

*Rome 2010 Congress
Subject I*

**Tax Treaties and Tax Avoidance :
Application of Anti-Avoidance Provisions
*Belgian Report***

15 Septembre 2009

Edoardo Traversa
Professeur UCL
Avocat (Liedekerke)

Marc Bourgeois
Professeur ULg



Plan



- Introduction
- Les mesures nationales anti-abus applicables dans le contexte international
- Les mesures anti-abus contenues dans les conventions préventives conclues par la Belgique
- Le rapport entre les mesures anti-abus internes et les CPDI
- L'application d'un principe général anti-abus en droit fiscal conventionnel

IFA © 2003

Introduction

- Ø **Le contexte du rapport**
- Ø **La position générale de la doctrine et de la jurisprudence belges en matière d'abus**
- Ø **L'impact de la jurisprudence communautaire**
- Ø **La nécessité d'un débat**

Les mesures nationales anti-abus applicables dans un contexte international

Ø **Les mesures générales**

- La théorie de la simulation
 - Contenu/distinction avec théorie de la fraude à la loi/rejet de la théorie des réalités économiques
 - Application en matière de sociétés relais? de siège fictif?
- L'article 344, §1 CIR
 - Contenu et champ d'application
 - Possibles applications internationales
- Théorie générale de l'abus?

Ø Les mesures spécifiques

- Article 26 CIR
 - Notion d'avantage anormal ou bénévole
 - Liens d'interdépendance
 - Causalité? (ancienne rédaction)
 - Charge de la preuve
- Article 79 CIR/article 207 CIR
 - Déduction des pertes
- Article 185, §2 CIR
 - Insertion récente
 - Comp. Article 9 OCDE
 - Combinaison avec 207 CIR?

Ø Les mesures spécifiques (suite)

- Article 54 CIR
 - Déduction des charges
 - Preuve à apporter par l'administration
 - Contre-preuve à apporter par le contribuable
- Articles 18, 4° et 198, 11° CIR
 - Déduction des intérêts
 - Thin capitalization ou conditions de l'art. 55 CIR
- Article 344, §2 CIR
 - Transfert d'actifs
 - Présomption d'évasion fiscale
 - Lien avec 26 CIR

Ø **Les mesures spécifiques (suite)**

- Article 364bis
 - Imposition à la sortie
 - Champ d'application limité
- Article 228, §2, 8° CIR
 - Sociétés d'artistes
 - Comp. 17, § 2 Modèle OCDE
- Article 49 CIR
 - Lien avec art. 26 CIR (CC, 6 novembre 2008)
 - Conformité objet social

Ø **Les conditions imposées pour l'octroi
d'avantages spécifiques prévus par le
CIR**

- Conditions d'application du régime des RDT
 - Condition de taxation
- Intérêts : Article 107, §2, 10° AR/CIR
 - Condition de taxation ou de participation
- Condition d'octroi de la QFIE (article 285 CIR)
- Condition anti-abus en matière de fusions (art. 183ter CIR)
 - Motifs économiques valables >< Besoins légitimes?

Les mesures anti-abus contenues dans les
conventions préventives conclues par la
Belgique

Ø **Clauses générales autorisant
l'application des mesures anti-abus
internes**

- Rares/ Anciennes CPDI : G, Lux., A, (Egypte)/
Plus récentes : Saint Marin – Hong Kong -
Singapour - Modèle belge
- Explication :
 - Position traditionnelle basée sur Comm. OCDE (v.
art.1)?
 - Clauses spécifiques (voir infra)?
 - Attitude ambiguë envers le Treaty shopping?

Ø **Clauses anti-abus générales**

- Modèle belge 2007:

*“Notwithstanding the provisions of any other
Article of this Convention, a resident of a
Contracting State shall not receive the benefit
of any reduction in or from tax provided for in
the Convention by the other Contracting state
if the main purposes or one of the main
purposes of such resident or a person
connected with such resident was to obtain
the benefits of the Convention”*

Tax Treaties and Tax Avoidance :
Application of Anti-Avoidance Provisions



Ø **Clauses anti-abus spécifiques**

- Limitations des bénéfiques (LOB)
 - Contre l'interposition de sociétés
 - Prévues par seulement 11 CPDI (sur environ 90)
 - Limitées aux revenus passifs (CH, ES, Azerbaïdjan et CA) ou applicables à tous les revenus (USA, Lit., Lett. Est., Saint Marin, Taiwan, Venezuela).
 - Combinaison de plusieurs critères :
 - » Ex. USA : ownership and base erosion test/ active conduct of trade or business
 - Réellement applicable en Belgique?
- >< attitude au sujet du treaty shopping
- >< pas de pratique
- >< critères « juridiques » de l'abus (et non économiques)

IFA © 2003

Tax Treaties and Tax Avoidance :
Application of Anti-Avoidance Provisions



Ø **Clauses anti-abus spécifiques (suite)**

- Bénéficiaire effectif
 - Dans la plupart des Traités (>1977) et Modèle OCDE
 - Notion juridique – titulaire du droit (>< économique)
- « *Remittance base taxation* » (sur la base de la remise des fonds) : CPDI Singapour, article 27 ; Chypre, article 29
- Clause de taxation effective :
 - Pour les art. 18, 21 et/ou 23 Modèle OCDE
 - Modèle belge (spécificité)
- Sociétés d'artistes
 - Equivalent 17, § 2 Modèle OCDE
 - Traités récents et Modèle belge

IFA © 2003

Le rapport entre les mesures anti-abus internes
avec les CPDI

Ø Position générale de l'administration : pas
d'incompatibilité

Ø Commentaire OCDE (article 1, §9.4)

Ø Cohérence avec l'absence d'une doctrine
générale anti-abus en droit interne

Ø Jurisprudence rare

Ø Cass. : 364bis CIR/ QFIE

Ø Interprétation stricte >< interprétation large

Ø Règles sur la répartition du pouvoir d'imposition ><
règles sur la définition de la base imposable

Ø **Analyse spécifique des dispositions**

• Article 344, §1 CIR :

- Application très limitée en pratique
- Compatibilité avec Commentaire OCDE article 10
(§17) en cas de requalification d'une vente *buy-back*
pour atteindre le seuil de participation RDT

• Prix de transfert

- Article 185, §2 CIR = article 9 modèle OCDE
- Article 26 CIR : incompatibilité éventuelle/ charge de
la preuve de la causalité

• Clause de taxation effective

- Article 198, 11° BITC / Conditions RDT
- Souvent prévue par les CPDI conclues par la Belgique
- Sinon : conforme si transactions non *arm's length* (voir ex.
article 11, §6 MC OCDE)

Tax Treaties and Tax Avoidance : Application of Anti-Avoidance Provisions



- Transfert à des contribuables bénéficiant de régimes fiscaux favorables
 - Articles 54, 26, §2, 2° (and 3°), 198, 11° and 344, §2 CIR
 - Relations spéciales visées par le Modèle OCDE (ex. Article 11, §6 et 12, §4)
 - Si Charge de la preuve (renversement ou présomption) ne repose pas sur administration, violation
- Requalification d'intérêts en dividendes
 - Article 18, 4° CIR
 - Possibilité prévue dans la plupart des CPDI belges et dans le Commentaire OCDE (si risque supporté par le prêteur)
 - Possibilité de conflit avec art. 9 Modèle OCDE (si application dans des conditions *arm's length*) et avec 24 (4) – discrimination des paiement d'intérêts faits à des non résidents

IFA © 2003

Tax Treaties and Tax Avoidance : Application of Anti-Avoidance Provisions



- Compatibilité avec le droit communautaire
 - Ø **Affaire SGI (C-311/08)**
 - Avantages anormaux ou bénévoles
 - Conclusions AG Kokott 10 septembre 2009
 - « 80. (...) les effets défavorables de la rectification de bénéfices en application de l'article 26 du CIR 92 ont été largement compensés par le fait que l'entreprise favorisée a pu, en se fondant sur la convention d'arbitrage, obtenir qu'il soit tenu compte de cette rectification dans le cadre de sa propre imposition. (...)
 - 82. Une réglementation telle que celle de l'article 26 du CIR 92 aboutit certes à une restriction de la liberté d'établissement garantie par les dispositions combinées des articles 43 CE et 48 CE. Une telle réglementation est néanmoins justifiée par les motifs de préservation de la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres et de prévention de l'évasion fiscale”.
 - Arrêt de la Cour?

IFA © 2003

Tax Treaties and Tax Avoidance :
Application of Anti-Avoidance Provisions



L'application d'un principe général anti-abus en droit fiscal conventionnel

- Ø Absence en droit interne
- Ø Difficulté de l'appliquer uniquement dans le cadre conventionnel
 - Ø Pas de pratique administrative, ni de jurisprudence
- Ø Impact du droit communautaire?
 - Ø Jurisprudence Halifax et Kofoed (5 juillet 2007, C-321/05) : "principe général du droit communautaire selon lequel l'abus de droit est prohibé" (point 38)

IFA © 2003

Tax Treaties and Tax Avoidance :
Application of Anti-Avoidance Provisions



L'application d'un principe général anti-abus en droit fiscal conventionnel

Pistes de réflexion

- o Distinguer entre CPDI avec Etats membres UE et autres
 - o Transactions couvertes par Directives >> autres transactions
 - o Jurisprudence CJCE sur les libertés de circulation (exit tax, ...)
- o Distinguer entre mesures anti-abus sensu stricto et conditions d'octroi d'un avantage (interprétation moins stricte) – v. Loi décembre 2008 (fusions)
- o Problème de cohérence : traiter de la même manière les transactions "à l'entrée" qui auraient été considérées abusives si elles avaient été "à la sortie"
- o Droit international fiscal ou droit fiscal (inter-)national ?

IFA © 2003

Merci de votre attention!

marc.bourgeois@ulg.ac.be
edoardo.traversa@uclouvain.be