

*Eisphor*IA News

1-2019

De quelques réflexions sur le régime des “sociétés étrangères contrôlées”

La réforme de l’impôt des sociétés[1] opérée récemment a considérablement modifié le paysage fiscal belge pour les sociétés.

Parmi les nouvelles mesures introduites dans l’impôt des sociétés, une disposition, imposée par le droit européen, a été adoptée avec beaucoup de prudence: le régime des “sociétés étrangères contrôlées”, qui vise, sous conditions, à attribuer des bénéfiques non distribués d’une société étrangère faiblement taxée, à une société belge qui la contrôle directement ou indirectement.

Cet article entend rappeler brièvement les principes fondateurs du régime et, avancer succinctement quelques premières réflexions sur les règles mises en place.

1. Avant-propos - Réticence du législateur belge

1. Pour comprendre le régime des “sociétés étrangères contrôlées” mis en place par le législateur belge, il me semble utile d’évoquer la méfiance historique de la Belgique à l’égard de telles dispositions.
2. En effet, comme en témoignent les travaux parlementaires, le législateur fiscal belge a toujours été en délicatesse avec ce type de régime et a toujours privilégié d’autres mesures pour contrer des situations abusives.
3. Ainsi, le Rapport à la Chambre précise que “*La législation-CFC est spécialement complexe, occasionne de nombreux risques de double imposition dans différents pays et peut donc constituer de la sorte un important frein au commerce international et désavantager la Belgique en tant que pays d’investissement. Dès lors, c’est avec précaution que nous devons entreprendre son introduction et c’est pourquoi aucun régime-CFC n’a été introduit en Belgique à ce jour, mais nous nous sommes efforcés de lutter par d’autres voies contre les abus que la législation-CFC tente de contrer (voir aussi dans ce cadre la réponse du ministre des finances à la question parlementaire n° 54 du 19 décembre 2011 de Monsieur Mathot)*” (DOC 54-3147/001, p. 20)[2] [3].
3. Cette réserve de la Belgique à l’égard de ce régime explique la direction prise par le législateur dans la transposition des articles 7-8 de la Directive 2016/1164

du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur (ci-après la “**Directive**”)[4], consistant, comme nous le verrons, à privilégier dans la mesure du possible les options les plus ‘libérales’ offertes en la matière par la Directive.

4. Ceci explique également que le législateur, en réaction à l’avis du Conseil d’Etat se soit empressé d’assurer – par l’ajout d’un “*sans préjudice de*” – que les règles de prix de transfert basées sur le principe de pleine concurrence repris sous l’article 185, §2, a du CIR aient priorité sur le régime des “*sociétés étrangères contrôlées*” (DOC 54-3147/001, p. 18)[5] et, se soit attardé, dans les travaux préparatoires aux interactions entre ce régime et les conventions préventives de la double imposition (DOC 54-3147/001, p. 17-18)[6].
5. Ces éléments introductifs me semblent être de première importance pour bien comprendre la portée du régime et pour en décliner, dans le futur, les applications pratiques.

2. Aperçu synthétique du régime

6. Le siège du régime des “*sociétés étrangères contrôlées*” est introduit dans la législation belge sous l’article 185/2, §§1, 2 et 4 du CIR[7] [8] lequel dispose que :

“§ 1^{er}. Sans préjudice de l'application de l'article 185, § 2, a, les bénéfices comprennent également les bénéfices non distribués de la société étrangère définie au paragraphe 2, alinéa 1^{er}, provenant d'un montage ou d'une série de montages non authentiques mis en place essentiellement dans le but d'obtenir un avantage fiscal.

Les bénéfices de la société étrangère visée à l'alinéa 1^{er} entrent en ligne de compte à l'exception des montants qui ne sont pas générés par des actifs et des risques qui sont liés aux fonctions-clés exercées par le contribuable.

Pour l'application du présent article, il faut entendre par "bénéfices non distribués" ceux qui sont acquis par une société étrangère définie au paragraphe 2, dans une période imposable qui se clôture au cours de la période imposable du contribuable et qui ne sont pas distribués dans ladite période imposable au contribuable ou à une autre société résidente.

§ 2. Les bénéfices non distribués d'une société étrangère ne peuvent être compris dans les bénéfices du contribuable que si :

- le contribuable soit détient, directement ou indirectement, la majorité des droits de vote se rattachant au total des actions ou parts de cette société étrangère, soit détient, directement ou indirectement, une participation à hauteur d'au moins 50 p.c. du capital de cette société, soit possède les droits d'au moins 50 p.c. des bénéfices de cette société; et si

- la société étrangère en vertu des dispositions de la législation de l'Etat ou de la juridiction où 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 la moitié de l'impôt des sociétés qui serait dû si cette société étrangère était établie en Belgique.

Pour le calcul de l'impôt des sociétés, visé à l'alinéa 1er, deuxième tiret, qui serait dû si cette société étrangère était établie en Belgique, il n'est pas tenu compte du résultat de cette société étrangère réalisé par le biais d'un ou de plusieurs établissements étrangers de cette société étrangère dont les bénéficiaires sont exonérés en application d'une convention préventive de la double imposition conclue entre le pays ou la juridiction dans laquelle cette société étrangère est établie et le pays ou la juridiction dans laquelle cet établissement étranger est situé.

§ 3. (...).

§ 4. *Pour l'application du présent article, un montage ou une série de montages sont considérés comme non authentiques dans la mesure où la société étrangère décrite au paragraphe 2 ou l'établissement étranger décrit au paragraphe 3, ne posséderait pas les actifs ni n'aurait pas pris les risques qui sont la source de tout ou partie de ses revenus si cette société ou cet établissement n'était pas contrôlé par le contribuable où les fonctions importantes liées à ces actifs et risques sont assurées et jouent un rôle essentiel dans la création des revenus de la société étrangère ou de l'établissement étranger concerné.*

7. Le régime est complété par d'autres adaptations techniques.
8. Ainsi, en matière de "revenus définitivement taxés", l'article 202, §1, al. 1^{er}, 4^o et 5^o du CIR dispose que, sont déduits des bénéficiaires de la période imposable, dans la mesure où ils s'y retrouvent:

"4^o les bénéficiaires qui sont distribués par une société étrangère visée à l'article 185/2, § 2, pour autant que et dans la mesure où le contribuable a démontré que ces bénéficiaires ont déjà été imposés en application de l'article 185/2 comme bénéficiaires non distribués dans une période imposable antérieure dans le chef de la société résidente.

5^o la plus-value non exonérée sur actions ou parts d'une société étrangère, pour autant que et dans la mesure où le contribuable a démontré que les bénéficiaires de cette société étrangère ont été imposés en application de l'article 185/2 comme bénéficiaires non distribués dans une période imposable antérieure dans le chef de la société résidente, et que ces bénéficiaires n'avaient pas encore été distribués antérieurement et qu'ils existaient encore sur un compte du passif au moment de l'aliénation de ces actions ou parts."

Étant par ailleurs prévu, sous l'article 202, §1, al. 2 du CIR, que:

"Pour l'application de l'alinéa 1er, 4^o et 5^o, les bénéficiaires de la société étrangère qui ont été imposés, conformément à l'article 185/2, dans le chef de la société résidente sont censés être distribués en premier."

9. Par ailleurs, au niveau déclaratif, conformément à l'article 307, §1/2, al. 5 du CIR :

"Les contribuables assujettis à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des non-résidents conformément à l'article 227, 2^o, sont également tenus de déclarer:

- l'existence d'une société étrangère visée à l'article 185/2, § 1er, dont les bénéficiaires sont imposés en tout ou en partie dans le chef du contribuable;

- (...).

Dans le cas où l'existence d'une société étrangère visée à l'article 185/2, § 1er, est mentionnée dans la déclaration, la dénomination complète, la forme juridique, l'adresse et le cas échéant le numéro d'identification de cette société étrangère sont également mentionnés.

(...).”

3. Conditions d'application

10. Avant tout, il convient de noter que le régime des “sociétés étrangères contrôlées” n’est susceptible de s’appliquer qu’à l’égard de sociétés étrangères telles que définies sous l’article 2, § 1, al. 1^{er}, 5^o, c du CIR, à l’exclusion donc des entités étrangères considérées comme transparentes fiscalement (car dénuées de personnalité juridique sur base d’une analyse *lex societatis / lex fori*) – lesquelles relèvent de l’article 29 du CIR (*in juncto* article 364 du CIR), sous réserve de l’application de règles conventionnelles spécifiques et sous réserve des règles applicables aux établissements stables –, des établissements stables étrangers – lesquelles sont sujets à des règles bien spécifiques parmi lesquelles, en droit interne, l’article 185/2, §3 du CIR – ou encore, naturellement, des sociétés belges.
11. Le régime des “sociétés étrangères contrôlées” ne peut s’appliquer que moyennant le respect des différentes conditions cumulatives.
12. La première de ces conditions est relative au “*lien de contrôle*”, direct ou, le cas échéant, indirect, devant exister entre la société belge et la société étrangère (article 185/2, § 2, premier tiret du CIR).

Quelques réflexions à cet égard:

- Cette condition requiert une détention (directe ou indirecte) *par* le contribuable belge. Ceci est logique dans la mesure où le régime concerne précisément les sociétés « contrôlées », à l’exclusion donc des sociétés – faisant partie du groupe ou à l’égard duquel le contribuable aurait un quelconque lien d’interdépendance au sens large – sur lesquelles le contribuable belge n’aurait aucun contrôle que ce soit en terme de droit de vote, de participation ou de ‘droits *des/aux* bénéfices’.
- Le lien de contrôle requiert une majorité au niveau des droits de vote, au niveau de la participation ou des ‘droits aux bénéfices’ (ceci impliquant, notamment, que les situations de contrôle de fait ne sont pas concernées). A défaut de définitions spécifiques, ces différentes notions doivent s’entendre dans leur

acceptation commune; un renvoi utile peut donc être effectué au droit des sociétés.

Si les notions de droits de vote et de participation ne posent pas véritablement de question, conceptuellement, les ‘droits aux bénéfices’ peuvent être plus difficiles à circonscrire. On peut considérer que sont visées toutes les structures juridiques permettant, d’une manière ou d’une autre, au contribuable de prétendre aux bénéfices de la société, parmi lesquelles, les actions ne représentant qu’une participation minoritaire, les droits d’usufruit sur actions (en supposant que la notion de participation ne recouvre que les droits de propriété et non les droits d’usufruit), les parts bénéficiaires, les *profit participating loans*,... Des précisions sur le sujet seraient néanmoins le bienvenu.

- Le lien de contrôle est en principe à apprécier directement ou indirectement. Il convient toutefois de remarquer que, contrairement à la situation des droits de vote et des participations, le texte de loi ne fait nullement référence à un lien indirect pour les ‘droits aux bénéfices’ (de même la Directive n’est pas très clair à ce propos). On peut légitimement se poser la question. Toujours est-il qu’en l’état actuel, certains arguments de texte pourraient être soulevés par un contribuable pour contester l’application du régime à l’égard, par exemple, d’une société étrangère ayant émis des parts bénéficiaires donnant droit à plus de 50 p.c. des bénéfices souscrits par une autre société étrangère détenue intégralement par une société belge.
 - La question du calcul des pourcentages de détention n’a, à ma connaissance, jamais fait l’objet de précisions par l’administration fiscale. Même si la pratique est relativement établie à ce sujet, il serait toujours le bienvenu d’avoir des développements administratifs sur le sujet – pouvant, le cas échéant s’inspirer de ce qui existe en France (à titre d’exemple, BOI-IS-BASE-60-10-20-10-20120912) ou dans d’autres pays –, pour éviter toute confusion.
 - Il n’est pas précisé à quelle date ce lien de contrôle doit être apprécié. A mon sens, compte tenu de ce qui sera dit ci-dessous au sujet de la troisième condition, ce lien de contrôle est à apprécier au jour de la clôture de l’exercice comptable de la société étrangère. Il est cependant difficile de l’affirmer avec certitude. Des précisions sur ce sujet seraient souhaitables.
13. La deuxième de ces conditions est relative au “*faible niveau de taxation*” de la société étrangère contrôlée.

Quelques réflexions à cet égard:

-
- Le dispositif légal ne vise pas, spécifiquement, le régime de taxation des “*bénéfices non distribués provenant d'un montage ou d'une série de montages non authentiques mis en place essentiellement dans le but d'obtenir un avantage fiscal*” mais se réfère à la taxation de la société étrangère *in globo*.
 - Si la situation est relativement claire lorsque la société étrangère n'est pas assujettie à un impôt sur les revenus en vertu des dispositions de l'État de sa résidence, il en va différemment lorsque la société, bien que soumise à un impôt sur les revenus, y est soumise à un impôt qui s'élève à moins de la moitié de l'impôt des sociétés qui serait dû si cette société étrangère était établie en Belgique.

La difficulté réside dans le fait qu'il convient non pas de s'en référer au taux nominal d'imposition mais bien au niveau d'imposition effectif d'un point de vue belge, en appliquant les règles belges. Et, ceci n'est pas sans poser de multiples questions techniques (soit dit en passant, relativement similaires, à celles soulevées dans d'autres matières (“taxe Caïman”, “revenus définitivement taxés”)), parmi lesquelles, loin d'être exhaustif: Comment faut-il appréhender des règles comptables différentes aux règles comptables belges (lesquelles, pour rappel, constituent le fondement pour déterminer la base imposable)? Comment faut-il appréhender des règles différenciées sur des éléments générateurs de différence temporaire telles que, typiquement, les provisions, les réductions de valeur imposables ou les amortissements excédentaires? Comment faut-il appréhender des situations de consolidation fiscales, non similaires au régime du transfert intra-groupe? Comment appréhender un régime qui permettrait un maintien et/ou un transfert intégral des pertes fiscales de le cadre d'opération de réorganisation motivée par des considérations purement opérationnelles? Comment appréhender les règles de limitations de déduction des pertes reportées (1mio + 70%)? Etc...

A l'exception de la situation des établissements stables étrangers conventionnels – pour lesquels le texte de loi prévoit une dérogation explicite^[9] sous l'article 185/2, § 2, al. 2 du CIR – la rhétorique imposerait qu'on applique strictement les principes fiscaux belges et les règles fiscales belges dans leur intégralité pour déterminer le niveau d'imposition effectif. Mais, à nouveau, des précisions seraient souhaitables.

- Il semble résulter de ce qui précède que le régime pourrait techniquement ne pas trouver à s'appliquer dans des situations où, pour la période imposable, la société étrangère serait en perte fiscale sur base des règles belges et ce, quand bien même elle bénéficierait de bénéfices “*provenant d'un montage ou*

d'une série de montages non authentiques mis en place essentiellement dans le but d'obtenir un avantage fiscal". Ceci paraît, de prime abord, surprenant mais cela dit, d'autres mesures anti-abus pourraient néanmoins être activées dans ce cadre.

- Il n'existe aucune exception européenne, similaire, par exemple, à celle qu'on retrouve sous la première condition de taxation du régime des *"revenus définitivement taxés"*. A ce sujet, remarquons que dans la Directive, il est mentionné que *"il est souhaitable de remédier à ces situations [i.e. les situations visées par le régime des sociétés étrangères contrôlées] aussi bien dans les pays tiers qu'au sein de l'Union"* (considérant n°12).

14. La troisième de ces conditions requiert qu'on soit en présence de *"bénéfices non distribués"*, lesquelles sont définies comme *"ceux qui sont acquis par une société étrangère définie au paragraphe 2, dans une période imposable qui se clôture au cours de la période imposable du contribuable et qui ne sont pas distribués dans ladite période imposable au contribuable ou à une autre société résidente"*.

Quelques réflexions à cet égard:

- Les bénéfices non distribués, acquis par une société étrangère, dans une période imposable non encore clôturée au moment de la clôture de la période imposable du contribuable belge, ne sont manifestement pas (encore) concernés par la mesure. Ces bénéfices non distribués ne pourront, le cas échéant, qu'être pris en considération à la clôture suivante.
- A la lecture du texte, une distribution des bénéfices à une société non résidente ne pourrait pas permettre d'éviter la qualification en bénéfices non distribués. Le texte belge apporte, sur ce point, un élément qui ne figure pas dans la Directive. On peut en supposer les motivations; reste à voir si, malgré le contexte, cette 'limitation' résisterait aux libertés fondamentales européennes en cas de distribution à une société résidente EEE.
- Le texte demeure muet sur la méthode à appliquer en cas de distribution partielle des bénéfices de la société étrangère au contribuable belge ou à une autre société résidente. Doit-on considérer – à l'instar de ce qui est dorénavant prévu sous l'article 202, § 1, al. 2 du CIR pour la distribution des bénéfices ayant précédemment justifié l'application du régime des *"sociétés étrangères contrôlées"* – que les bénéfices susceptibles d'être visés par le régime sont réputés distribués en premier? A nouveau, on ne peut qu'espérer des précisions sur ce point.

15. La quatrième condition – et probablement, la plus fondamentale pour cette matière – requiert que les bénéfices non distribués proviennent d’un *“montage ou d’une série de montages non authentiques”*, ce qui, dans le contexte des sociétés étrangères contrôlées, implique que la société étrangère *“ne posséderait pas les actifs ni n’aurait pas pris les risques qui sont la source de tout ou partie de ses revenus si cette société (...) n’était pas contrôlée par le contribuable où les fonctions importantes liées à ces actifs et risques sont assurées et jouent un rôle essentiel dans la création des revenus de la société étrangère (...)”*[10].

Quelques réflexions à cet égard:

- La lecture du texte implique qu’il ne peut y avoir de *“montage non authentique”* que si, cumulativement, (i) la société étrangère possède les actifs et assume les risques *pour la seule raison qu’elle est contrôlée par la société belge* et (ii) les *fonctions importantes* liées à ces actifs et risques, jouant un rôle essentiel dans la création des revenus de la société étrangère, *sont assurées par la société belge*.

La première de ces sous-conditions exige une analyse de causalité: le fait que la société étrangère soit en possession des actifs et assume les risques, sources de tout ou partie de ses revenus, ne doit se justifier qu’en raison du fait qu’elle soit contrôlée par la société belge. En d’autres termes, jamais elle ne se serait vu attribuer ces actifs et risques si elle n’avait été sous le contrôle de la société belge.

La seconde de ces sous-conditions requiert une analyse fonctionnelle: les fonctions importantes liées aux actifs et risques relèvent effectivement de la société belge, la société étrangère n’assumant en définitive que des fonctions secondaires.

- Déterminer le contours précis des deux sous-conditions ci-dessus n’est pas chose aisée. Les travaux parlementaires peuvent permettre de les éclairer.

Ainsi, ils précisent que *“A la page 53, note infrapaginale 12 du rapport de l’OCDE relatif au point d’action 3 du plan d’action BEPS (Designing Effective Controlled Foreign Company Rules), qui a servi de source d’inspiration pour la mise en œuvre de cette directive, il est précisé que l’origine de cette option doit être recherchée à l’article 7 du modèle de convention de l’OCDE et dans le commentaire qui l’accompagne, dans lequel est évoquée l’imputation des bénéfices aux établissements stables. Le choix de la transposition de l’alinéa 2, b), de l’article 7 de la directive 2016/1164 vise donc également dans la mesure du possible à créer des règles de jeu identiques pour les relations entre le*

siège principal et un établissement stable situé dans un pays signataire d'une convention, d'une part, et les relations entre les sociétés liées, d'autre part, sans trop déroger aux dispositions de la convention à laquelle la Belgique s'est liée par le passé (DOC 54-3147/001, p. 17) ou, encore que, *"Etant donné l'origine de ces notions, il est pertinent de se référer dans ce contexte à la "authorised OECD approach" que l'OCDE utilise pour la répartition du bénéficiaire entre le siège principal et qui est expliquée plus en détail dans les différents rapports"* (DOC 54-3147/001, p. 19).

Ces précisions sont importantes à plus d'un titre.

D'une part, elles valident l'application des principes de l'*Approche autorisée* de l'OCDE – conçus initialement pour régler les situations siège central / établissement stable – aux relations entre sociétés liées. Autrement dit, le régime des *"sociétés étrangères contrôlées"* vient introduire dans ces relations spécifiques, le concept de *"fonctions humaines significatives"* sous-jacent à l'*Approche Autorisée*, là où auparavant dominait le seul concept de *"fonctions de contrôle de risque"*. Si ces deux concepts présentent certaines similitudes, force est de constater que le concept de *"fonctions humaines significatives"* est plus large^[11]. Il ne convient donc pas de se limiter à déterminer si une société dispose réellement des actifs, assume réellement les risques qui lui incombent contractuellement et dispose de la capacité financière adéquate dans ce cadre mais, il convient d'identifier si elle dispose d'une substance suffisante et des fonctions stratégiques essentielles pour justifier qu'elle se voit attribuer les actifs et risques.

D'autre part, la référence à la note infrapaginale 12 du Rapport OCDE BEPS Action 3 ne peut, à mon sens, être considérée comme anodine. En effet, cette note infrapaginale précise que *"Cette deuxième option [voir point 85 du Rapport OCDE BEPS Action 3] est illustrée par les règles applicables aux SEC en vigueur au Royaume-Uni, fondées sur les concepts et indications élaborés par l'OCDE concernant l'article 7 pour identifier les fonctions humaines importantes du groupe associées à chaque actif, qui permet de déterminer si la SEC assume ces fonctions"*. Le fait que les travaux parlementaires y fassent référence, ouvre la porte à une lecture approfondie des lignes directrices forgées par le Royaume-Uni dans ce cadre, pour y déceler des éléments d'analyse transposables au niveau belge^[12] et compléter les développements parlementaires sur cette question.

- Le Service des décisions anticipées a récemment publié une décision traitant de la question de l'article 185/2 du CIR dans le contexte d'une opération de

réorganisation (décision n°2018.0706 du 02 octobre 2018). Dans ce cadre, le Service des décisions anticipées précise que *“dans le cas d’espèce, ni C, ni X ne peuvent être considérées comme un montage non authentique pour les raisons suivantes : (i) le lieu de gestion effectif de C est situé en Suisse et les fonctions importantes en lien avec les actifs et les risques générant les revenus de C sont exercées par C et (ii) comme précisé par le demandeur, le lieu de gestion effectif de X sera situé en Suisse et les fonctions importantes en lien avec les actifs et les risques générant les revenus de X seront exercées par X”*. On ne peut que se réjouir de l’émergence d’une pratique de ruling en la matière, laquelle devrait contribuer – malgré la portée limitée des décisions anticipées – à préciser les contours et la portée de cette nouvelle règle (et ce, même si on aurait pu espérer, dans la situation actuelle, que l’analyse fonctionnelle soit quelque peu plus étayée dans la décision précitée).

16. La cinquième condition concerne l’intention soutenant la mise en place du *“montage non authentique”*; celui-ci doit être *“mis en place essentiellement dans le but d’obtenir un avantage fiscal”*.

Quelques réflexions à cet égard:

- Cette condition ‘subjective’ renvoie, en principe, à la jurisprudence européenne (voir notamment, en ce sens, l’arrêt du 12 septembre 2006, Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, l’arrêt du 7 septembre 2017, Egiom et Enka, C-6/16, l’arrêt du 8 mars 2017, EuroPark Services, C-14/16). L’appréciation des motivations ayant justifié la mise en place du montage non authentique doit donc s’effectuer, selon moi, en conformité avec les principes édictées par la Cour de Justice de l’Union européenne. On ne peut donc se contenter de critères généraux prédéterminés, mais il convient de procéder à un examen individuel de l’ensemble de l’opération concernée. En outre, l’application du régime des *“sociétés étrangères contrôlées”* doit être exclue lorsque, nonobstant l’existence de motivations de nature fiscale, le montage correspond à une réalité économique, répond à des motifs économiques valables, suffisamment significatifs et spécifiques.
- Evidemment, on peut légitimement se poser la question de savoir dans quelles situations un montage considéré comme non authentique pourrait être justifié par des motivations économiques valables. Cette condition pourrait donc sembler, de prime abord, superflue; il n’en demeure pas moins que de telles situations ne peuvent être totalement exclues.

4. Conséquences

17. Si les différentes conditions développées ci-dessus sont réunies, le régime des “sociétés étrangères contrôlées” trouve à s’appliquer.
18. Ceci implique que doivent être intégrés dans la base d’imposition de la société belge, “les bénéfices non distribués de la société étrangère définie au paragraphe 2, alinéa 1er, provenant d’un montage ou d’une série de montages non authentiques mis en place essentiellement dans le but d’obtenir un avantage fiscal”, étant précisé que “les bénéfices de la société étrangère visée à l’alinéa 1er entrent en ligne de compte à l’exception des montants qui ne sont pas générés par des actifs et des risques qui sont liés aux fonctions-clés exercées par le contribuable”.

Le principe de l’approche transactionnelle est consacré: il n’y a donc pas lieu d’inclure dans la base imposable belge, l’ensemble des bénéfices non distribués de la “société étrangère contrôlée” ou, alternativement, une partie proportionnelle de ceux-ci déterminée sur le pourcentage de contrôle de la “société étrangère contrôlée”, mais uniquement les bénéfices résultant du “montage non authentique” lesquels, dans la philosophie du régime, reviennent ‘légitimement’ à la société belge en raison des fonctions essentielles qu’elle assume à l’égard des actifs et risques concernés.

L’Approche autorisée de l’OCDE, sur son volet ‘quantitatif’ (i.e. détermination des bénéfices sur base d’une analyse de comparabilité) devrait, à nouveau, constituer un référentiel utile dans ce cadre.

19. Par ailleurs, il convient de noter que l’intégration dans la base imposable ne s’accompagne pas de la possibilité pour le contribuable de créditer l’éventuel impôt supporté sur les bénéfices ‘intégrés’. Le législateur belge n’a, en effet, pas fait usage de la possibilité offerte par la Directive à cet égard. Une éventuelle double imposition économique ne pourrait donc être atténuée de cette manière.
20. En outre, le législateur belge a introduit deux dispositions spécifiques sous l’article 202, §1, al. 1^{er} du CIR visant à assurer, d’une part, que lors de leur distribution, les bénéfices ayant subi précédemment le régime des “sociétés étrangères contrôlées” puissent, en tout état de cause, justifier l’application du régime des “revenus définitivement taxés” et, d’autre part, que l’éventuelle plus-value réalisée sur la société étrangère puisse bénéficier du régime des “revenus définitivement taxés” dans la mesure où les les bénéfices non distribués de cette société ont subi par le passé le régime de l’article 185/2 du

CIR dans une période imposable précédente, n'ont pas encore été distribués et existent encore sur un compte du passif au moment de l'aliénation.

Ces deux règles méritent certainement qu'on s'y attarde quelque peu.

Le fait que ces règles aient été introduites sous l'article 202, §1, al. 1^{er} du CIR procède peut-être de la volonté du législateur de les exonérer de toute considération liée aux conditions 'quantitatives' (article 202, §2 du CIR) et 'qualitatives' (article 203 du CIR). Si cette option peut se comprendre pour le volet 'distribution' (article 202, §1, al. 1^{er}, 4^o du CIR), elle me paraît assez surprenante pour le volet 'plus-value' (article 202, §1, al. 1^{er}, 5^o du CIR); en effet, pour ce cas, n'aurait-il pas été logique d'insérer la disposition sous l'article 192 du CIR? En tout état de cause, le fait que le principe ait été ancré sous l'article 202, §1, al. 1^{er} du CIR plutôt que l'article 192 du CIR n'est, selon moi, pas sans impact technique; on peut notamment penser à la question des "*mauvaises DNA*" (article 205, §2 du CIR), à la question du report des excédents de "*revenus définitivement taxés*" (article 205, §3 du CIR, lequel, comme nous le verrons, ne vise actuellement pas l'article 202, §1, al. 1^{er}, 4^o et 5^o du CIR), etc.

Quelques réflexions additionnelles, pour le volet 'distribution':

- Le législateur a introduit une règle (notamment, pour éviter des situations de double déduction en cas de distribution) prévoyant que, pour l'application du régime des "*revenus définitivement taxés*", les bénéfices ayant subi le régime de l'article 185/2 du CIR sont réputés distribués en premier, avant la distribution de tous les autres bénéfices. Lors de chaque distribution de la société étrangère, il conviendrait donc d'opérer une ventilation entre la partie afférente aux bénéfices soumis précédemment au régime de l'article 185/2 du CIR et la partie afférente aux autres bénéfices; la première partie pourra bénéficier du principe de l'article 202, §1, al. 1^{er}, 4^o du CIR, la seconde partie ne pourra bénéficier du régime des "*revenus définitivement taxés*" que moyennant le respect des conditions classiques. Ceci dit, on ne retrouve nul part de quelconques précisions sur la manière dont doivent s'estimer ces différentes parties; on risque d'être confronté à des questions pratiques similaires à celles rencontrées, par exemple, en matière de SICAV RDT.
- On pourrait présumer, sans toutefois l'affirmer, que cette règle est applicable aux situations de 'distribution' au sens large, incluant donc les cas de rachat d'actions propres ou de liquidation. Par contre, sans rentrer dans les détails, la situation des bénéfices qui viendraient rémunérer des 'droits aux bénéfices' autres que les actions pourraient manifestement engendrer son lot de discussions.

- Cette règle me semble trop limitée pour saisir toute la subtilité du régime des “*revenus définitivement taxés*”.

Notamment, elle nous laisse avec énormément d’incertitudes sur les situations de ‘redistribution’ (i.e. par l’intermédiaire d’autres sociétés). On peut regretter que rien ne soit formellement prévu dans ce cadre comme, par exemple, (i) une confirmation expresse que l’article 202, §1, al. 1^{er}, 4^o du CIR concerne tant les situations de distribution que les situations de redistributions ou, encore, (ii) une explication sur les impacts indirects de cette situation dans l’appréciation du seuil visé sous l’article 203, §1, al. 1^{er}, 5^o du CIR (une lecture stricte des textes ne permet pas d’exclure de l’appréciation du seuil 10/90, les bénéfiques ayant subi l’article 185/2 du CIR qui seraient redistribués).

Autre illustration (mais peut-être cela est pleinement assumé), le législateur n’a pas adressé la question d’un éventuel report de l’excédent de “*revenus définitivement taxés*” résultant de l’article 202, §1, al. 1^{er}, 4^o du CIR. En effet, sans évoquer le débat sur le fait que l’article 205, §3 du CIR ne concerne actuellement que les seules sociétés filiales visées sous l’article 205, §2, al. 2 du CIR (soit, des sociétés filiales EEE respectant les conditions visées à l’article 202, §2, al. 1^{er}, 1^o et 2^o du CIR), cette disposition ne renvoie nullement à l’article 202, §1, al. 1^{er}, 4^o du CIR. Il faut donc en conclure qu’en l’état actuel, aucun report n’est techniquement possible.

Quelques réflexions pour le volet ‘plus-value’:

- Cette règle semble introduire un principe de proportionnalité, ce que paraît induire le “*dans la mesure où*” (à défaut, il semblerait redondant avec le “*pour autant que*”) et ce qui serait en ligne avec le dispositif de l’article 8, §6 de la Directive, ainsi qu’avec la logique de l’approche fonctionnelle retenue par le législateur belge. Si cela est bien le cas (à nouveau, une position sur ce point serait indiquée), on éviterait la situation du ‘tout ou rien’. Cependant, nul besoin de préciser que ce calcul proportionnel présente des difficultés et incertitudes similaires à celles évoquées ci-dessus pour les dividendes.
- Cette disposition ne vise que les actions ou parts, en ignorant que l’article 185/2 du CIR est également susceptible de s’appliquer en cas de possession d’autres droits (i.e. les ‘droits aux bénéfiques’). Peut-être ceci est pleinement assumé mais rien dans les travaux parlementaires ne permet de l’affirmer. A noter toutefois que la Directive n’est elle-même pas précise à ce propos.
- Le contribuable sera chargé de démontrer que les bénéfiques justifiant l’application de cette disposition ont été intégré dans la base imposable belge

en vertu de l'article 185/2 du CIR, n'ont pas été distribués et figurent toujours sur un compte du passif de la société étrangère.

- Comme en matière de 'distribution', le législateur prévoit que "*les bénéficiaires de la société étrangère qui ont été imposés, conformément à l'article 185/2, dans le chef de la société résidente sont censés être distribués en premier*". Cette formulation est évidemment malheureuse étant donné que, en l'espèce, il ne peut être question de 'distribution'. Si on peut supposer que l'intention soit de régler l'éventuelle 'cohabitation' avec le régime d'exonération des plus-values repris sous l'article 192 du CIR, en la matière, cette disposition n'est pas exempte de toute critique technique.

- La remarque sur l'absence de report d'un éventuel excédent est, bien entendu, applicable, *mutatis mutandis*.

20. Pour finir, relevons que le législateur a mis en place une obligation déclarative spécifique sous l'article 307, §1/2, al. 5 du CIR.

Cette disposition est justifiée par la volonté d'"*inciter les contribuables à examiner si l'article 185/2, CIR92, peut ou non leur être applicable et à faciliter le contrôle fiscal*" (DOC 54-3147/001, p. 35).

Aussi surprenante cette obligation déclarative soit-elle, elle s'inscrit dans une tendance de responsabilisation du contribuable sur ses positions fiscales^[13].

5. Conclusion

22. Au vu des développements repris dans le présent article, on ne peut que souligner les nombreuses incertitudes laissées par le dispositif légal. Si on peut comprendre la prudence démontrée par le législateur à l'égard du régime des "*revenus définitivement taxés*", la sécurité juridique aurait probablement justifié d'analyser plus en détails la cohérence totale du régime tel que transposé.

23. On ne peut donc qu'espérer que des précisions soient apportées dans le futur. Dans l'attente, des principes fondateurs du droit fiscal, tels que l'adage *in dubio contra fiscum* ne manqueraient probablement pas à être relevés.

Edouard d'Oreye

Eisphoria SPRL

20 février 2019

[1] La réforme de l'impôt des sociétés résulte de la Loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés et de la Loi du 30 juillet 2018 portant sur des dispositions diverses en matière d'impôts sur les revenus. Compte tenu du sujet, il ne sera fait référence qu'à la Loi du 30 juillet 2018 et aux documents parlementaires y relatifs.

[2] La QP n°54 du 19 décembre 2011 de Monsieur Mathot mérite certainement d'être parcourue. Dans sa réponse, le Ministre des Finances de l'époque – Monsieur Vanackere – a longuement exposé les raisons pour lesquelles l'adoption d'un régime de "*sociétés étrangères contrôlées*" ne paraissait pas des plus appropriés pour combattre les situations abusives.

[3] Parmi les mesures historiques anti-abus mises en place par le législateur belge pour les sociétés, on peut évidemment penser aux deux règles d'inopposabilité posées par l'article 344 du CIR (l'article 344,§2 du CIR ayant régulièrement été présenté comme vaguement apparenté aux règles de "*sociétés étrangères contrôlées*"), aux conditions de taxation édictées par l'article 203 du CIR, aux règles prix de transfert reprises sous les articles 26, 79, 185,§2 et 207, al. 2 du CIR, aux règles de limitation de déduction figurant sous l'article 54 du CIR ou sous l'article 198, al. 1^{er}, 11° du CIR,...

[4] A noter que ces dispositions mériteraient elle-même qu'on s'y attarde, ne fût-ce que pour rappeler le jeu d'équilibre auquel s'est prêté le législateur européen entre sa volonté d'assurer l'adoption d'une telle règle par les différents Etats membres conformément aux engagements pris dans le cadre des travaux BEPS de l'OCDE (Rapport final – Action 3 "*Concevoir des règles efficaces concernant les sociétés étrangères contrôlées*"), la méfiance exprimée par plusieurs Etats Membres et l'historique jurisprudentiel européen. Je n'y reviendrai pas dans cette contribution.

[5] Les travaux parlementaires font référence, sur ce point, aux travaux BEPS de l'OCDE et, plus précisément, au point 9 du Rapport sur l'Action 3. Pour approfondir ce sujet, je ne peux que recommander la lecture de F. MADJOWSKI et K. BRONZEWSKA, "*Revolutionary Changes to the Arm's Length Principle under the OECD BEPS Project ; Have CFC rules Become Redundant ?*", Intertax, Volume 46, Issue 3, p. 210. Aussi intéressant soit cette problématique, je ne l'approfondirai pas dans la présente contribution. Je tiens uniquement à rappeler que, comme cela sera brièvement développé dans cet article, si les règles 'prix de transfert' ont la primauté, elles ne sont évidemment pas de nature à rendre les règles CFC sans effets.

[6] Ainsi, les documents parlementaires distinguent très clairement la situation d'une convention préventive de la double imposition conclue avec un Etat Membre de l'Union européenne – pour laquelle, les principes de la Directive devrait se reconnaître la primauté – et la situation d'une convention préventive de la double imposition conclue avec un Etat tiers – pour laquelle, la primauté devrait être donnée aux principes conventionnels, ceci impliquant qu'à défaut de renégociation, le régime des "*sociétés étrangères contrôlées*" ne peut trouver à s'appliquer lorsque la convention en question y fait obstacle. Le sujet technique n'est néanmoins pas aussi clair que ne laissent penser les développements parlementaires. Loin d'épuiser la question, citons notamment les échanges doctrinaux sur cette thématique entre deux spécialistes du droit fiscal international, C. DOCCLO, "*La difficile jointure (...) (suite)*", Fisc. Int., n°407, p. 6 et L. DE BROE, "*Directives UE et traités fiscaux : regard différent sur une difficile jointure*", Fisc. Int., n°407, p. 3. Je n'y reviendrai plus dans la présente contribution.

[7] Vu le sujet de cette contribution, je ne commente pas ici le régime de l'article 185/2, §3 du CIR, lequel vise la situation des établissements stables étrangers. Cette disposition précise que :

“ Dans le cas où le contribuable détient un établissement étranger visé à l'alinéa 2 dont les bénéficiaires sont exonérés en Belgique ou réduits en vertu d'une convention préventive de double imposition, les bénéficiaires qui proviennent d'un montage ou d'une série de montages non authentiques mis en place essentiellement dans le but d'obtenir un avantage fiscal ne sont pas attribués à l'établissement étranger.

Le présent paragraphe n'est applicable qu'aux établissements étrangers qui en vertu des dispositions de la législation de l'Etat ou de la juridiction où ils sont situés, soit, n'y sont pas soumis à un impôt sur les revenus, soit, y sont soumis à un impôt sur les revenus qui s'élève à moins de la moitié de l'impôt des sociétés supplémentaire qui serait dû par le contribuable si ces établissements étaient situés en Belgique.”

[8] A noter que l'article 235, al. 1, 2° du CIR ne fait pas référence à l'article 185/2 du CIR. En résulte qu'en l'état actuel, ces règles ne devraient pas être applicables à un établissement belge. Sans évoquer le fait que cela suscite des questions de conformité au regard du dispositif de l'article 1 de la Directive (ainsi que de son considérant 4) vaudrait certainement d'être analysée, on peut présumer que telle n'était pas l'intention du législateur à en croire les développements parlementaires sur l'obligation déclarative.

[9] A noter qu'à sa lecture, cette dérogation semble être applicable même dans des situations (i) d'établissements stables conventionnels visés par l'article 185/2, § 3 du CIR ou (ii) d'établissements stables conventionnels établis dans des paradis fiscaux, ce qui peut paraître surprenant. Cette disposition est toutefois une émanation de la Directive.

[10] Cette définition est conforme au dispositif de la Directive. A noter que le texte diffère quelque peu dans la mesure où la Directive mentionne « *ne posséderait pas les actifs qui sont la source de tout ou partie de ses revenus ni n'aurait pris les risques qui y sont associés* » plutôt que « *ne posséderait pas les actifs ni n'aurait pas pris les risques qui sont la source de tout ou partie de ses revenus* ». A mon sens, cette différence de texte ne devrait pas avoir de réelle portée pratique.

[11] Sans m'épancher sur ce point, je renvoie à la lecture de T. WUSTENBERGHS, « *Imputation des bénéficiaires à un ES : l'OCDE change de cap* », Fisc. Int., n°406, p. 1.

[12] Il est renvoyé à ce sujet à www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm190000. Le lecteur y retrouvera de longs développements sur le régime anglais de « *controlled foreign companies* » - incluant des tableaux synthétiques et des analyses de cas pratiques / spécifiques – qui méritent le détour.

[13] Mentionnons, par exemple, dans le domaine comptable, la norme IFRIC 23.

Adaptation de certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations : la loi est votée

Le Parlement a approuvé ce jeudi 21 février 2019 tant le nouveau Code des sociétés et associations (CSA) ainsi que la loi adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations (ci-après “la loi fiscale”).

Parallèlement aux nouvelles mesures relatives aux sociétés et associations, il était en effet nécessaire de mettre la législation fiscale en concordance avec le CSA.

Sur le fond, cette loi fiscale ne porte aucune modification substantielle. Elle vise à assurer la neutralité du CSA sur le plan fiscal.

Il n’empêche plusieurs modifications méritent d’être commentées : introduction de la doctrine de siège statutaire pour la détermination de la nationalité de la société, suppression de la notion de capital social (à l’exception de la SA), introduction de nouvelles possibilités lors de la transformation des sociétés et du déplacement du siège social.

1. Introduction de la doctrine de siège statutaire pour la détermination de la nationalité de la société

1. Afin de déterminer la nationalité d’une société, il fallait auparavant se référer en droit belge à la théorie du siège réel. Autrement dit, si une société avait son siège réel en Belgique, le droit des sociétés belge s’appliquait.
2. Les modifications prévues dans le CSA prévoit dorénavant de passer à la théorie du “siège statutaire”. Ceci signifie qu’une société est soumise au droit des sociétés belge si son siège statutaire est établi en Belgique.
3. Par contre, au niveau de l’impôt des sociétés, c’est toujours la théorie du siège réel qui est appliquée.

4. Cette différence entre le CSA et le droit fiscal a nécessité une adaptations du Code des Impôt sur les Revenus (ci-après, le “**CIR**”) avec, notamment, l’introduction de plusieurs nouvelles définitions. Au surplus il est également renvoyé aux définitions européennes et non plus belges pour des matières telles que les fusions, scissions et autres formes de réorganisation.
5. Enfin, lorsque le siège statutaire d’une société est situé à l’étranger mais le siège réel est situé en Belgique, la comptabilité de cette société devra se faire selon les règles belges afin qu’elle soit bien taxée sur son bénéfice mondial.

2. Suppression de la notion de capital social (à l’exception de la SA)

6. Le nouveau CSA conserve le concept de capital social uniquement pour la société anonyme (SA). Pour les autre sociétés, il n’y a plus d’exigences de capital social.
7. Il est donc désormais possible de créer, par exemple, un SRL (nouveau nom de la “SPRL”) sans capital social. L’idée sous-jacente est de permettre le développement de start-up dont le capital humain ou les connaissances de base sont souvent le seul premier apport nécessaire.
8. Ces nouveautés impliquent un adaptation du CIR mais également d’autres codes (C. enr. et succ., par exemple). Par conséquent les notions de “capital” et de “capital libéré” ont été revue dans le CIR. Ceci afin d’adapter les textes fiscaux en cas de réduction de capital.

3. Transformation des sociétés et du déplacement du siège social

9. Le nouveau CSA élargit les dispositions en matière de transformation des sociétés. Transformation de formes de sociétés, transformation de sociétés belges en sociétés étrangères, transformation de sociétés belges en ASBL ou fondations, etc.
10. Ces différentes transformations peuvent avoir un impact fiscal d’où la nécessité d’adapter les textes afin d’appliquer le traitement correct en cas d’opérations.

4. Conclusion

11. Peu évoquée lors des débats en commission et, par essence, éclipsée, par le nouveau CSA, cette loi fiscale adaptative était absolument nécessaire afin de prévoir la cohérence de nos différents textes légaux. Il est fort heureux qu'elle ait été votée le même jour que le CSA.

Charles Kesteloot

Estate Planner - Partner MVAM

Chargé de conférences à la SBSEM

20 février 2019