

Mémorandum concernant la nouvelle convention fiscale belgo-néerlandaise

Le 21 juin 2023, les représentants de la Belgique (y compris les États fédérés) et des Pays-Bas ont conclu une nouvelle convention fiscale bilatérale (ci-après : la nouvelle convention) comportant un certain nombre d'adaptations importantes par rapport à la convention conclue en 2001 (ci-après : la convention actuelle). Dans cet article, nous présentons un bref aperçu des principaux ajustements. La première partie met en lumière les changements qui revêtent probablement le plus d'importance dans la pratique, tandis que la seconde partie énumère d'autres points d'intérêt.

Outre la nouvelle convention, les deux pays ont également conclu deux protocoles, dont l'un contient déjà des dispositions importantes que nous commentons ci-dessous.

On prévoit que les Pays-Bas et la Belgique accompliront les actes de ratification, une condition préalable à l'entrée en vigueur de la nouvelle convention, en 2024. Ainsi, la nouvelle convention devrait entrer en vigueur le 1er janvier 2025.

Il est intéressant de noter que la nouvelle convention ne contient pas de disposition concernant l'imposition des employés travaillant à domicile pour une entreprise de l'autre pays signataire de la convention. La Belgique et les Pays-Bas sont actuellement en phase de négociation sur cette question. Une disposition à ce sujet dans la convention serait très utile, car de plus en plus de situations se présentent où des personnes

travaillent à distance (en ligne) par-delà les frontières. En raison de cette tendance, un grand nombre d'États membres de l'UE ont conclu un accord-cadre stipulant que l'employé reste affilié à la sécurité sociale du pays de l'employeur, pour autant qu'il travaille moins de 50 % de son temps dans son État de résidence.

Dispositions de la nouvelle convention les plus pertinentes pour la pratique

Impôt minimum mondial

Le premier protocole comprend une *clause dite de subordination* qui prévoit que la convention n'affecte pas l'impôt minimum mondial. Cette disposition est remarquable, car le secrétaire d'État néerlandais avait précédemment indiqué qu'elle s'appliquait automatiquement, c'est-à-dire sans modification des conventions fiscales bilatérales. Le fait que cela soit explicitement mentionné dans la nouvelle convention peut signifier, d'une part, qu'il s'agit d'une clarification superflue ou, d'autre part, que le secrétaire d'État n'est pas certain que l'impôt minimum mondial prévaut à une convention existante.

Le deuxième pilier est l'initiative de l'OCDE visant à garantir que les entreprises internationales admissibles paient au moins 15 % d'impôts sur leurs bénéfices. En principe, la version européenne du pilier 2 doit être transposée en droit national dans tous les États membres d'ici au 1er janvier 2024.

Concrètement, cela signifie qu'une entreprise ne peut pas invoquer la convention pour tomber en dessous du taux d'imposition minimum de 15 %.

Résidents auxquels s'applique la nouvelle convention

Entités hybrides

Contrairement à la convention actuelle, l'article 1 de la nouvelle convention précise comment traiter la situation dans laquelle un résident belge perçoit des revenus d'une entité hybride néerlandaise. Il s'agit d'entités considérées comme fiscalement transparentes dans un Etat et non transparentes dans l'autre Etat. La nouvelle convention prévoit qu'aux fins de la convention, les revenus perçus d'une entité hybride néerlandaise sont considérés comme des revenus d'un résident des Pays-Bas. Pour les revenus qui sont exonérés en Belgique par la nouvelle convention ou qui sont imposés à un taux réduit, les Pays-Bas n'accordent plus d'exonération, mais seulement un crédit pour l'impôt belge.

La portée exacte de cet article n'est pas encore tout à fait claire. Il se peut qu'il ne couvre que certaines situations prévues par la convention actuelle dans lesquelles il n'est pas possible d'utiliser la limitation de la retenue à la source.

Sociétés avec une double résidence

L'article 4 de la nouvelle convention (l'article sur le domicile) demeure inchangé. La "tie breaker rule" s'applique en cas de conflit de résidence, c'est-à-dire dans les situations où une société a une double résidence. Cette règle prévoit que pour déterminer la résidence fiscale d'une société, c'est la gestion effective qui est déterminante. Cette règle est remarquable car elle s'écarte de ce qui est prévu dans la convention-modèle de l'OCDE de 2017, qui constitue la base de la nouvelle convention. Selon la convention-modèle, les questions relatives aux sociétés avec une double résidence doivent être résolues au moyen d'une procédure de consultation entre les États contractants, appelée "procédure amiable" (MAP).

Impôt sur la fortune

L'article 2 de la nouvelle convention limite son champ d'application, la rendant inapplicable à l'impôt sur la fortune. La taxe annuelle belge sur les comptes-titres (TACT) est considérée comme un impôt sur la fortune. Étant donné que seul l'État de résidence peut

prélever l'impôt sur la fortune, les résidents des Pays-Bas qui sont titulaires d'un compte-titre visé par cette taxe en Belgique sont protégés de l'impôt annuel sur les comptes-titres (TACT) en vertu de la convention actuelle. Ce ne sera plus le cas avec la nouvelle convention. Les comptes-titres belges détenus au nom de résidents néerlandais et sur lesquels se trouvent en moyenne plus de 1.000.000 d'euros d'instruments financiers imposables au cours d'une année seront donc bientôt soumis à la TACT de 0,15 %. À noter que jusqu'à récemment, le gouvernement belge avait l'intention de doubler le taux de la TACT ; cette intention pourrait ne pas se concrétiser avant les élections législatives de juin 2024.

L'exclusion de l'impôt sur la fortune du champ d'application de la nouvelle convention pourrait également impliquer que si les Pays-Bas décident de convertir les revenus du Box 3 en un impôt sur la fortune, cela ne serait pas couvert par la convention fiscale. La question est de savoir si cela s'applique également à l'impôt sur les plus-values, qui s'apparente davantage à un impôt sur le revenu. Comme il n'y a (pour l'instant) pas de successeur au prélèvement de la boîte 3, l'on peut se demander si un tel successeur serait considéré comme un impôt sur les plus-values (pas de compensation) ou s'il resterait inclus dans l'impôt sur le revenu (compensation).

Un autre ajustement notable est que dans la nouvelle convention, le "précompte immobilier" belge (équivalent du onroerendezaakbelasting néerlandais ou ozb) est explicitement placé dans le champ d'application de la convention. L'explication article par article - qui ne sera publiée que plus tard - permettra peut-être de clarifier son utilité pratique.

En revanche, la contribution complémentaire de crise belge n'est plus dans le champ d'application de la convention, ce qui peut probablement s'expliquer par la suppression (prévue) de cet impôt. En ce qui concerne l'impôt sur les sociétés, la contribution complémentaire de crise a été supprimé en trois étapes à partir de l'exercice d'imposition 2021 ; Quant à l'impôt des personnes physiques, le gouvernement belge est toujours occupé à travailler sur la question.

Prévention de la double imposition - le critère du « Principal Purpose Test » de la convention multilatérale

Le « critère de l'objet principal » (PPT) de la convention multilatérale (MLI) élaborée par l'OCDE a été explicitement incorporé dans la nouvelle convention. En réalité, il est déjà applicable dans le cadre de la convention actuelle. Ce test devrait permettre d'éviter l'obtention d'avantages incompatibles avec l'objet et le but de la convention. En cas de désaccord entre les États contractants, la disposition dite « attrape-tout » peut être invoquée, ce qui pourrait éventuellement déclencher des consultations mutuelles entre les États contractants pour remédier ou éviter la double imposition.

Du point de vue néerlandais, deux changements sont à noter :

- (1) Une clause dite de basculement prévoit que si la Belgique exonère un revenu ou l'impose à un taux inférieur en vertu de la convention, les Pays-Bas ne doivent plus accorder d'exonération, mais peuvent se contenter d'un crédit pour l'impôt belge.
- (2) Une disposition spécifique vise à empêcher la double imposition des entités hybrides.

Du point de vue belge, il y a également deux changements :

- (1) La clause dite « subject to tax » a été renforcée (voir ci-dessous).
- (2) Les centimes additionnels sont exclus dans la nouvelle convention.

« *Subject to tax clause* » (Clause d'assujettissement à l'impôt) : Fin de la double non-imposition

À la demande de la Belgique, la disposition visant à prévenir la double imposition pour les résidents belges a été renforcée. Ce n'est que lorsque les revenus de source néerlandais (autres que les dividendes, les intérêts ou les redevances) d'un résident belge sont effectivement imposés aux Pays-Bas que la Belgique est tenue d'accorder l'exonération

en vertu de la nouvelle convention. Le texte de cette disposition avait déjà été renforcé une première fois dans la convention de 2001, mais la jurisprudence belge continuait à suivre la doctrine dite Sidro, selon laquelle les revenus exonérés aux Pays-Bas doivent être considérés comme imposés et ne peuvent donc plus être imposés en Belgique (État de résidence). L'avenir nous dira si l'ajout du terme « effectivement » changera la donne. En effet, selon l'avocat général de la Cour de cassation, la Belgique devrait opter pour la méthode d'imputation si elle souhaite éviter la double non-imposition.

Établissement stable

L'article 5 de la nouvelle convention, relatif à la notion d'établissement stable, contient également des modifications résultant du « MLI ». L'un des changements importants est la disposition dite « anti-fragmentation ». En vertu de la nouvelle convention, il n'est plus possible d'éviter la création d'un établissement stable en divisant les contrats. En outre, certaines dispositions de la nouvelle convention ont pour effet qu'il sera plus rapidement question d'un représentant permanent dans l'autre État. La nouvelle convention inclut également une disposition en vertu de laquelle il peut être question d'un établissement stable lorsque des activités de nature auxiliaires ou préparatoires sont logées dans différentes sociétés d'un même groupe.

Prix de transfert - Ajustement correspondant

La nouvelle convention prévoit explicitement que lorsque l'un des États contractants procède à un ajustement des bénéfices imputables à un établissement stable dans cet État, l'autre État doit accorder un ajustement correspondant. En l'absence de cet ajustement, le contribuable peut recourir à la procédure amiable pour éliminer la double imposition.

Retenue à la source :

Le précompte mobilier sur les dividendes et les intérêts est réduit dans certains cas.

Dividendes

La retenue à la source sur les dividendes est ramenée de 5 % à 0 % si le bénéficiaire effectif est une société détenant directement au moins 10 % du capital depuis plus d'un an. A noter qu'en raison de la jurisprudence néerlandaise l'on admet moins vite qu'une société est un bénéficiaire effectif. En raison des dispositions anti-abus, la partie intéressée doit être en mesure de prouver que la société holding belge détient non seulement les 10 % dans le cadre de ses activités, mais qu'elle gère également la filiale néerlandaise. Ainsi, le simple fait que le détenteur néerlandais détienne 10 % n'est pas suffisant.

La Belgique n'accorde pas de crédit pour le précompte néerlandais sur les dividendes.

Intérêts

En vertu de la convention actuelle, l'État de la source (généralement la Belgique) peut prélever une retenue à la source de 10 % sur les intérêts perçus par un résident de l'autre État (généralement les Pays-Bas). Cette retenue à la source sera supprimée en vertu de la nouvelle convention. Il ne sera donc plus nécessaire de créditer le précompte belge aux Pays-Bas.

Associé (commanditaire) passif

La nouvelle convention prévoit explicitement que les revenus obtenus en tant qu'associé passif ou commanditaire de parts bénéficiaires dans une société en commandite de l'autre État peuvent être imposés dans cet autre État. Si la Belgique est l'État de résidence, elle doit alors exonérer ces revenus (à condition qu'ils soient effectivement imposés aux Pays-Bas).

DGA néerlandaise**Plus-values : exit tax**

L'article 13 de la nouvelle convention, en ce qui concerne les plus-values, prévoit que la Belgique n'a pas le pouvoir d'imposition à l'égard des plus-values sur actions pour lesquelles les Pays-Bas ont pratiqué une taxation conservatoire de type box-2. Il convient

de noter ici que la législation belge ne prévoit pas, à l'heure actuelle, de taxe générique sur les plus-values. En d'autres termes, cette disposition n'a guère de sens pour l'instant (uniquement dans les cas plutôt exceptionnels où la Belgique impose les plus-values qui résulte d'une "opération qui va au-delà de la gestion normale d'un patrimoine privé"). Cette disposition pourrait devenir plus pertinente si la Belgique introduisait un jour une taxe généralisée sur les plus-values sur actions.

Dividende : taxe de sortie

L'article 10 de la nouvelle convention, concernant les dividendes, introduit une nouvelle règle pertinente pour les administrateurs et actionnaires majoritaires qui émigrent des Pays-Bas vers la Belgique. En effet, le paragraphe 9 accorde explicitement aux Pays-Bas le pouvoir d'imposer les dividendes jusqu'à dix ans après l'émigration, même si la BV est transférée simultanément des Pays-Bas vers la Belgique. Cette disposition prévoit que les Pays-Bas ne peuvent imposer ces dividendes que pour autant qu'une créance fiscale relative à la plus-value, ou une taxation à titre conservatoire, existe encore. Le taux ne peut excéder la moitié du taux général de retenue à la source de l'autre État (Belgique), soit actuellement $30\% \times \frac{1}{2} = 15\%$.

Dirigeants (Administrateurs) de sociétés

En vertu de l'article 15 de la nouvelle convention, la rémunération des administrateurs d'une société établie dans l'autre État signataire de la convention peut être imposée dans cet État. Si le dirigeant reçoit également une rémunération pour d'autres activités (telles que la gestion journalière), cette partie de la rémunération peut être imposée en vertu des règles de l'article 14 (revenus de profession dépendante). Il s'agit là d'un changement majeur par rapport à l'ancienne convention, qui prévoyait que toutes les rémunérations perçues par un administrateur étaient imposables dans le pays où la société était établie (et ce, quel que soit le lieu où les activités étaient exercées). En vertu de la nouvelle convention, ces rémunérations seront réparties entre les Pays-Bas et la Belgique en fonction de la présence physique dans l'un ou l'autre État.

Autres préoccupations par rapport à la convention actuelle

Professeurs, artistes et sportifs

La convention actuelle contient des dispositions spécifiques pour les professeurs, les artistes et les sportifs. Ces dispositions spécifiques ont été supprimées dans la nouvelle convention. Les dispositions relatives aux salaires provenant d'une profession dépendante (article 14), aux bénéficiaires d'une société (article 7) ou aux fonctionnaires (article 17) s'appliqueront également aux revenus des professeurs, des artistes et des sportifs, selon le cas.

Régime de compensation pour les travailleurs frontaliers

En ce qui concerne le régime d'indemnisation des travailleurs frontaliers, la nouvelle convention prévoit que les options sur actions ne seront plus prises en compte pour déterminer le montant de l'indemnisation.

Le moment imposable concernant les options sur actions n'est pas le même aux Pays-Bas et en Belgique. Aux Pays-Bas, l'impôt est prélevé au moment de l'exercice des options, tandis qu'en Belgique, dans la grande majorité des cas, l'impôt est prélevé au moment de l'attribution des options sur actions. Les Pays-Bas ont également la possibilité de reporter l'imposition jusqu'à la vente des actions sous-jacentes. Les Pays-Bas ne tiennent pas compte des options sur actions dans le calcul de la compensation.

Pension

Cette disposition n'a pas été adaptée, pas plus que le plafond cible, c'est-à-dire qu'elle n'a pas été indexée.

Interprétation du commentaire de l'OCDE

L'interprétation dynamique de la convention a été convenue dans le premier protocole. Cela signifie qu'au moment de faire une interprétation de la convention, il convient d'avoir égard aux commentaires les plus récents de l'OCDE concernant la convention-

modèle de l'OCDE et non les commentaires de l'OCDE tels qu'ils existaient lors de la conclusion de la convention (interprétation statique de la convention). Cela est conforme à la politique néerlandaise en matière de conventions fiscales, mais cela va explicitement à l'encontre de l'arrêt du 14 octobre 2022, dans lequel la Cour suprême (Hoge Raad) a conclu qu'en principe, une interprétation statique devrait s'appliquer sauf disposition contraire explicite.

Pour de plus amples informations concernant les implications de la nouvelle convention fiscale entre la Belgique et les Pays-Bas, n'hésitez pas à contacter l'un des experts d'AKD :

Pour les Pays-Bas :



Jan-Willem Beijk

E: jbeijk@akd.eu
T: +31 88 253 5667



Ivo Vreman

E: ivreman@akd.eu
T: +31 88 253 5170

Pour la Belgique :



Werner Heyvaert

E: Wheyvaert@akd.eu
T: +32 474 01 13 63



Frédéricq Jacquet

E: Fjacquet@akd.eu
T: +32 478 21 73 62

*Cette publication est destinée uniquement
à titre d'information et ne peut pas être
considérée comme un conseil fiscal.
AKD décline toute responsabilité pour les
décisions prises ou les actions entreprises
sans un avis juridique ou fiscal préalable de
l'un de ses conseillers fiscaux ou avocats.*

T: +31 88 253 5000

E: info@akd.eu

akd.eu