

L'IMPOSITION PAR TRANSPARENCE DES REVENUS GENERES PAR UNE
SOCIETE ETRANGERE CONTRÔLÉE, « SEC ».

Le 21 juin 2016, le Conseil ECOFIN a approuvé la Directive ATAD (Anti Tax Avoidance Directive) qui vise à lutter contre les pratiques d'évasion fiscales en établissant cinq règles spécifiques.

L'une de ces règles a pour objectif de réintégrer certains revenus de la société étrangère contrôlée, SEC, dans la base imposable de la société contrôlante.

Le Conseil explicite dans sa proposition de Directive que les revenus transférés vers la filiale, soumise à une imposition notablement plus faible que la société contrôlante, sont généralement des revenus passifs mobiles.

A titre d'exemple, le Conseil expose qu'un « *mécanisme courant consisterait à transférer dans un premier temps, au sein d'un groupe, la propriété des actifs incorporels (par exemple la propriété intellectuelle) vers la SEC et, dans un deuxième temps, à transférer une grande partie des revenus sous la forme de paiement de redevances en contrepartie du droit d'utiliser les actifs détenus et gérés par la SEC* ».

Cette règle vise donc à instaurer une taxation par transparence de certains revenus générés par une SEC dans le chef d'une société membre de l'Union européenne avec pour objectif spécifique de supprimer les incitations au transfert des bénéficiaires, induisant une incidence manifeste sur le fonctionnement du marché intérieur.

Les Etats-membres ont jusqu'au 31 décembre 2018 pour transposer cette directive dans leur droit national dès lors que cette dernière doit entrer en vigueur le 1^{er} janvier 2019.

La Loi-programme du 10 août 2015 avait déjà introduit, en droit belge, la taxation par transparence des revenus des constructions juridiques étrangères dans le chef des Fondateurs (ou ses héritiers) et des Tiers bénéficiaires.

L'article 2, § 1^{er}, 13^o, a) et b) du Code d'impôt sur les revenus définit deux types de constructions juridiques, à savoir :

- Les constructions juridiques sans la personnalité juridiques assimilables à un Trust, ou ;

- Les constructions juridiques avec la personnalité juridique bénéficiant d'un régime fiscal notablement plus avantageux que si elles étaient soumises à l'impôt belge.

Toutefois, cette taxe Caïman ne visait que l'imposition par transparence que dans le chef des personnes physiques ou des personnes soumises à l'impôt des personnes morales résidentes belges, et non dans le chef des Sociétés soumises à l'ISOC.

La mesure relative aux SEC, contenue à l'article 7 de la Directive ATAD, permettra désormais à un Etat membre d'imposer certains revenus d'une société étrangère contrôlée dans le chef de la société mère résidente de cet Etat en les intégrant à sa base imposable.

Une entité ou un établissement stable est définie comme une SEC lorsque le contribuable soumis à l'impôt des sociétés détiendra une participation, à lui seul ou avec ses entreprises associés, une participation directe ou indirectes de plus de 50 p.c. des droits de vote (1), possèdera directement ou indirectement plus de 50 p.c. du capital (2) ou sera en droit de recevoir plus de 50 p.c. des bénéfices (3).

Par ailleurs, afin d'être considérée comme une SEC, l'entité ou l'établissement stable devra être situé dans un Etat où le taux d'imposition effectif est inférieur à 50 p.c. à celui de l'Etat membre.

Ce n'est donc qu'à condition que ces deux critères, énumérés *supra*, soient remplis qu'un Etat membre pourra considérer l'entité comme une SEC.

Quant aux revenus à intégrer dans la base d'imposition du contribuable, la société contrôlante, la Directive offre le choix aux Etats membres de retenir certains revenus passifs de la SEC ou de ne prendre en compte que les revenus provenant de montages non authentiques.

Les revenus passifs visés par la Directive sont les revenus d'actifs financiers ou de crédit-bail, les revenus de la propriété industrielle, dividendes, les revenus provenant de la cession d'actions, les revenus provenant d'activités d'assurances, bancaires ou financières et les revenus provenant de certaines sociétés de facturation.

Il est précisé que cette liste est exhaustive.

Toutefois, la Directive prévoit une exception à la règle relative aux revenus passifs qui dispose qu'elle n'est pas applicable aux SEC établies dans un Etat membre ou dans l'EEE, sauf si cette entité n'exerce pas une activité économique substantielle

Le texte ne définit pas la notion de « *activité économique substantielle* » mais précise simplement qu'elle doit se réaliser « *au moyen de personnel, d'équipements, de biens et de locaux, corroborée par des faits et des circonstances pertinentes* ».

Eu égard au texte, une contrôlante serait donc imposée par transparence sur les revenus passifs générés par la SEC dès lors qu'elle est dépourvue complètement de personnels, d'équipements, de biens et de locaux.

La Directive prévoit, en outre, deux clauses de sauvegarde facultative permettant à l'Etat membre de choisir :

- De ne pas considérer une entité ou un établissement stable comme une SEC si un tiers ou une proportion moins élevée des revenus générés par l'entité ou l'établissement stable relève des catégories de revenus passifs visées ci-dessus ;
- De ne pas considérer les entreprises financières comme des SEC si un tiers ou une proportion moins élevée des revenus passifs de l'entité provient d'opérations effectuées avec le contribuable ou ses entreprises associées.

La Directive dispose, en outre, que les revenus passifs à inclure doivent être calculés selon les règles de droit en vigueur dans l'Etat membre où est situé le contribuable soumis à l'ISOC.

En ce qui concerne les revenus provenant de montages non authentiques, la Directive précise qu'un « *montage ou une série de montage est considéré comme non authentique lorsque l'entité ou l'établissement stable ne posséderait pas les actifs qui sont la source de toute ou partie de ses revenus ni n'aurait pris les risques qui y sont associés si elle ou il n'était pas contrôlé(e) par une société 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 contrôlée* ».

Les revenus à inclure dans la base imposable du contribuable sont, par conséquent, limités aux montants générés par les actifs et les risques liés aux fonctions importantes assumées par la société exerçant le contrôle.

La Directive laisse le choix à l'Etat membre, par ailleurs, d'exclure une entité ou un ES tirant des revenus provenant de montages non authentiques :

- Si les bénéfices comptables ne sont pas supérieurs à 750.000 EUR et si les revenus commerciaux ne sont pas supérieurs à 75.000 EUR, ou ;
- Si les bénéfices comptables ne dépassent pas 10 p.c. des coûts de fonctionnement pendant la période d'imposition.

Force est de constater que cette Directive laisse une certaine latitude aux Etats membres pour transposer cette règle visant à inclure dans la base d'imposition d'une société certains revenus générés par une SEC.

Cette Directive a, par conséquent, pour but d'instaurer un niveau minimal de protection du marché intérieur contre les stratégies de planification fiscale d'autant qu'elle n'empêche pas l'application de dispositions nationales ou conventionnelles *« visant à préserver un niveau plus élevé de protection des bases d'imposition nationales pour l'impôt sur les sociétés »*.

A ce jour, nous ne pouvons donc que constater la règle minimale que devra transposer la Belgique, dans l'attente d'un projet de loi, en vue, comme l'ont explicité les Etat membres, d'assurer une plus grande équité dans la répartition de la charge fiscale entre les entreprises au sein de l'Union...