

Impôt des personnes physiques

Taxe Caïman – Circulaire administrative

La première circulaire publiée par l'administration fiscale concernant la Taxe Caïman édicte que les conventions fiscales ne peuvent pas faire obstacle à l'application des dispositions de la taxe Caïman. Cette circulaire s'oppose à la jurisprudence déjà existante en la matière. Le contenu de cette circulaire appelle certaines réserves de notre part.

Le 11 décembre 2024, l'administration fiscale belge a publié la circulaire 2024/C/79 concernant l'application de la taxe Caïman lorsque la construction juridique est située dans un État avec lequel la Belgique a conclu une convention préventive de la double imposition (CPDI). Nous abordons ci-après les principaux enseignements de cette Circulaire.

TAXE CAÏMAN

La taxe Caïman, instaurée en 2015 et modifiée à plusieurs reprises depuis lors, vise à **lutter contre l'évasion fiscale** en imposant en « transparence » les revenus générés par des avoirs logés dans des structures peu ou pas taxées, lesquelles sont qualifiées de « constructions juridiques ». Initialement, la taxe Caïman avait pour but de lutter contre l'évasion fiscale réalisée par des constructions « offshore » surtout établies dans des paradis fiscaux. Le champ d'application s'est rapidement élargi, pour devenir l'un des régimes fiscaux les plus complexes en droit fiscal belge.

La circulaire du 11 décembre 2024 est la première prise de position officielle de l'administration fiscale belge sur le sujet de la taxe Caïman depuis 2015.

CONTENU DE LA CIRCULAIRE

La circulaire publiée traite uniquement de l'interaction de la taxe Caïman avec les CPDI. L'administration fiscale y clarifie son point de vue visant à soutenir que l'application de la taxe Caïman n'est **pas limitée par les CPDI**.

COMMENTAIRES

La circulaire appelle plusieurs commentaires réservés selon notre point de vue.

1.1 Interaction du droit international avec le droit interne belge

Selon une jurisprudence constante, le **droit international prime** toujours sur le droit interne belge.

Les CPDI priment donc sur la taxe Caïman, qui fait partie du droit interne belge. L'imposition par transparence des revenus d'une construction juridique, prévue par la taxe Caïman, peut ainsi être limitée en application d'une CPDI.

L'administration considère toutefois qu'il n'y a **pas de contradiction** entre les CPDI et la taxe Caïman.

Pour soutenir sa thèse, l'administration fiscale s'appuie sur les arguments suivants :

(a) Les CPDI ne remédieraient pas à la double imposition économique prévue par la taxe Caïman

La double imposition juridique consiste en « *l'application d'impôts comparables dans deux (ou plusieurs) États au même contribuable, pour le même fait générateur et pour des périodes identiques* » (paragraphe 1er de l'introduction des Commentaires du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE).

La double imposition économique vise quant à elle le cas où deux personnes différentes sont imposables au titre d'un même revenu ou d'une même fortune.

Les CPDI conclues par la Belgique ne remédient qu'à la double imposition juridique (en dehors du cas particulier de l'article 9 du Modèle belge que nous n'aborderons pas ici).

Ainsi, selon l'administration fiscale « *lorsque la Belgique impose un de ses résidents en tant que fondateur d'une construction juridique située dans un État avec lequel la Belgique a conclu une CPDI et que cet autre État impose également le même revenu mais dans le chef de cette construction juridique, **la double imposition n'est pas juridique mais économique**, car ce n'est pas le même contribuable qui est imposé dans les deux États* ».

(b) Les CPDI ne règlent que les pouvoirs d'imposition

Les CPDI ne concernent que l'allocation des pouvoirs d'imposition entre États. Par conséquent, les CPDI ne limitent pas

- les obligations liées à la déclaration d'une construction juridique dans le formulaire de déclaration à l'impôt des personnes physiques ou à l'impôt des personnes morales ;
- les obligations du contribuable en matière d'investigations et de contrôle.

(c) Lutte contre l'évasion fiscale

La taxe Caïman a pour but de contrer un phénomène d'évasion fiscale via des constructions juridiques.

Or, l'administration fiscale considère que toutes les CPDI qui ont été modifiées par l'Instrument Multilatéral (IM) contiennent une clause anti-abus (article 7 de l'IM) qui permet de « *refuser l'obtention d'un avantage prévu dans une disposition d'une CPDI couverte par l'IM lorsque l'octroi de cet avantage est un des objets principaux d'un montage ou d'une transaction* ».

1.2 Application des CPDI par rapport au fondateur

L'administration fiscale confirme que les fondateurs imposables en Belgique en application de la taxe Caïman **pourront invoquer les CPDI** à condition que la double imposition soit juridique.

Nous relevons par ailleurs que l'administration fiscale considère s'agissant des articles des CPDI relatifs aux dividendes et intérêts que ceux-ci « *ne s'appliqueraient normalement pas, car les dividendes ou les intérêts devraient être « payés » au fondateur pour être invoqués. Ce serait donc la disposition résiduaire visant les «*

autres revenus », conférant généralement le pouvoir d'imposition total à l'État de résidence (à savoir la Belgique).

1.3 CPDI contenant une clause de sauvegarde

Certaines CPDI contiennent une clause dite de sauvegarde. Ce type de clause prévoit que la CPDI **n'affecte pas l'imposition par un État contractant de ses résidents** sauf en ce qui concerne les avantages accordés selon certains articles de la CPDI. Pour les CPDI contenant une telle clause de sauvegarde, la possibilité de recourir à des dispositions permettant d'imposer par transparence ses propres résidents comme le permet la taxe Caïman, se trouve selon l'administration fiscale encore plus renforcée.

Il s'agit :

- des CPDI modifiées par l'IM qui ont intégré l'article 11 de l'IM (à savoir les CPDI conclues avec l'Afrique du Sud, l'Australie, le Chili, la Chine, la Croatie, le Danemark, l'Inde, l'Indonésie, le Mexique, la Nouvelle-Zélande, le Pakistan, la Pologne, le Portugal, le Royaume-Uni, la Russie, le Sénégal, et la Slovaquie); et
- de la CPDI conclue avec les États-Unis.

CONCLUSION

Sans grande surprise, l'administration fiscale considère en substance que les CPDI ne font **pas obstacle** à l'application de la taxe Caïman dans un contexte international.

Notons d'emblée que cette position est **diamétralement opposée au jugement du Tribunal de première instance de Bruxelles du 11 mars 2020**. Dans ce jugement, l'administration fiscale avait accepté que la taxe Caïman ne s'applique pas au fondateur d'un trust canadien, car celle-ci était contraire à la convention préventive de la double imposition belgo-canadienne.

Ensuite, nous regrettons l'**occasion manquée** par l'administration fiscale de clarifier le cas des sociétés immobilières françaises (voyez notre newsletter sur le sujet [ici](#)), ou encore des *limited liability companies* ou *partnerships* de droit américain (voyez notre newsletter sur le sujet [ici](#)).

Enfin, rappelons que la version actuelle de la taxe Caïman fait l'objet d'un recours pendant auprès de la Cour constitutionnelle. La réponse de la Cour constitutionnelle est attendue pour cette année (sous réserve de questions préjudicielles à poser à la Cour de justice de l'Union européenne).

Contacts



+32 (0)2 891 80 55



www.advisius.law



www.linkedin.com/company/advisius/