 2, § 1er, 13°, b), alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992, 21 novembre 2018.

³⁸ Ou association, établissement, organisme ou entité quelconque qui possède la personnalité juridique.

Une fois la cartographie complète de la chaîne de constructions juridiques établie, il faut maintenant déterminer les revenus à prendre en compte dans le but de reconstituer la base imposable de l'habitant du Royaume de Belgique.

Chapitre 2 : Détermination des revenus à prendre en compte

Nous avons vu plus haut que l'article 5/1 stipule que les revenus de la construction juridique sont supposés être recueillis directement par l'habitant du Royaume s'il en est le fondateur. Il est dès lors essentiel de pouvoir déterminer correctement quels ont été les revenus des constructions juridiques constituant la chaîne, et ensuite de savoir comment les traiter dans le référentiel belge.

a. Dans le temps

1. Travail par exercice d'imposition

Précisons, à toutes fins utiles, que le régime d'imposition belge se base sur un principe d'exercice d'imposition, qui coïncide lui-même avec une période imposable portant sur une période de douze mois (qui débute le 1^{er} janvier et se termine le 31 décembre) dans le cadre de l'imposition des habitants du Royaume qui sont soumis à l'impôt des personnes physiques.

Dans le cadre de la tenue de la comptabilité analytique, qui incombe aux responsables financiers des différentes constructions juridiques, il sera nécessaire de pouvoir identifier les revenus produits et recueillis et les classer selon les dispositions du CIR 92 dans la bonne catégorie de revenus dans le référentiel belge, en différenciant les revenus ayant déjà subi leur régime d'imposition en Belgique de ceux pour lesquels aucune preuve d'imposition préalable ne peut être apportée.

2. Les revenus recueillis les plus anciens sont censés être les premiers distribués

Nous avons abordé ce point précédemment lorsque nous avons présenté l'article 5/1 en détails. Précisons ici qu'il est indispensable de prendre en compte, dans le cadre de distributions qui seraient opérées d'une construction juridique vers sa construction mère ou vers le fondateur, le fait que les revenus recueillis les plus anciens sont censés être les premiers distribués. Ceci aura un réel impact lorsque la construction juridique ne sera pas dans la capacité de fournir la preuve d'imposition préalable de tous ses revenus en Belgique. Nous illustrerons ce point au travers d'un exemple dans le chapitre suivant.

b. Dans l'espace

1. Revenus des filiales comptabilisés dans les revenus de la société mère, avec ou sans distribution

Afin de déboucher sur une juste imposition des revenus dans le chef du fondateur, il est nécessaire de pouvoir comptabiliser adéquatement les revenus des différentes constructions juridiques selon les catégories de revenus du référentiel belge et de pouvoir rattacher correctement les revenus perçus et recueillis par les constructions filles à leur(s) construction(s) mère(s). Notons à ce titre que ce rattachement doit s'opérer qu'il y ait distribution ou non. Comme le précise l'article 5/1 : les revenus des constructions filiales sont à considérer dans le chef de la construction mère au prorata des parts ou des actions détenues de la société filiale par la mère.

A cette fin, il sera nécessaire de déterminer le montant des distributions vers les constructions mères ou vers le fondateur, d'en déterminer la part qui a déjà subi son régime d'imposition en Belgique, en gardant à l'esprit la disposition qui prévoit que les revenus recueillis les plus anciens sont censés être les premiers distribués.

2. Prise en compte de la quote-part du fondateur dans les constructions juridiques

Nous avons vu dans le point précédent que les revenus des constructions filiales étaient à comptabiliser dans les revenus des constructions mères au prorata du pourcentage de participations, d'actions ou parts ou des droits économiques de la construction mère dans la construction filiale. Ce qui signifie que pour chaque période imposable, il faudra connaître le pourcentage de propriété de chaque construction mère dans ses constructions filiales, et le pourcentage de propriété du ou des fondateurs dans les constructions mères, afin d'opérer la juste comptabilisation des revenus.

3. Elimination des situations de double imposition dans les cas de distributions de revenus ayant déjà subi leur régime d'imposition en Belgique

Il ressort de l'article 5/1 que la volonté du législateur n'est pas de déboucher sur des situations de double imposition juridique dans le chef du fondateur.

C'est pourquoi il sera nécessaire de classer les revenus en deux catégories distinctes, à savoir les revenus des constructions juridiques qui ont déjà subi leur régime d'imposition en Belgique dans le chef d'une personne physique ou d'une personne morale et les revenus qui n'ont pas encore été imposés par transparence.

Les revenus ayant déjà subi leur régime d'imposition en Belgique ne seront pas imposés dans le chef du fondateur lors de la distribution de la construction juridique vers ce dernier.

Chapitre 3 : Mise en pratique à travers plusieurs exemples chiffrés

a. Remarques méthodologiques

Avant de nous lancer dans la présentation et l'analyse des différents exemples, il nous paraît important de préciser que nous allons respecter certaines hypothèses de travail.

La première est que, comme nous l'avons déjà mentionné plus haut, la vérification de la condition de taxation établie à un seuil de 15 % pour les CJ situées en dehors de l'E.E.E. (ce seuil est fixé à 1% pour les CJ établies dans l'E.E.E.³⁹) est une étape très lourde et complexe. Cette étape sort du cadre de ce mémoire et nous considérerons que les constructions juridiques visées dans les exemples suivants ne répondent pas à la condition de taxation et doivent dès lors être considérées comme des constructions juridiques répondant à la définition donnée par le CIR 92, et ce de manière permanente pour les différents exercices d'imposition considérés.

Fidèles à la volonté de se concentrer sur la mécanique de reconstitution de la base imposable et afin de ne pas entrer dans des développements techniques complexes, nous ne procéderons pas à l'analyse du report des bénéfices de l'application éventuelle de conventions préventives de double imposition au profit des constructions juridiques composant la chaîne dans le chef de leur(s) fondateur(s).

Précisons en outre qu'en ce qui concerne les revenus qui subissent une retenue à la source, nous comptabiliserons dans les exemples suivants les revenus nets de prélèvement étranger. En ce qui concerne la catégorie des revenus mobiliers, les dividendes perçus par les constructions juridiques dans les exemples ci-dessous seront considérés comme des dividendes frontières, déduction faite donc des retenues à la source sur ces revenus.

Notons que l'unité de calcul des différents exemples est le millier d'euros. Afin de ne pas alourdir le document, cette unité ne sera pas répétée lors des différents développements.

Précisons ensuite que nous nous limiterons, dans le cadre d'exemples traitant d'une chaîne de constructions juridiques, à un maximum de trois constructions juridiques en chaîne. Afin de ne pas alourdir les exemples et donc rendre la compréhension plus facile. Notons cependant que le raisonnement à appliquer dans un exemple à trois niveaux de constructions juridiques est répliquable dans des situations de chaînes de constructions juridiques plus complexes.

³⁹ Voir Titre II, Chap 1, a., 2. : la condition de taxation.

L'hypothèse de travail suivante est que les revenus qui seront considérés dans les exemples resteront relativement basiques. Le but recherché par la présentation de ces différents exemples n'est pas de rentrer en détails dans le traitement de revenus spécifiques mais bien de dégager la dynamique générale relative au mécanisme de taxation par transparence et au traitement des revenus les plus souvent rencontrés.

Enfin, pour chaque exemple, nous appliquerons une méthode de résolution identique. A savoir que nous présenterons d'abord la situation de manière générale. Nous fournirons ensuite les données chiffrées et temporelles à utiliser. Et nous discuterons enfin de la situation fiscale relative à chaque exemple, toujours en poursuivant le même objectif qui est celui qui vise à déterminer la base imposable du fondateur, habitant du Royaume de Belgique, et ce pour chaque exercice d'imposition.

Les hypothèses méthodologiques ayant été définies, nous pouvons à présent passer aux différents exemples.

- b. Exemple 1 : une construction juridique détenue à 100 % en pleine propriété par un habitant du Royaume de Belgique

1. Présentation générale

Dans le cadre de ce premier exemple, nous allons étudier la situation dans laquelle un résident belge serait le fondateur d'une construction juridique de première catégorie qu'il détiendrait à 100 % en pleine propriété. Nous choisissons ici de considérer l'établissement d'un trust discrétionnaire à Jersey qui consisterait principalement en un portefeuille d'actions et d'obligations. Pour la simplicité de l'exemple, nous déterminons l'année de création du trust en 2018 et nous allons envisager l'étude sur deux exercices d'imposition, à savoir 2019 et 2020. Nous allons imaginer deux cas différents : dans le premier cas étudié, le trust ne procédera à aucune distribution de revenus, tandis que dans le deuxième cas, le trust procédera à une distribution de dividendes au profit de l'habitant du Royaume de Belgique.

2. Données chiffrées

Les revenus du trust sont les suivants :

	2019	2018
Dividendes	125	100
Intérêts	50	25

Rappelons que dans le premier cas, le trust ne distribue aucun de ses revenus. Tandis que dans le deuxième cas, la distribution du trust en faveur du résident belge est la suivante :

	2019
Dividendes	125

3. Situation fiscale

i. Cas 1 : pas de distribution de la part du trust

Dans le premier cas imaginé, la CJ ne procède à aucune distribution, ni pendant l'exercice d'imposition 2019, ni pendant l'exercice d'imposition 2020.

Néanmoins, en application du mécanisme de taxation par transparence, nous allons devoir également considérer les revenus de la CJ dans le chef du fondateur comme si celui-ci les avait directement recueillis.

La base imposable du résident belge pour l'exercice d'imposition 2019 peut a priori se décomposer comme suit :

EI 2019 : R. Mob. : 125 (dividendes + intérêts)

Nous précisons dans la phrase précédente « a priori ». En effet, ces revenus de la construction juridique pourraient être exonérés d'imposition en Belgique si le fondateur pouvait apporter la preuve que ces revenus ont déjà subi leur régime d'imposition en Belgique⁴⁰. Dans notre exemple, le fondateur ne peut pas apporter la preuve puisque ces revenus n'ont pas encore subi leur régime d'imposition en Belgique.

⁴⁰ Voir Titre I, Chap. 1, g., 2. : les revenus mobiliers pour développement détaillé.

Le calcul de l'imposition du résident belge sera donc le suivant :

EI 2019 : $125 \text{ (dividendes + intérêts)} * 30 \% \text{ (Pr. M.)}^{41} = 37.5 \text{ d'impôts}$

Le même raisonnement est à opérer pour l'exercice d'imposition 2020. Pour obtenir une base imposable comme suit :

EI 2020 : R. Mob. : 175 (dividendes + intérêts)

Cette base imposable subira le régime d'imposition suivant :

EI 2020 : $175 \text{ (dividendes + intérêts)} * 30 \% \text{ (Pr. M.)}^{42} = 52.5 \text{ d'impôts}$

On constate que pour chaque exercice d'imposition, une taxation par transparence des revenus s'opère effectivement dans le chef du fondateur de la construction juridique.

Envisageons maintenant la situation dans laquelle le trust distribue une partie de ces revenus en 2019.

ii. Cas 2 : distribution de la part du trust en 2019

Dans ce cas-ci, nous pouvons considérer que la base imposable du fondateur pour l'exercice d'imposition 2019 reste inchangée et que par conséquent, le calcul de l'imposition est également identique, à savoir :

EI 2019 : $125 \text{ (dividendes + intérêts)} * 30 \% \text{ (Pr. M.)}^{43} = 37.5 \text{ d'impôts}$

Lors de l'EI 2020, le trust va percevoir des revenus propres pour un montant de 175. Ces revenus font partie intégrante de la base imposable du fondateur et, dans la mesure où le fondateur ne peut pas prouver qu'ils ont déjà subi leur régime d'imposition en Belgique dans le chef d'une personne physique ou d'une personne morale visée à l'article 220, ils seront taxés selon le référentiel belge.

Le trust procède également à une distribution de dividendes au profit du fondateur à hauteur de 125. Cette distribution est a priori à considérer comme des dividendes dans le chef du fondateur, sauf si ce dernier peut apporter la preuve que ces revenus ont déjà subi leur régime d'imposition en Belgique, ce qui est le cas ici.

⁴¹ Art 269 du CIR 92

⁴² Art 269 du CIR92

⁴³ Art 269 du CIR92

En effet, lors de l'EI précédent, le fondateur belge s'était vu imposé sur des revenus mobiliers pour un montant de 125. Ce sont ces mêmes 125 qui lui sont maintenant distribués et pour lesquels il ne devra plus subir une seconde imposition.

Pour cet exercice d'imposition la base imposable du fondateur se décompose comme suit :

EI 2020 : R. Mob. : 300 (175 de revenus propres du trust + 125 de distribution) dont 125 exonérés car déjà imposés en Belgique, soit 175.

Le calcul d'imposition est le suivant :

EI 2020 : $175 * 30 \% (\text{Pr. M.})^{44} = 52.5$ d'impôts

En comparant les deux cas développés ci-dessus, on constate que l'on obtient, fort heureusement, le même résultat. La capacité du fondateur à apporter la preuve que la partie de ses revenus mobiliers qui correspond à la distribution du trust avait déjà été imposée lors de l'exercice d'imposition précédent lui permet d'éviter une double imposition juridique⁴⁵, ce qui est une volonté du législateur telle que précisée via l'article 5/1, alinéa 5⁴⁶.

iii. Remarques quant à une possible double imposition juridique

Signalons, en parallèle du cas 2 de l'exemple ci-dessus, que le risque de double imposition juridique est véritablement présent dès lors que le fondateur n'est pas dans la capacité de fournir la preuve à l'administration fiscale que les revenus perçus par les constructions juridiques, et ou distribués par les constructions juridiques, ont déjà subi leur régime d'imposition en Belgique.

Nous allons illustrer ce propos grâce à l'exemple suivant.

c. Exemple 2 : une construction juridique avec réserves légales et revenus de source belge

Le but de ce deuxième exemple est de se pencher sur la technique d'exonération et le principe de charge de la preuve dans le cadre des revenus de source belge d'une part, et des revenus anciens de la construction juridique d'autre part.

⁴⁴ Art 269 du CIR92.

⁴⁵ Rappelons que la double imposition juridique est la situation dans laquelle un même contribuable se voit imposé deux fois sur un même revenu.

⁴⁶ Art 5/1, alinéa 5 : « L'application des dispositions de l'alinéa 2 ne peut pas aboutir à ce que des revenus perçus par une construction juridique soient imposés plusieurs fois dans le chef du fondateur de la construction juridique. »

1. Présentation générale

Supposons dans cet exemple une construction juridique de première catégorie⁴⁷, établie par un fondateur belge en 1990 au Luxembourg, dont l'activité principale consiste en la gestion d'un portefeuille-titres. Cette CJ a depuis l'exercice d'imposition 1991 bénéficié de revenus qui ont été placés en réserves. Ces réserves légales n'ont encore jamais été soumises à un régime d'imposition en Belgique. La CJ recueille chaque année des revenus sans procéder à aucune distribution jusqu'en 2017, année à partir de laquelle la CJ effectue des distributions au profit du fondateur. Nous allons considérer la situation à partir de la période imposable 2015⁴⁸.

2. Données chiffrées

Les revenus du trust sont les suivants :

	2019	2018	2017	2016	2015
Dividendes	125	100	75	50	45
Intérêts	75	50	25	25	20
Dividendes de source belge	25	25	0	0	0

Les distributions opérées par le trust sont les suivantes :

	2019	2018	2017
Distributions	125	100	100

3. Situation fiscale

Comme précédemment, c'est la reconstitution de la base imposable dans le chef du résident belge, qualifié de fondateur, qui est notre objectif.

Nous devons donc dans un premier temps classer les revenus de la construction juridique par exercice d'imposition et par catégorie dans le référentiel belge.

Cette catégorisation est présentée via le tableau 1.

Considérons maintenant la base imposable du fondateur par exercice d'imposition ainsi que le régime d'imposition auquel il sera soumis.

⁴⁷ Telle que définie à l'article 2, § 1^{er}, 13^o, a).

⁴⁸ Première période imposable d'entrée en vigueur de la taxation par transparence des revenus.

En ce qui concerne les exercices d'imposition 2016 et 2017, on applique le principe de taxation par transparence des revenus de la CJ dans son chef pour obtenir :

$$\text{EI 2016 : } 65 * 30 \% (\text{Pr. M.})^{49} = 19.5 \text{ d'impôts}$$

$$\text{EI 2017 : } 75 * 30 \% (\text{Pr. M.})^{50} = 22.5 \text{ d'impôts}$$

A partir de l'exercice d'imposition 2018, la CJ distribue 100 au fondateur. Ces revenus sont à considérer comme des dividendes dans son chef et viennent s'ajouter à sa BI, sauf si ce dernier peut apporter la preuve que ces revenus ont déjà subi leur régime d'imposition en Belgique⁵¹. On pourrait dès lors penser que c'est le cas, puisque le fondateur peut justifier à ce moment un montant de 140 de revenus qui ont déjà été taxés par transparence dans son chef lors des EI précédents. Sauf que la règle d'imposition prioritaire des revenus recueillis les plus anciens⁵² va trouver à s'appliquer dans ce cas. En effet, en 2015 la CJ affiche un solde de revenus anciens de 200 pour lesquels aucune preuve d'imposition dans le régime belge ne peut être apportée. L'administration fiscale va donc considérer que cette première distribution provient des revenus anciens et va les taxer par transparence, ce qui nous donne une base imposable pour l'EI 2018 comme suit :

$$\text{EI 2018 : } 200 (100 \text{ revenus de la CJ} + 100 \text{ de distribution}) * 30 \% (\text{Pr. M.})^{53} = 60 \text{ d'impôts.}$$

Notons que pour l'exercice d'imposition 2019, le montant des revenus anciens sans preuve d'imposition dans le régime belge est de 100. On doit logiquement déduire du montant initial la distribution qui a été opérée en 2017.

Le même raisonnement que celui suivi pour l'exercice d'imposition 2018 est à reproduire pour l'exercice d'imposition 2019. Il nous faut donc additionner les revenus de la CJ en 2018 à la distribution opérée, en y soustrayant les revenus de la construction juridique qui ont déjà subi leur régime d'imposition en Belgique. On pourrait imaginer dans cet exemple que la CJ aurait perçu en 2018 un montant de 25 de dividendes qui seraient de source belge.

⁴⁹ Art 269 du CIR92

⁵⁰ Art 269 du CIR92

⁵¹ Art 5/1, § 1^{er}, 2^{ème} alinéa, 2^{ème} tiret du CIR 92

⁵² Art 5/1, § 1^{er}, 3^{ème} alinéa du CIR 92.

⁵³ Art 269 du CIR92.

Sur ces derniers, un précompte mobilier libératoire aurait déjà été prélevé au moment du versement à la CJ⁵⁴. Ce qui nous donne :

EI 2019 : $250 (150 \text{ de revenus de la CJ} + 100 \text{ de distribution}) * 30 \% (\text{Pr. M})^{55} = 75$ d'impôts.

Signalons que le montant de 100 de distribution de la CJ au fondateur doit encore, lors de cet EI, être considéré comme constituant des dividendes dans son chef puisque le montant des revenus anciens affiche en 2018 un solde positif de 100. Ce n'est donc qu'à partir de l'EI 2020 que le fondateur pourra bénéficier d'une exonération relative à la distribution de 100 de la part de la CJ. En effet, lors de cet EI, le fondateur pourra apporter la preuve à l'administration fiscale belge qu'un montant de 415 a déjà été imposé par transparence dans son chef lors des EI précédents. Le calcul de l'imposition du fondateur pour l'EI 2020 sera le suivant :

EI 2020 : $200 (\text{revenus de la CJ}) * 30 \% (\text{Pr. M})^{56} = 60$ d'impôts.

Signalons que lors des EI suivants, le fondateur pourra bénéficier d'une exonération de revenus sur le montant qui lui sera distribué par le trust puisque, pour tous les revenus de la CJ, le fondateur pourra apporter la preuve qu'une taxation par transparence a déjà trouvé à s'appliquer.

La base imposable du fondateur de la CJ est présentée par EI dans le tableau 2.

Cet exemple nous a permis d'illustrer la règle qui prévoit que les revenus recueillis les plus anciens sont censés être les premiers distribués, telle que stipulée à l'article 21, 14°, alinéa 2 relatif à l'application de l'article 21, 12°. Ajoutons que cette règle trouverait également à s'appliquer lors d'une distribution d'une CJ filiale à sa CJ mère sur la base légale de l'article 5/1, 3^{ème} alinéa, relatif à l'application de l'article 5/1, 2^{ème} alinéa, 2^{ème} tiret.

Nous avons également pu mettre en avant le traitement de revenus de source belge. A savoir qu'en toute logique, dans cette hypothèse, la preuve que les revenus ont déjà subi leur régime d'imposition en Belgique peut être apportée par le fondateur de la CJ, toute exception gardée. Ils ne devront dès lors pas venir en addition des autres revenus dans la BI de ce dernier.

⁵⁴ Pour la simplicité de l'exemple, supposons que le versement du dividende sur actions de cette société belge est effectué via une institution bancaire, qui prélèvera dès lors automatiquement le précompte mobilier libératoire.

⁵⁵ Art 269 du CIR92.

⁵⁶ Art 269 du CIR92.

Remarquons enfin que nous sommes bel et bien ici en présence d'une double imposition juridique potentielle dès lors que le fondateur n'est pas dans la capacité de prouver que les revenus anciens de la CJ ont déjà été imposés dans le chef d'une personne physique ou d'une personne morale en Belgique. Quand bien même ces revenus auraient été imposés au préalable en Belgique, si le fondateur n'est pas en mesure de le prouver, ils seront imposés une seconde fois dans son chef. Cette charge de la preuve peut se révéler très complexe en présence de formes juridiques établies depuis de nombreuses années, pour lesquelles une comptabilité analytique n'a pas été tenue depuis le départ.

- d. Exemple 3 : une chaîne composée de deux constructions juridiques avec des quotes-parts de propriété différentes de 100%

1. Présentation générale

Dans ce troisième exemple, nous allons considérer pour la première fois une chaîne composée de deux constructions juridiques. Supposons que le fondateur ait établi en 2015 une construction juridique de première catégorie en Suisse. Il en a la pleine propriété à 100%. Il la dote de moyens financiers afin de réaliser son activité de gestion d'actifs financiers. Imaginons qu'en 2016, cette CJ1 décide d'établir, conjointement avec un partenaire, une construction juridique de première catégorie, dont elle posséderait 80% d'actions. Supposons encore que cette CJ2 recueille des revenus de son activité de gestion d'actifs financiers et distribue une partie de ces revenus à la CJ1, qui quant à elle recueille également des revenus propres et en distribue une partie au fondateur de la construction.

2. Données chiffrées

Les revenus de la CJ1 peuvent se décomposer comme suit :

	2019	2018	2017	2016	2015
Dividendes	125	100	75	50	40
Intérêts	75	60	40	35	20
Plus-value sur actions de source belge	0	55	0	0	0

La CJ1 procède aux distributions suivantes au profit du fondateur :

	2019	2018	2017	2016
Distributions	100	50	50	50

Les revenus de la CJ2 sont les suivants :

	2019	2018	2017	2016
Dividendes	120	95	70	45
Intérêts	70	55	35	30

Les distributions au profit de la CJ1 se présentent comme suit :

	2019	2018	2017
Distributions	80	40	40

Sur la base de ces données analysons la situation fiscale du fondateur.

3. Situation fiscale

L'objectif est ici encore de reconstituer la BI du fondateur, habitant du Royaume en Belgique, afin de permettre l'imposition adéquate de ses revenus. La première étape consiste à nouveau à effectuer le classement des revenus par EI et par type de revenus, en commençant ici par le niveau le plus bas dans la chaîne de constructions juridiques.

Les revenus de la CJ2 sont présentés dans le tableau 3. A ces revenus il est nécessaire d'appliquer une quote-part de propriété dans l'étape qui consiste en la reconstitution des différentes catégories de revenus de la CJ1. Rappelons que cette dernière ne possède que 80 % des actions de la CJ2. Il est donc logique qu'elle ne soit imposée par transparence que sur 80 % des revenus de la CJ2, sauf en ce qui concerne la distribution de dividendes de la CJ2 au profit de la CJ1 qui sera elle comptabilisée à 100 % dans la catégorie de revenus adéquate, à savoir ici celle des dividendes pour lesquels une preuve d'imposition en Belgique peut être fournie. Ce qui est effectivement le cas dans notre exemple puisque ces revenus ont été imposés par transparence lors de l'EI précédant celui lors duquel la distribution est effectuée.

Signalons au passage que si la CJ2 avait procédé à des distributions au profit de la CJ1 pour lesquelles la preuve d'imposition au préalable en Belgique n'avait pas pu être apportée, ou uniquement pour partie, il aurait alors fallu comptabiliser la part des dividendes distribués sans preuve d'imposition au préalable en Belgique dans la catégorie de revenus de CJ1 correspondante.

Le tableau 4 présente les revenus de la CJ1 par catégorie de revenus et par période imposable. C'est sur cette base que nous pouvons reconstituer la base imposable du fondateur de la construction juridique. Il nous faut pour cela appliquer ici également la quote-part de propriété, mais cette fois celle du fondateur dans la CJ1. L'étape suivante consiste en une addition des revenus par catégorie et en une classification de ces derniers entre ceux qui sont exonérés et ceux qui ne le sont pas et qui seront en conséquence imposables dans le chef de l'habitant du Royaume de Belgique. Le tableau 5 présente la BI reconstituée du fondateur.

Afin de vérifier que les données présentées dans le tableau 5 sont bien correctes, effectuons l'opération de reconstitution de la BI pour l'EI 2020 en ce qui concerne les revenus mobiliers.

Pour cette catégorie de revenus, nous obtenons une base imposable qui peut être décomposée comme suit :

$R. \text{ Mob. } 2019 \text{ CJ2} = 190 \text{ (dividendes } 120 + 70 \text{ intérêts)} * 0.8 \text{ (quote-part de propriété)} = 152 + 80 \text{ (distribution de dividendes de CJ2 vers CJ1), soit } 232$, auxquels il faut ajouter les revenus de la CJ1, qui se décomposent comme suit :

$R. \text{ Mob. } 2019 \text{ CJ1} = 200 \text{ (dividendes } 125 + 75 \text{ intérêts)} * 1 \text{ (quote-part de propriété)} = 200 + 100 \text{ (distribution de CJ1 vers le fondateur), soit } 300$, auxquels nous additionnons les 232 calculés ci-dessus pour obtenir un total de 532, ce qui correspond bien au montant présenté dans le tableau 5. Précisons que sur ces 532, 180 seront exonérés. Ces derniers correspondent aux distributions opérées par les CJ qui ont déjà subi leur régime d'imposition en Belgique lors de l'EI 2019.

Précisons enfin que nous avons classé la plus-value réalisée sur la vente d'actions de source belge dans les revenus divers pour lesquels une preuve d'imposition peut être fournie par le fondateur.

Cette classification se justifie par le fait que l'on considère que cette opération tombe dans le cadre de la gestion normale d'un patrimoine privé⁵⁷ et qu'il ne s'agit pas ici d'une opération spéculative qui tomberait dans le domaine d'activité principale de la CJ1. Si cette opération devait être qualifiée de spéculative au regard des règles prévues par le CIR 92 relatives au traitement de ce type de revenus, il faudrait alors adapter la classification et vérifier si cette opération a déjà subi un régime d'imposition en Belgique pour pouvoir la comptabiliser dans la bonne catégorie de revenus, tels qu'ils sont présentés au tableau 4.

- e. Exemple 4 : une chaîne composée de trois constructions juridiques avec des quotes-parts de propriété différentes de 100 % et une pluralité de fondateurs

1. Présentation générale

Un couple marié est propriétaire, pour 50 % chacun, d'une fondation au Liechtenstein. Cette fondation répond aux critères de l'article 2, § 1^{er}, 13^o, b) et doit donc être considérée comme une construction juridique de deuxième catégorie. Cette dernière possède à 100 % une Société de gestion de patrimoine familial (SPF) de droit luxembourgeois, laquelle doit également être considérée comme une construction juridique de deuxième catégorie. L'activité principale de la SPF consiste en la gestion d'un portefeuille-titres. Celle-ci est actionnaire à 80 % d'une société d'exploitation quelconque, dans un Etat dans lequel le régime d'imposition des bénéfices d'exploitation est inférieur à 15 %.

2. Données chiffrées

Supposons que les revenus des différentes CJ soient les suivants :

CJ1 :

	2019	2018	2017	2016	2015
Dividendes	285	315	245	240	180
Intérêts	125	75	50	25	15

⁵⁷ Article 90 CIR 92, 1^o.

CJ2 :

	2019	2018	2017	2016	2015
Dividendes	280	310	240	235	210
Intérêts	120	70	45	20	10
Plus-value sur actions	125	115	110	90	70

CJ3 :

	2019	2018	2017	2016	2015
Dividendes	230	210	185	165	120
Intérêts	85	65	40	15	5
Bénéfices nets d'exploitation	1255	1150	985	875	675

Les distributions opérées par entre les différentes constructions juridiques sont les suivantes :

Les distributions de la CJ1 au profit de chacun des fondateurs sont :

	2019	2018	2017	2016
Dividendes	50	50	50	50

Les distributions de la CJ2 vers la CJ1 sont les suivantes :

	2019	2018	2017	2016
Dividendes	35	35	35	35

Les distributions de la CJ3 au profit de la CJ2 sont les suivantes :

	2019	2018	2017	2016
Dividendes	25	25	25	25

3. Situation fiscale

Compilons les données présentées au point 2 dans le but de reconstituer la base imposable des deux fondateurs, habitants du Royaume en Belgique.

Nous présentons les revenus de la CJ1, de la CJ2 et de la CJ3 respectivement dans les tableaux 6, 7 et 8.

Le tableau 9 présente quant à lui la base imposable de chacun des deux fondateurs de la CJ1 en précisant par catégorie de revenus le montant qui sera exonéré d'impôts en Belgique.

Comme lors de l'exemple 3, nous n'allons pas parcourir chaque catégorie de revenus pour chaque exercice d'imposition mais nous allons nous focaliser sur un type de revenus qui compose la base imposable des deux fondateurs et développer en détails la reconstitution de ce type de revenus.

Lors de l'exemple 3, nous avons choisi de détailler les revenus mobiliers, analysons ici les revenus professionnels pour l'exercice d'imposition 2019.

Les revenus professionnels de CJ3 pour l'année 2018 s'élèvent à 1150. Nous savons que CJ2 possède 80 % des actions de CJ3, ce qui signifie que 80 % des revenus doivent être comptabilisés dans les revenus de la CJ2. Le montant à prendre en compte est donc 920. La CJ1 possède elle 100 % de la CJ2, ce montant est donc à comptabiliser pour le tout dans les revenus de la CJ1, qui elle-même compte deux fondateurs qui détiennent chacun 50% des parts. Ce qui signifie que le montant des revenus professionnels qui sera imposé par transparence en Belgique dans le chef de chacun des fondateurs s'élève à 460, étant donné qu'aucune preuve ne peut être apportée par les fondateurs démontrant que ces bénéfices d'exploitation, qualifiés de revenus professionnels dans leur chef, ont déjà subi leur régime d'imposition en Belgique. C'est bien ce montant de 460 qui figure dans le tableau 9, dans la ligne relative aux revenus professionnels imposables.

En lien avec le paragraphe précédent, précisons que nous avons délibérément choisi de considérer les bénéfices d'exploitation de la CJ3 comme des bénéfices d'exploitation nets. Précisons que pour arriver à ce résultat, plusieurs étapes seraient nécessaires. Il s'agirait en effet de considérer les revenus d'exploitation bruts et de venir y appliquer les déductions prévues par le CIR 92 dans le référentiel belge. Citons à titre d'exemple les frais professionnels (articles 49 et suivants), la déduction d'intérêts prévue à l'article 55, etc.

Précisons en outre que les plus-values sur actions réalisées par la CJ2 sont dans notre exemple considérées comme spéculatives et faisant partie intégrante de l'activité de gestion d'actifs financiers de la SPF luxembourgeoise. Nous n'appliquons donc pas ici le principe d'exonération des revenus divers prévu, à l'article 90, 1°, dans le cadre de la gestion normale du patrimoine privé. Nous supposons en outre que le fondateur, par l'intermédiaire de la CJ2, ne peut fournir une preuve d'imposition préalable dans le régime fiscal belge.

Titre III : Outil permettant la reconstitution de la base imposable d'un habitant du Royaume de Belgique dans le cadre de la taxation par transparence des revenus des constructions juridiques

Comme nous l'avons précisé en introduction, le but principal de ce mémoire était de déterminer les modalités de base qui permettent la reconstitution de la base imposable d'un habitant du Royaume de Belgique dans le cadre de la taxation par transparence des revenus d'une chaîne de constructions juridiques pour laquelle il serait qualifié de fondateur conformément aux dispositions présentes dans le CIR 92.

Après avoir analysé la base légale dans la première partie du travail, nous avons présenté et résolu différents exemples de situations dans lesquelles la taxe Caïman trouve à s'appliquer. Nous avons synthétisé les résultats chiffrés sous formes de tableaux⁵⁸. Ces différents tableaux sont, comme le lecteur l'aura compris, des captures d'écran de l'outil développé en Excel par nos soins. Le but de cette dernière partie est de présenter cet outil et d'expliquer de quelle manière nous avons réussi à intégrer les modalités développées dans la partie précédente.

Chapitre 1 : Présentation générale de l'outil développé en Excel

La plus-value personnelle apportée dans le cadre de ce mémoire réside sans aucun doute dans cet outil Excel. Il a pour objectif principal de permettre le calcul automatique de la base imposable de l'habitant du Royaume de Belgique, fondateur d'une chaîne de constructions juridiques, telle qu'illustrée via la figure 1 reprise dans la liste des illustrations.

La base imposable d'un fondateur d'une chaîne de constructions juridiques se retrouve présentée en tenant compte de plusieurs critères que nous développons dans les sections suivantes.

a. Travail par exercice d'imposition

Le but final recherché lors de la reconstitution de la base imposable du fondateur d'une chaîne de constructions juridiques est bien entendu de permettre une juste imposition de ses revenus. Pour ce faire, il est indispensable de procéder à un traitement des revenus par exercice d'imposition. A cette fin, l'outil en Excel reprend les revenus en les classant par période imposable, qui correspond à l'année durant laquelle les revenus ont été produits ou recueillis par les constructions juridiques.

⁵⁸ Présentés dans la liste des tableaux à partir de la page VIII.

b. Critère de catégorie de revenus dans le référentiel belge

Toujours dans cet objectif de permettre une juste imposition des revenus du fondateur, il est nécessaire de procéder à un classement des revenus par catégorie de revenus, tels qu'ils sont repris dans le CIR 92, à savoir, dans l'ordre, les revenus : immobiliers, mobiliers, professionnels et divers.

La base imposable du fondateur se présente donc sous la forme d'un tableau à double entrée avec les périodes imposables d'une part et les catégories de revenus d'autre part.

c. Détermination des revenus exonérés

On peut remarquer que la figure 1 affiche, pour chaque catégorie de revenus, la partie de ces revenus qui doit être exonérée lors du calcul de l'impôt.

Dans le cadre de la taxation par transparence des revenus de constructions juridiques dans le chef de leur fondateur, la volonté du législateur n'est en effet pas de déboucher sur des situations de double imposition juridique. Autrement dit, les revenus pour lesquels le fondateur peut apporter la preuve à l'Administration Fiscale que les revenus visés ont déjà subi leur régime d'imposition en Belgique seront exonérés d'impôts dans le cadre de la taxation par transparence⁵⁹.

C'est pourquoi il était nécessaire de mettre en place, via l'outil en Excel, un traitement des revenus différencié, qui permet de ne pas comptabiliser ces revenus dans la base imposable du fondateur. Nous présenterons cette procédure dans le chapitre suivant.

Afin de pouvoir présenter les autres modalités de reconstitution de la base imposable prises en compte dans le développement de l'outil en Excel, vous retrouverez dans la figure 2, présente dans la liste des illustrations, la reconstitution des revenus des constructions juridiques.

d. Prise en compte des quotes-parts de propriété dans la chaîne de construction juridique

La première ligne de la figure 2 traite de la quote-part du fondateur dans la construction juridique. L'article 5/1 précise en effet que « *lorsque la construction juridique a été constituée par plusieurs fondateurs, chaque fondateur est imposable en proportion de son apport dans la construction juridique ou, à défaut de pouvoir établir celle-ci, chacun pour une part identique* ».

⁵⁹ Nous développons ce point en détails dans le titre I, chapitre 1, g., 2.

Il est donc nécessaire de pouvoir appliquer un ratio aux revenus des constructions juridiques afin de pouvoir reconstituer la base imposable du fondateur en respect de sa part de propriété.

Notons que ce ratio peut varier au cours des exercices d'imposition visés. C'est pourquoi, l'outil permet de déterminer une quote-part de propriété différente pour chaque année de revenus.

- e. Prise en compte de la règle « les revenus recueillis les plus anciens sont censés être les premiers distribués »

Comme nous l'avons expliqué plus haut⁶⁰, les revenus distribués d'une construction juridique vers un fondateur, ou d'une construction juridique à une construction mère, sont considérés comme les revenus recueillis les plus anciens de la construction juridique. Cette disposition était également à intégrer à notre outil en Excel. Nous détaillons cette intégration dans le chapitre suivant.

⁶⁰ Nous faisons ici référence au titre I, chapitre 1, g., 2., iii.

Chapitre 2 : Traitement des revenus déjà imposés en Belgique et des distributions des constructions juridiques

Comme annoncé dans le chapitre précédent, nous allons à présent détailler la manière dont nous avons intégré le traitement des revenus déjà imposés en Belgique et des distributions d'une construction juridique vers sa construction juridique mère, ou de la première construction juridique mère commençant la chaîne vers le fondateur.

a. Traitement des revenus déjà imposés en Belgique

Conformément à la législation, les revenus ayant déjà subi leur régime d'imposition en Belgique ne seront plus soumis à l'imposition dans le chef du fondateur lors de leur distribution. Afin de permettre le classement correct de ces revenus, nous avons développé un « livret de suivi des opérations » qui est présenté via la figure 3 reprise dans la liste des illustrations.

Grâce à ce « livret des opérations » la personne en charge de la tenue de la comptabilité de la construction juridique pourra encoder, via un menu déroulant reprenant les revenus pris en charge par l'outil, les revenus qui ont été perçus par la CJ (partie « entrées ») et les montants qui ont été transférés par la CJ (partie « sorties »).

C'est à l'étape de l'encodage que la distinction doit être faite entre les revenus perçus par la CJ pour lesquels la CJ ne sait pas fournir de preuve d'une imposition déjà réalisée en Belgique et ceux pour lesquels une preuve peut être apportée.

Après encodage des différents mouvements, la comptabilisation s'opérera de manière automatique afin de classer les revenus par catégorie de revenus dans le référentiel belge, en séparant les revenus pour lesquels une preuve d'imposition en Belgique peut être fournie. Cette distinction est notée « avec preuve d'I » dans l'outil en Excel.

Cet encodage des mouvements doit bien entendu avoir lieu par période imposable et pour chaque construction juridique qui compose la chaîne.

Etant donné que nous avons décidé de développer un outil qui propose des « livrets de suivi d'opérations » pour les périodes d'imposition de 2015 à 2019, une information complémentaire est demandée à la personne en charge de la gestion financière de la construction juridique. Il s'agit des montants de revenus anciens, recueillis avant la période imposable 2015, pour lesquels une preuve d'imposition en Belgique peut être apportée et ceux pour lesquels aucune preuve ne peut être fournie. Ces deux montants sont à encoder dans l'onglet qui présente les revenus de la CJ, tels que présentés dans la figure 2 plus haut.

C'est également dans cet onglet que la quote-part de propriété est appliquée aux revenus, pour chaque période imposable.

Passons maintenant au traitement des distributions opérées par les constructions juridiques vers leur construction mère, ou de la construction mère débutant la chaîne vers le fondateur.

b. Traitement des distributions

On peut constater via la figure 2 que les distributions opérées par les constructions juridiques vers leur(s) construction(s) mère(s) ou vers le fondateur sont reprises dans la ligne correspondante. Comme nous l'avons vu à plusieurs reprises dans les exemples développés dans le titre II, les distributions peuvent être exonérées d'impôts si les revenus correspondants à ces distributions ont déjà subi leur régime d'imposition en Belgique.

Notons que ce mécanisme d'exonération des distributions doit être considéré en parallèle de la disposition qui prévoit que les revenus recueillis les plus anciens sont censés être les premiers distribués. Ce qui signifie que, pour que les distributions puissent être exonérées, il est impératif, dans le chef du fondateur, de pouvoir démontrer que tous les revenus antérieurs de la construction juridique ont subi leur régime d'imposition en Belgique, au préalable de la distribution. Dès le moment où le fondateur ne peut apporter la preuve que tous les revenus, même les plus anciens, ont déjà subi leur régime d'imposition en Belgique, les distributions seront imposées dans le chef du bénéficiaire, au prorata des montants distribués sans preuve d'imposition préalable en Belgique.

L'Administration Fiscale considèrera en effet qu'il s'agit d'une première imposition de ces revenus. Ajoutons que tant que la part de revenus anciens, pour laquelle aucune preuve d'imposition préalable ne peut être apportée, n'aura pas été complètement distribuée, et imposée, le fondateur ne pourra se prévaloir de revenus plus récents qui auraient quant à eux déjà subi le régime d'imposition par transparence fiscale en Belgique dans son chef. Ainsi pour les revenus antérieurs à 2015⁶¹ des constructions juridiques, si aucune preuve ne peut être apportée que ces revenus (placés en réserves, ou dans un régime comparable, au sein des constructions juridiques) ont été taxés au préalable, aucune distribution ne pourra être exonérée.

⁶¹ Première période imposable visée par la taxation par transparence des revenus des constructions juridiques dans le chef de leur(s) fondateur(s)

Le fondateur désireux de bénéficier de distributions devra en conséquence subir une imposition sur ces distributions jusqu'à apurer complètement le montant pour lequel il ne peut faire valoir de preuve d'imposition.

De manière plus pratique, dans l'outil qui a été développé en Excel, le programme va automatiquement mettre en relation la distribution avec la partie des revenus anciens pour lesquels aucune preuve ne peut être apportée. Si le montant des revenus anciens sans preuve d'imposition devait être positif, il serait imputé à concurrence du montant des distributions, jusqu'à devenir nul. Après quoi les distributions seront comptabilisées dans la rubrique des revenus mobiliers avec preuve d'imposition dans le chef du destinataire (qu'il s'agisse d'une construction juridique mère ou du fondateur), et dès lors dans la rubrique revenus mobiliers exonérés dans la base imposable du fondateur.

Chapitre 3 : Développements futurs

Comme nous l'avons précisé, l'objectif de ce mémoire était d'esquisser les modalités de reconstitution de la base imposable du fondateur d'une chaîne de constructions juridiques dans le cadre de la taxation par transparence des revenus de ces dernières dans le chef de leur(s) fondateur(s). Ces modalités de base ont été déterminées et intégrées dans un outil en Excel au service du professionnel du chiffre en charge de la détermination de la base imposable du fondateur, ce qui représente selon nous une réelle plus-value.

Il est naturellement toujours possible d'améliorer cet outil.

La première étape consisterait en la traduction de l'outil dans une langue internationale, maîtrisée par la majorité des interlocuteurs en charge de la gestion comptable des constructions juridiques qui composent la chaîne. Celle-ci serait plus que probablement l'anglais. Couplé à la traduction de l'outil, il serait nécessaire de mettre à disposition des futurs utilisateurs un livret explicatif. Dans ce livret on retrouverait entre autres un descriptif détaillé des différentes catégories de revenus reprises dans les menus déroulants et des revenus qui sont à comptabiliser dans chaque catégorie en respect des référentiels comptable et fiscal belges.

Notons qu'il serait en outre indispensable d'affiner les types de revenus repris dans l'outil afin de permettre une détermination plus précise de la base imposable du fondateur. Notre but était de dégager une mécanique générale de reconstitution de la base imposable. Nous avons de ce fait travaillé avec des catégories de revenus générales mais la complexité du référentiel belge impose sans aucun doute un traitement plus détaillé des revenus, comparé à ce qui est présent dans l'outil dans sa version actuelle.

Dans l'éventualité où l'habitant du Royaume de Belgique serait qualifié de fondateur dans plusieurs chaînes de constructions juridiques, l'outil pourrait être utilisé pour déterminer la base imposable du fondateur dans chacune des chaînes et une simple étape de consolidation des différentes bases serait à opérer afin d'obtenir la base imposable totale.

Conclusion générale

En guise de conclusion à ce mémoire, nous allons parcourir les différentes parties en mettant l'accent sur les éléments essentiels du contenu qui construisent le développement de notre travail.

Nous avons consacré la première partie à une analyse de la base légale qui encadre le mécanisme de taxation par transparence des revenus des constructions juridiques dans le chef d'un habitant du Royaume de Belgique. A cette occasion, nous avons défini les notions de construction juridique, de fondateur de construction juridique, de construction mère, de construction filiale et de construction en chaîne. Nous avons bien entendu abordé l'article 5/1 du Code des impôts sur les revenus du 10 avril 1992, qui insère véritablement le mécanisme de taxation par transparence dans le référentiel belge.

Après avoir présenté les dispositions principales du code relatives au sujet, nous avons proposé une compréhension sommaire du mécanisme et nous nous sommes posé différentes questions liées à l'application de la législation à une situation pratique. Nous avons, entre autres, mis en avant la question des revenus à prendre en considération, le traitement des distributions, ou encore le respect de la disposition qui prévoit que les revenus des constructions juridiques recueillis les plus anciens sont censés être les premiers distribués.

C'est avec une analyse approfondie de l'article 5/1 que nous avons poursuivi afin de fournir une réponse, la plus complète possible, aux questions formulées précédemment. De telle sorte que nous avons pu déterminer les revenus qui étaient à prendre en considération dans la reconstitution de la base imposable d'un fondateur. Nous nous sommes également penchés sur la qualité de fondateur de constructions juridiques et sur les dispositions applicables en cas de pluralité de fondateurs. Nous avons étudié le traitement des distributions des constructions juridiques au profit de leur(s) construction(s) mère(s) ou au profit du ou des fondateurs. Dans le cadre de ces distributions, nous avons expliqué le mécanisme de charge de la preuve qui, dans le chef du fondateur, permet de démontrer que les revenus distribués ont déjà subi leur régime d'imposition en Belgique.

Parallèlement à cette technique de charge de la preuve, nous mettons en lien la disposition qui prévoit que les revenus des constructions juridiques recueillis les plus anciens sont censés être les premiers distribués afin de déterminer le traitement qui doit être réservé aux revenus anciens de constructions juridiques, en prévoyant un traitement différencié en cas de revenus ayant déjà subi leur régime d'imposition en Belgique dans le chef d'une personne physique ou d'une personne morale visée à l'article 220.

Grâce à plusieurs exemples chiffrés, nous avons appliqué à des situations précises, les modalités de reconstitution, dans le temps et dans l'espace, de la base imposable du fondateur, en considérant les revenus des constructions juridiques d'une chaîne pouvant atteindre jusqu'à 3 niveaux.

Rappelons que l'objectif principal de ce mémoire était de dégager la mécanique générale de reconstitution de la base imposable en déterminant les modalités de base à respecter dans le cadre de cette opération. Il nous a dès lors été indispensable de poser certaines hypothèses méthodologiques afin de définir un cadre à l'analyse réalisée dans ce travail. Rappelons que, de ce fait, nous n'avons pas développé la condition de taxation liée à la définition de construction juridique, la notion d'activité économique réelle ou encore l'application subsidiaire des conventions préventives de double imposition aux revenus des constructions juridiques. Ces notions pourraient constituer, à elles seules, l'objet central de travaux complémentaires sur le sujet.

La troisième et dernière partie de ce mémoire présente, au travers de plusieurs figures, l'outil que nous avons développé en Excel. Ce dernier intègre les modalités développées précédemment dans le travail et il permet, à partir de ce que nous avons appelé « un livret de suivi des opérations⁶² » de reconstituer automatiquement la base imposable de l'habitant du Royaume de Belgique afin de permettre la juste imposition dans son chef, par transparence fiscale, des revenus des constructions juridiques dont il est le fondateur.

⁶² Qui reprend les revenus entrants et sortants par période imposable, en appliquant une catégorisation des revenus selon les quatre catégories connues dans le référentiel belge et en procédant à une différenciation entre les revenus pour lesquels une preuve peut être fournie démontrant qu'ils ont déjà subi leur régime d'imposition en Belgique dans le chef d'une personne physique ou d'une personne morale.

Bibliographie

Ouvrages :

- 1) Code des impôts sur les revenus 1992, 10 avril 1992.

Articles :

- 1) DE BRAUWERE V-A., WILS C., « Taxe Caïman : Le crocodile aux dents longues », Revue Générale de fiscalité et de comptabilité pratique, 2015/8, pp 5 à 23.
- 2) PEETERS B., « La ‘taxe Caïman’ belge laisse bien des questions sans réponse », le Fiscologue International, édition 378, 30/06/2015, pp 4 et suivantes.
- 3) DE BRAUWERE V-A., WILS C., « Taxe Caïman ou la taxation par transparence des structures patrimoniales ‘paradisiques’ », Wolters Kluwer - Lettre d’info. Actualités Fiscales numéro 16/01-01.
- 4) WILS C., DE BRAUWERE V-A., « La DLUquater : régularisation fiscale permanente... et ambiguë », Revue Générale de fiscalité et de comptabilité pratique, 2016/10, pp 6 à 27.
- 5) AFSCHRIFT T., « La taxation par transparence des revenus des ‘constructions juridiques’ (Première partie) », Journal de droit fiscal 2016, numéro 1-2, pp 5 à 45.
- 6) AFSCHRIFT T., « La taxation par transparence des revenus des ‘constructions juridiques’ (Seconde partie) », Journal de droit fiscal 2016, numéro 3-4, pp 65 à 112.
- 7) AFSCHRIFT T., « Pourquoi les recettes fiscales sont toujours plus faibles que prévu », Trends Tendances, 28/09/2017, p.16.
- 8) GOYVAERTS G.D., « De kaaimantaks, een korte inleiding over volkomen en onvolkomen fiscale transparantie anno 2018 », Revue de fiscalité des placements, 2017 n° 3, décembre 2017, pp 65 à 119.
- 9) DAYEZ A., VANDEWALLE A., « Elargissement et durcissement de la taxe caïman : des ‘améliorations’ qui posent question... », JOYNTax, Janvier 2018.
- 10) DE BRAUWERE V-A., WILS C., « Taxe Caïman : Le crocodile aux dents longues – Suite », Revue générale de fiscalité et de comptabilité pratique, 2019/2, pp 34 à 52.
- 11) DAUBE M., CHAZKAL J., « Extension du champ d’application de la Taxe Caïman », Revue belge de la comptabilité, mars 2019, p. 29-33.

Références "internet" :

- 1) GOYVAERTS G.D., « Doorkijkbelasting of Kaaimantaks : een inleiding & casus », 12/05/2016, Forum of the Future ;
- 2) GOYVAERTS G.D., « Voorontwerp van wet – Kaaimantaks revisie », 17/09/2017, Tiberghien Advocaten ;
- 3) WILS C., « La dernière régularisation fiscale, le prix (trop ?) élevé de la tranquillité », 5/10/2017, Trends Tendances.
- 4) SCARNA S., HERBECQ F., « Et si le gouvernement écrivait enfin correctement, une fois pour toutes, la taxe Caïman », 18/10/2017, L'Echo ;
- 5) « Opérations soumises au SDA mais non-acceptées : 6.1.1 Taxe Caïman », SPF Finance - Service des décisions anticipées en matière fiscale, Rapport annuel 2017 ;
- 6) AFSCHRIFT T., « La taxe Caïman ou l'art de mal légiférer », 04/01/2018, Trends tendances ;
- 7) « L'Espace économique européen (EEE), la Suisse et le Nord », 06/05/2020, Fiches thématiques sur l'Union européenne.

Entretiens :

- 1) Entretiens avec Monsieur Frédéric Janssen en date du 08/11/2019, du 15/05/2020 et du 30/05/2020.

Annexe

Annexe 1 : Outil de reconstitution de la base imposable d'un habitant du Royaume de Belgique dans le cadre de la taxation par transparence des revenus d'une chaîne de constructions juridiques jusqu'à trois niveaux



Outil

63

⁶³ Cette annexe sera déposée dans son format original (feuille de calcul Excel), sur les plateformes prévues, en parallèle du fichier principal.

UNIVERSITÉ CATHOLIQUE DE LOUVAIN
Louvain School of Management

Chaussée de Binche 151, 7000 Mons, Belgique | www.uclouvain.be/lsm