

1. Introduction

Ce rapport décrit les mesures prises par la Belgique pour décourager les entreprises multinationales de chercher un refuge pour leurs revenus dans des pays fiscalement plus hospitaliers. Nous ferons quelques digressions.

2. Contexte juridique des mesures destinées à lutter contre l'usage des régimes fiscaux privilégiés

Il est maintenant bien établi qu'il n'y a pas de place en droit fiscal belge pour une théorie générale de la fraude à la loi ou une théorie de la réalité économique.

“Il n'y a ni simulation prohibée à l'égard du fisc, ni, partant, fraude fiscale, lorsque, en vue de bénéficier d'un régime favorable, les parties, usant de la liberté des conventions, sans toutefois violer aucune obligation légale, établissent des actes dont elles acceptent toutes les conséquences, même si la forme qu'elles leur donnent n'est pas la plus normale”¹ [et] “même si ces actes sont accomplis à seule fin de réduire la charge fiscale”².

En revanche, le contribuable qui simule un acte – que l'acte ostensible soit fictif ou en déguise un autre – commet une fraude. Dans ce cas, l'impôt est établi sur la situation réellement voulue par les parties.³

Par ailleurs, l'administration peut écarter un acte accompli en violation d'une règle non fiscale d'ordre public.⁴

* Chargée de conférences, Solvay, ULB, avocat

¹ Cass., 6 juin 1961, *Pas.*, 1961, I, 1082.

² Cass., 22 mars 1990, *JDF*, 1990, 110, obs. M. Baltus.

³ Cass., 20 mars 1958, *Pas.*, 1958, I, 805.

⁴ Cass., 5 mars 1999, *JT*, 2000, 200; voyez à ce sujet J. Kirkpatrick, “L'opposabilité au fisc des conventions non simulées”, *JT*, 2000, 193.

Une entreprise peut faire des opérations dans un pays à fiscalité faible. Elle peut même, pour ce faire, créer une société dans ce pays.

Pour prétendre qu'une société étrangère est fictive, le fisc devrait démontrer que cette société n'existe pas selon la loi étrangère qui régit cette société (*lex societatis*).⁵ La première directive européenne en matière de sociétés a fortement réduit les cas de nullité des sociétés.⁶ Le fisc ne pourrait pas prétendre qu'une société visée par cette directive serait nulle au seul motif que sa création aurait pour but d'éviter l'impôt. En outre, la nullité des sociétés visées par la directive ne peut être déclarée que pour l'avenir.⁷

Le fisc pourrait s'opposer à la reconnaissance en Belgique d'une société étrangère pour des motifs de contrariété à l'ordre public international belge.⁸ Mais vouloir éviter l'impôt n'est pas en soi contraire à l'ordre public international belge.

Le fisc belge pourrait imposer une société prétendument établie à l'étranger comme une société résidente s'il démontre que le siège étranger de cette société est fictif et qu'elle a son siège réel en Belgique.⁹

Le fisc peut également démontrer que les actes accomplis par ou avec une société établie dans un pays refuge sont simulés. Par exemple, qu'un paiement ou une cession de biens prétendument faits à une personne établie à l'étranger sont fictifs.

L'article 344, § 1er CIR92 permet à l'administration de substituer à la qualification donnée par les parties à leurs actes dans la sphère des opérations économiques, une autre qualification qui tienne compte des caractéristiques réelles de l'opération, dont la réalité n'est pas contestée. Cette disposition ne permet donc pas au fisc de contester l'existence même d'une société étrangère.¹⁰

Elle a d'ailleurs une portée relativement limitée puisqu'elle ne s'applique en réalité qu'aux opérations réalisées en plusieurs actes;¹¹ même dans ces cas, l'ad-

⁵ L. Hinnekens, "La société relais et la société boîte aux lettres en droit fiscal belge", *RGF*, 1983, 86; Th. Afschrift, "La constitution d'une personne morale de droit étranger dans l'unique but d'éviter l'impôt belge", *Liber Amicorum Vander Elst*, Nemesi, 1986, 37.

⁶ Première directive du Conseil, du 9 mars 1968, tendant à coordonner, pour les rendre équivalentes, les garanties qui sont exigées, dans les Etats membres, des sociétés au sens de l'art. 58, deuxième alinéa du traité, pour protéger les intérêts tant des associés que des tiers.

⁷ F. Vanistendael, "Waarheid en leugen omtrent de rechtspersoonlijkheid van de vennootschap in het belastingsrecht", *Liber Amicorum Jan Ronse*, Story Scientia, 1986, 364; voyez en ce qui concerne les "sociétés fictives" en Belgique: X. Parent, note sous réf. Bruxelles, 28 mars 1985, *Ann. Dr. Liège*, 1986, 518; J. Van Ryn, P. Van Ommeslaghe, "Examen de jurisprudence (1972-1978). Les sociétés commerciales", *RCJB*, 1981, 232; P. Van Ommeslaghe et X. Dieux, "Examen de jurisprudence (1972-1978). Les sociétés commerciales", *RCJB*, 1992, 601.

⁸ Hinnekens, *op. cit.*, 86; voy. J. Verhoeven, "Condition des étrangers, conflit de lois et sociétés offshore", note sous Cass., 15 décembre 1994, *RCJB*, 1997, 31.

⁹ Hinnekens, *op. cit.*, 88; Afschrift, *op. cit.*, 40.

¹⁰ Th. Afschrift, "Simulation et réalité juridique à propos des sociétés étrangères utilisées dans le but d'éviter l'impôt belge", *Le droit fiscal international belge et l'évitement de l'impôt*, Ed. J.B., 1996, 25.

¹¹ J. Kirkpatrick, *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, Bruylant, 1995, n° 1.37.

ministration sera bien souvent en peine de donner une nouvelle qualification aux actes sans prouver la simulation.

En principe, une entreprise est imposée sur les bénéfices qu'elle réalise effectivement.¹² Cependant, l'article 26 CIR92 permet d'ajouter à ses bénéfices réels les avantages anormaux ou bénévoles¹³ qu'elle consent à un tiers.¹⁴

Cette règle ne s'applique cependant pas si les avantages en question interviennent pour déterminer les revenus imposables du bénéficiaire.¹⁵

Néanmoins, l'entreprise est imposée sur les avantages anormaux ou bénévoles, alors même qu'elle apporterait cette preuve, si ces avantages sont accordés à certains bénéficiaires établis à l'étranger (j'y reviendrai au 4.2.2).¹⁶

Le Code des impôts sur les revenus contient d'autres dispositions pour lutter contre l'évitement de l'impôt, qui s'appliquent tant aux opérations internes qu'aux opérations internationales. Ainsi, par exemple, la déduction des intérêts excessifs est limitée par l'article 55 CIR92; les "commissions secrètes" payées par les sociétés et les bénéfices dissimulés des sociétés sont soumis à une cotisation spéciale de 300 pour cent (article 219 CIR92).

3. Absence de règles "CFC" en Belgique

Les rapporteurs généraux attachent une grande importance à la description des règles applicables aux bénéfices des sociétés étrangères contrôlées ("CFC").

Le Ministre des Finances a été interrogé sur l'opportunité d'introduire de telles règles dans notre droit. Il a estimé "qu'une adaptation dans le sens suggéré (un système semblable à celui qui existe aux Etats-Unis, en France, en Allemagne, en Grande-Bretagne, au Canada et au Japon) n'est pas indiqué parce qu'il

¹² Cass., 26 mars 1968, *Pas.*, 1968, I, 913; Cass., 3 mars 1970, *Pas.*, 1970, I, 573.

¹³ Sur l'utilité de cette disposition lorsque l'avantage est consenti sous la forme d'une dépense à fonds perdu, voyez Kirkpatrick, *op. cit.*, n° 2.47.

¹⁴ L'administration admet que l'art. 26 CIR92 ne s'applique pas aux relations entre une société belge et sa succursale étrangère, qui constituent le même être juridique (décision n° Ci.Com/013 du 15 juin 1993, *BC*, 734/1.94, 139; "Rapport d'évaluation sur le fonctionnement de la Commission des accords fiscaux préalables jusqu'au 31.12.1997", *BC*, 798/11.99, 3493). Néanmoins, certains auteurs défendent qu'il s'y applique (S. Van Crombrughe, "De zelfstandigheidsfictie van buitenlandse inrichtingen van Belgische ondernemingen en de leer van het gedeelte", *Liber Amicorum J.-P. Lagae*, Ced-Sansom, Diegem, 1998, 165).

¹⁵ Le fisc considère qu'en principe cette règle ne s'applique pas lorsque le bénéficiaire des avantages est une société belge (QP n° 302 du Sénateur Cooreman, 9 mars 1993, *BC*, 729/7.93, 1856). Le Ministre des Finances a émis des réserves (Q.P. n° 3 du Sénateur Nelis-van Liedekerke, 14 juillet 1995, *BC*, 762/7.96, 1261; QP n° 273 du Député Moriau, 1er avril 1996, *BC*, 765/11.96, 2277).

¹⁶ La preuve à apporter est que les avantages sont pris en considération en Belgique ou à l'étranger pour imposer le bénéficiaire (en ce sens: J.-P. Lagae, Ph. Mathieu, "Prix de transfert entre sociétés belges et sociétés étrangères", en *Le droit fiscal international belge et l'évitement de l'impôt*, Ed. J.B., 1996, 94).

conduirait à un régime contestable comportant surtout beaucoup de complications”.¹⁷

4. Règles visant spécifiquement les régimes fiscaux privilégiés

4.1. Les régimes visés

Concentrons-nous sur les mesures de lutte contre l’usage des “pays refuge” ou “paradis fiscaux”, pour reprendre l’appellation qui est couramment utilisée pour exposer les motifs de ces mesures ou les commenter. Cette appellation générique recouvre toute une variété de régimes fiscaux privilégiés. Quels sont-ils?

4.1.1. Régime d’imposition notablement plus avantageux que le régime belge

En 1954, le législateur a introduit deux mesures orientées contre certains paiements et certaines cessions faites à des *holdings*. Ces dispositions étaient à l’origine des articles 46 et 250 CIR64, devenus ensuite les articles 54 et 344, § 2 CIR92.

Jusqu’en 1973, ces dispositions visaient “une société holding qui est établie à l’étranger et y est soumise à un régime fiscal exorbitant du droit commun”. La notion de *holding* n’avait pas de contenu juridique bien précis mais relevait plutôt du vocabulaire économique et financier.¹⁸

La loi du 25 juin 1973 a étendu le champ d’application de ces dispositions. Aux *holdings* ont été ajoutées

“les personnes ou les entreprises qui, en vertu des dispositions de la législation où elles sont établies, y sont soumises, du chef des revenus (visés), à un régime de taxation notablement plus avantageux que celui auquel ces revenus sont soumis en Belgique...”

L’article 24 CIR64¹⁹ visait jusqu’alors les avantages anormaux ou bénévoles consentis à une entreprise établie à l’étranger à l’égard de laquelle l’entreprise belge qui les accorde se trouve dans des liens d’interdépendance ou à une entreprise ayant des intérêts communs avec cette entreprise étrangère. La loi du 25 juin 1973 a étendu cette disposition aux avantages anormaux ou bénévoles consentis

¹⁷ QP n° 109 du Sénateur Anthuenis, BC, 652/7.86, 1552.

¹⁸ R. Zondervan, *Les impôts sur les revenus et l’extranéité*, Ets Pauwels Fils, 1967, n° 139; J.-P. Lagae, “Noties van internationaal fiscaal recht in verband met personen en ondernemingen”, *TPR*, 1982, 206.

¹⁹ Cette disposition est devenue l’art. 26 CIR92.

“à une personne ou une entreprise qui, en vertu des dispositions de la législation du pays où elle est établie, y est soumise à un régime de taxation notablement plus avantageux que celui auquel est soumise l’entreprise établie en Belgique...”²⁰

La loi du 25 juin 1973 n’a cependant pas défini ce qu’est un régime de taxation notablement plus avantageux que le régime belge. Par la suite, le législateur utilisera encore les mêmes termes, sans les définir.²¹ L’administration, qui n’a pas pu dégager de critère précis, s’en tient à paraphraser le Code.²²

En 1975, l’administration a établi une liste des “pays refuge” ou “paradis fiscaux” pour appliquer les articles 24, 46 et 250 CIR64. Cette liste a été transposée dans le commentaire administratif.²³ Elle en a été retirée en 1985 par délicatesse vis-à-vis des pays qui y étaient mentionnés.²⁴ Elle réapparaîtra néanmoins dans le *Moniteur belge* en 1991.

La loi du 22 décembre 1989 a introduit dans le régime de déduction des dividendes recueillis par les sociétés les notions de “dispositions ... notablement plus avantageuses qu’en Belgique” et de “sociétés holding ou ... de financement qui bénéficient dans le pays où elles sont établies, d’un régime fiscal exorbitant de droit commun”. Afin de remédier à l’insécurité juridique qui résulte de l’imprécision de ces concepts, le législateur a promis la publication de listes, dont celle des pays considérés comme des paradis fiscaux était d’ailleurs déjà prête.²⁵ Lors des travaux préparatoires, un amendement avait été déposé pour que les listes soient établies par arrêté ministériel.²⁶ Il a été rejeté mais on a gardé l’idée d’une publication officielle. Les listes ont donc été publiées par voie d’avis dans le *Moniteur belge* du 24 août 1991.²⁷

Le droit commun de l’impôt des sociétés est notablement plus avantageux qu’en Belgique dans les territoires suivants: Alderney, les Antilles néerlandaises,

²⁰ Comme le projet de loi déposé à la Chambre utilisait ce critère pour étendre l’application des arts. 46 et 250 CIR64, un amendement a été déposé pour modifier dans le même sens l’art. 24 CIR64 (B. Verstraete, *La réforme du Code des impôts sur les revenus*, P.U. Namur, 1974, 108, n° 141).

²¹ Projet de loi portant des dispositions fiscales et financières, avis du Conseil d’Etat, *Doc. Parl.*, Chambre (1991–1992), 444/1, 92.

²² “Charge fiscale sensiblement plus légère que celle à laquelle ils seraient soumis en Belgique” (ComIR92, 26/20) ou “imposition étrangère notablement inférieure” (ComIR92, 54/13).

²³ ComIR64, 44/67.5.

²⁴ QP n° 222 du représentant Stevelynck, 29 mars 1983, *BC*, 619/7.83, 1772; QP n° 311 du Sénateur Belot, 23 juin 1986, *BC*, 657/1.87, 159.

²⁵ Rapport, *Doc. Parl.*, Chambre (1989–1990), 1026/5, 80; cette liste vaut aussi pour appliquer les arts. 26, al. 2, 2°, 54 et 344, § 2 CIR92 évoqués ci-avant lorsque le partenaire est une société (voyez ComIR92 199/42; QP n° 36 du Député Eerdeken, 20 juillet 1995, *BC*, 763/8-9.96).

²⁶ Rapport, *Doc. Parl.*, Chambre (1989–1990), 1026/5, 79.

²⁷ Reproduit en *BC* 709/10.91, 2385. Les listes ont été mises à jour à deux reprises (ces mises à jour sont minimales), par voie d’avis au *Moniteur belge* également. *Moniteur* du 13 mai 1995, reproduit dans *BC* 751/7.95, 1884; *Moniteur belge* du 7 mai 1995, reproduit dans *BC*, 773/7.97, 1587; ComIR92 199/34, 35, 43 et 47.

Aruba, les Iles Cook, Djibouti, Guernesey, Herm, Hong Kong, Jersey, le Liechtenstein, Macao, l'Ile de Man, Saint-Marin, Svalbard, les Iles vierges britanniques (liste II).

Pour établir la liste des pays dont les dispositions du droit commun en matière d'impôts sont notablement plus avantageuses qu'en Belgique, l'administration s'est basée sur les critères qui sont retenus par divers pays industrialisés importants pour apprécier si un pays étranger doit être considéré comme un "paradis fiscal".²⁸ C'est ainsi que Taiwan a été retirée de cette liste en 1997²⁹ bien que ni la loi belge ni la loi taïwanaise n'aient changé de manière substantielle. Ce retrait était justifié par la baisse généralisée des taux d'impôt des sociétés dans le monde.³⁰

Ces listes ne sont pas exhaustives. Elles sont susceptibles de modification à tout moment. Le Ministre des Finances a donc bien dû admettre qu'elles ne garantissent pas une sécurité juridique absolue.³¹

On cherche donc toujours les critères à retenir.

Ils dépendent en général de la nature des revenus pour lesquels le régime d'imposition étranger est comparé au régime belge.³² Elle est différente dans chacune des dispositions dans lesquelles le concept est utilisé: le régime d'imposition des intérêts, des redevances et de certaines rémunérations recueillis par le partenaire est comparé au régime belge des mêmes revenus (article 54 CIR92); le régime d'imposition du partenaire étranger pour les revenus des biens qui lui ont été cédés par un contribuable belge est comparé au régime belge des mêmes revenus (article 344, § 2, CIR92); le régime des bénéficiaires étrangers de l'entreprise belge est comparé au régime belge des bénéficiaires d'entreprises (article 203, § 1er, 4° CIR92); ou encore, sans plus de précision, le régime du partenaire de l'entreprise belge est comparé à celui de l'entreprise belge (article 26, al. 2, 2° CIR92).

Cependant, le régime de déduction est refusé aux sociétés pour les dividendes de sociétés qui sont simplement établies dans un pays dont les dispositions de droit commun sont notablement plus avantageuses que le régime belge (article 203, § 1er, 1°, CIR92).

Pour déterminer si une entreprise est soumise, pour ses bénéficiaires, à un impôt sensiblement moindre que l'impôt belge, les modalités de détermination de la base et le tarif des impôts nationaux et locaux doivent être pris en considération.³³

L'une des restrictions à la déduction, par les sociétés, des dividendes qu'elles reçoivent vise les dividendes distribués par une société qui réalise des bénéfices

²⁸ QP n° 328 du Député Van Belle, 5 mars 1996, *BC*, 763/8-9.96, 1689.

²⁹ Avis du 7 mai 1997, *BC*, 773/7.97, 1587.

³⁰ Q.P. n° 1082 du Député Demotte, 9 octobre 1997, *BC*, 785/8-9.98, 1841; voyez B. Peeters, "Le régime RDT suit l'évolution internationale", *Fisc. Int.*, n° 177, 8.

³¹ QP n° 300 du Sénateur Hatry, 3 septembre 1991, *BC*, 716/5.92, 1369.

³² Ou des pays industrialisés, si l'on reprend le critère de l'administration.

³³ G. Lowagie et S. Dingenen, "Onderkapitalisatie van vennootschappen", *Fiscaal praktijkboek '97-'98*, Ced Samsom, 307.

par l'intermédiaire d'établissements étrangers qui sont assujettis à un régime de taxation notablement plus avantageux que le régime belge. C'est le cas lorsqu'un établissement est situé dans un pays avec lequel la Belgique n'a pas conclu de convention préventive de la double imposition et que l'impôt qui y est effectivement appliqué sur les bénéfices de l'établissement n'atteint pas 15 pour cent (article 203, § 2, al. 4, CIR92).

Une autre restriction vise les dividendes distribués par des sociétés soumises à un régime d'imposition notablement plus avantageux qu'en Belgique. Ici, cependant, il n'y a pas de critère légal. Le Ministre des Finances a renvoyé à titre indicatif au taux de 15 pour cent retenu pour les établissements étrangers.³⁴ Certains auteurs en ont conclu qu'une société n'est pas soumise à un régime notablement plus avantageux que le régime belge si le taux de son impôt atteint 25 pour cent.³⁵

On notera par ailleurs que la convention conclue avec Maurice refuse l'exemption en Belgique des bénéfices qu'une entreprise belge tire d'un établissement stable situé à Maurice et qui y ont été imposés, mais à un taux inférieur à 25 pour cent.³⁶

Interrogé sur la déductibilité des dividendes payés par une société de production située dans un pays comme la Hongrie où le taux de l'impôt est de 18 pour cent, le Ministre des Finances a répondu qu'elle n'était pas exclue *a priori*.³⁷

4.1.2. Régime exorbitant du droit commun

La déduction des dividendes peut être refusée à une société si les dividendes qu'elle reçoit sont distribués par une société qui recueille des revenus offshore et bénéficie pour ceux-ci dans son pays de résidence d'un régime exorbitant du droit commun (article 203, § 1er, 3^o CIR92), ou par une société de financement, une société de trésorerie ou une société d'investissement qui, dans son pays de résidence, bénéficie d'un régime fiscal exorbitant du droit commun (article 203, § 1er, 2^o CIR92).

Est exorbitante du droit commun "une imposition dérisoire par rapport au régime normal de taxation prévu pour la généralité des contribuables" du pays concerné.³⁸

³⁴ Mais il n'a pas jugé nécessaire d'inclure un critère chiffré dans le texte légal au motif que d'autres critères influencent également la qualification d'un régime fiscal (Projet de loi portant confirmation des arrêtés royaux pris en application de la loi du 26 juillet 1996 visant à réaliser les conditions budgétaires de la participation de la Belgique à l'Union économique et monétaire européenne, et la loi du 26 juillet 1996 portant modernisation de la sécurité sociale et assurant la viabilité des régimes légaux des pensions (arts. 2, 3, 3^o et 4^o), Rapport, *Doc. Parl.*, Chambre (1996-1997), 925/8, 39).

³⁵ Ils ajoutent à l'impôt étranger de 15 pour cent sur les bénéfices réalisés par l'intermédiaire d'un établissement étranger, l'impôt belge de 10 pour cent environ sur le même bénéfice, en l'absence de convention (G. De Neef et B. Malvaux, "New Belgian Rules on Dividend Income Taxation and Capital Gains Exemption", *Intertax*, 1997, 294, note 16).

³⁶ Convention du 4 juillet 1995, art. 23, § 2, a.

³⁷ QP n^o 730 du Député van den Abeelen, 28 janvier 1977, *BC*, 792/4.99, 1177.

³⁸ ComIR92 54/9; 199/46.

BELGIUM

Le Ministre des Finances avait annoncé au cours des travaux préparatoires de la loi du 22 décembre 1989 que la liste des sociétés holdings et des sociétés de financement qui bénéficient d'un régime fiscal exorbitant du droit commun serait établie en concertation avec d'autres pays européens.³⁹

Ont été citées les holdings et sociétés de financement des Antilles néerlandaises, de Jersey, du Liechtenstein, de Luxembourg et d'Uruguay (liste III).

Les IFSC irlandaises ne figurent pas dans cette liste. Mais l'administration n'en pense pas moins.⁴⁰ Elle leur applique par ailleurs les dispositions visant les régimes notablement plus avantageux que le régime belge.⁴¹

4.1.3. Régime de taxation notablement plus avantageux que le régime belge de droit commun

Alors que traditionnellement on situe les "refuges" à l'étranger, l'article 198, al. 1er, 11^o, CIR92⁴² vise le partenaire belge ou étranger d'une société belge qui est soumis, pour les intérêts, à un régime de taxation notablement plus avantageux que celui résultant des dispositions du droit commun applicables en Belgique. Cette disposition vise en principe les centres de coordination belges.

4.1.4. Absence d'impôt sur les revenus

Constitue certes un régime fiscal privilégié l'absence d'imposition sur le revenu.

Toutes les dispositions que nous examinerons plus loin visent les opérations d'entreprises belges avec des partenaires qui ne sont pas imposés sur leurs revenus.

Pour appliquer ce critère, on a égard à la nature de l'impôt, quels que soient les modalités de détermination de la base taxable, ou le tarif d'imposition.⁴³

Sont soumis à l'impôt des sociétés: un centre de coordination belge, une société de droit étranger soumise à un impôt de 15 pour cent sur ses revenus d'exportation de pierres précieuses ou de 35 pour cent sur son bénéfice net, une société établie dans une "zone d'entreprises" (Dunkerke en France) et qui est imposée (temporairement) sur les bénéfices ne résultant pas des activités commerciales et industrielles exercées à l'intérieur de ladite zone.⁴⁴

Ne le sont en revanche pas les sociétés établies dans les territoires suivants: Andorre, Anguilla, Bahamas, Bahrein, Bermudes, Campione, Cayman, Ciskey, Grenade, Nauru, Saint-Pierre-et-Miquelon, Sark, Tonga, Turks et Caïcos, Vanu-

³⁹ Rapport, *Doc. Parl.*, Sénat (1989-1990), 806-3, 84.

⁴⁰ "Rapport d'évaluation sur le fonctionnement de la commission des accords fiscaux préalables jusqu'au 31.12.1997", *BC*, 798/11.99, 3532.

⁴¹ Décision CiCom/093 citée dans "Les accords fiscaux préalables", *BC*, 758/3.96, 543.

⁴² Voyez 4.2.1.

⁴³ ComIR92 199/33.

⁴⁴ "Rapport d'évaluation sur le fonctionnement de la commission des accords fiscaux préalables jusqu'au 31.12.1997", *BC*, 798/11.99, 3531.

atu (liste IB). Dans d'autres territoires, certaines sociétés seulement sont jugées ne pas être soumises à l'impôt (liste IB).

4.1.5. *L'objectif des régimes privilégiés est indifférent*

Le caractère temporaire d'un régime fiscal privilégié, et les raisons qui en justifient l'existence sont indifférents.⁴⁵

Cependant, lors des travaux préparatoires de la loi du 22 décembre 1989, interrogé sur le traitement des mesures fiscales prises par les pays en voie de développement pour encourager les investisseurs étrangers, le Ministre des Finances a répondu que l'intention n'était pas de les viser.⁴⁶

Par ailleurs, dans la négociation des conventions préventives de la double imposition, et plus particulièrement de la clause d'imputation d'un crédit d'impôt fictif (*tax sparing*), la Belgique réserve un traitement favorable à certains revenus qui bénéficient dans le pays partenaire des dispositions favorables d'une législation particulière, temporaire et qui a pour objectif de promouvoir le développement économique de ce pays.⁴⁷

4.2. Les mesures

4.2.1. *Refus de déduction de certaines dépenses*

L'article 54 CIR92 permet de rejeter la déduction d'intérêts, de redevances pour la concession de l'usage de brevets d'invention, procédés de fabrication et autres droits analogues ou de rémunérations de prestations ou de services, payés par une entreprise à un non-résident ou à un établissement étranger qui, dans le pays où ils sont établis, sont soumis, pour les revenus de cette nature, à un régime de taxation notablement plus avantageux que le régime belge.

Cette mesure se fonde sur la présomption que ces dépenses sont fictives ou excessives. Mais l'entreprise peut renverser cette présomption en prouvant qu'elles sont faites en raison d'opérations réelles et qu'elles ne dépassent pas les limites normales. Dans cette mesure, ces dépenses sont déductibles.⁴⁸

L'article 198, al. 1er, 11° CIR92 limite également la déduction d'intérêts payés à des bénéficiaires qui sont soumis, pour ces revenus, à un régime de taxation notablement plus avantageux que le régime belge de droit commun, mais cette limite est fonction du montant des emprunts. Les intérêts d'obligations et d'autres titres analogues émis par appel public à l'épargne échappent à cette règle.

⁴⁵ Au Sri Lanka, une exonération des bénéfices de certaines sociétés a été accordée pour dix ans, à certaines conditions. Les dividendes qu'elles distribuent ne peuvent être déduits par les sociétés belges qui les recueillent (décision n° Ci.COM/098, du 20 septembre 1994, *BC*, 789/1.99, 93).

⁴⁶ Rapport, *Doc. Parl.*, Sénat (1989-1990), 806-3, 84.

⁴⁷ Voyez 5.6.1.

⁴⁸ Cass., 27 septembre 1966, *Pas.*, 1967, I, 121.

Dans la mesure où le montant total des emprunts qui génèrent les intérêts visés n'excède pas sept fois la somme des réserves taxées au début de la période imposable et du capital libéré à la fin de cette période, ces intérêts restent déductibles.

Les intérêts payés à des bénéficiaires belges qui sont soumis à un régime avantageux, comme les centres de coordination, sont visés. Cependant, l'intention du législateur était de ne pas les atteindre. Le plafond de déduction a été fixé de manière à ne pas les affecter.⁴⁹

4.2.2. Imputation d'un manque à gagner

L'article 26, al. 2, CIR92 permet d'incorporer aux bénéfices imposables d'une entreprise les avantages anormaux ou bénévoles qu'elle accorde aux personnes suivantes, même si l'entreprise pouvait prouver que les avantages qu'elle accorde sont pris en considération pour déterminer les revenus imposables du bénéficiaire.⁵⁰ Il en est ainsi même si les avantages en question font partie du bénéfice d'un établissement belge du bénéficiaire.⁵¹

- Un non-résident à l'égard duquel l'entreprise se trouve directement ou indirectement dans des liens d'interdépendance. Jusqu'à la loi du 28 juillet 1992, l'article 26 précisait que les avantages devaient être consentis en raison de ces liens d'interdépendance.⁵²

Cette disposition n'est pas spécifiquement orientée contre les avantages consentis à des bénéficiaires soumis à un régime fiscal privilégié.

- Un non-résident ou un établissement étranger qui, en vertu des dispositions de la législation du pays où ils sont établis, n'y sont pas soumis à un impôt sur les revenus ou y sont soumis à un régime notablement plus avantageux que celui auquel est soumise l'entreprise établie en Belgique.

Des exemples donnés dans l'exposé des motifs de la loi du 28 juillet 1992,⁵³ certains auteurs ont conclu que l'article 26, al. 2, 2°, CIR92 ne viserait les établissements étrangers que s'ils appartenaient à des sociétés étrangères.⁵⁴ Littéralement, pourtant, cette disposition vise aussi les avantages anormaux ou bénévoles accordés aux établissements étrangers de sociétés belges.

- Un non-résident qui a des intérêts communs avec un non-résident ou un établissement visés ci-dessus.⁵⁵

⁴⁹ Rapport précité, *Doc. Parl.*, Chambre (1996–1997), 925/8, 38.

⁵⁰ Projet de loi portant des dispositions fiscales et financières, Rapport, *Doc. Parl.*, Sénat (1991–1992), 452-2, 62.

⁵¹ QP n° 1255 du Député Pieters, 23 février 1998, *BC*, 784/7.98, 1573.

⁵² Sur les conséquences de cette modification dans le contexte de l'application des conventions préventives de la double imposition, voyez L. Hinnekens, "Belgian Co-ordination, Distribution and Special Service Centers: Non-garden Varieties of Arm's Length Transfer Pricing and European Arbitration", *Intertax*, 1996, 350.

⁵³ *Doc. Parl.*, Chambre (1991–1992), 444/1, 6.

⁵⁴ Lagae et Mathieu, *op. cit.*, 96. L'utilisation des termes "établissement étranger" serait superflue si leur interprétation était la bonne.

⁵⁵ Avant la loi du 28 juillet 1992, l'art. 26 CIR92 visait déjà les avantages accordés à une personne ou une entreprise qui ont des intérêts communs avec une entreprise qui a elle-même des liens

Ceci permet d'atteindre des avantages consentis à une entreprise qui ne bénéficie pas nécessairement elle-même d'un régime fiscal avantageux (ou avec laquelle l'entreprise belge n'a pas nécessairement des liens d'interdépendance). La notion d'intérêts communs est relativement large.

4.2.3. Refus d'exonération de certains revenus

Pour éviter la double imposition économique des bénéfices de sociétés, les dividendes que reçoit une société font l'objet d'une déduction de 95 pour cent de leur montant (c'est le régime des "revenus définitivement taxés") et les plus-values qu'elle réalise sur les actions sont exonérées.

L'article 203 CIR92 prévoit une série d'exclusions du régime des RDT. Cette disposition vise à éviter qu'un mécanisme prévu pour éviter l'imposition multiple en cascade des bénéfices de sociétés profite à des dividendes qui proviennent de bénéfices qui ont été soumis à une imposition dérisoire, soit que le régime qui leur a été appliqué est notablement plus avantageux que le régime belge, soit que ce régime est exorbitant du droit commun. On notera cependant que ne sont pas déductibles au titre de RDT, les dividendes de sociétés qui sont simplement établies dans un pays dont le droit commun de l'impôt des sociétés est notablement plus avantageux que le régime belge.

Si la déduction des dividendes que distribue une société est refusée, l'exonération de la plus-value réalisée sur ses actions le sera aussi.

Le législateur a pris soin de déterminer les cas d'exclusion de manière à ce que les dividendes des IFSC irlandaises puissent être exclues, sans que les dividendes des centres de coordination belges le soient (j'y reviendrai au 5.2).

4.2.4. Imputation d'un revenu fictif

Lorsqu'un contribuable cède des actions, des obligations, une créance ou un autre titre constitutif d'emprunt, un brevet d'invention, un procédé de fabrication, une marque de fabrique ou de commerce, ou tout autre droit analogue ou une somme d'argent, à un non-résident qui, dans le pays où il est établi, est soumis du chef des revenus de ces biens et droits, à un régime de taxation notablement plus avantageux que le régime belge, l'article 344, § 2, CIR92 permet à l'administration d'imposer les revenus des biens et droits cédés comme si cette cession n'avait pas eu lieu.

Cette fiction ne permet cependant pas à l'administration de taxer le contribuable sur les revenus des biens que le cessionnaire aurait lui-même acquis en emploi de ceux que lui a cédés le contribuable.⁵⁶

cont.

d'interdépendance avec l'entreprise qui les consent. Cette loi a étendu l'art. 26 aux avantages accordés à un non-résident qui a des intérêts communs avec une personne ou une entreprise bénéficiant d'un régime avantageux.

⁵⁶ En ce sens, Ph. Lion, "L'article 344, § 2 du CIR 92: 'Le tigre de papier'", *RGF*, 1995, 371; contra A. Haelterman, "De belastingvrije Luxemburgse holding versus Belgische fiscale anti-holdingsbepalingen", *Is er nog leven na de Luxemburgse holding?*, Biblio-dossier, fiscaliteit 26, 9.

Le contribuable peut cependant éviter l'imposition du revenu fictif en prouvant que la cession répond à des besoins légitimes de caractère financier ou économique. Il peut également y échapper en prouvant qu'il a reçu pour la cession une contrepartie réelle et que celle-ci produit "un montant de revenus soumis effectivement en Belgique à une charge fiscale normale par rapport à celle qui aurait subsisté si la cession n'avait pas eu lieu".

Il est difficile de comprendre quelle preuve est attendue du contribuable.⁵⁷ L'interprétation qu'il semble falloir retenir est qu'il faut que la charge fiscale que supporte le cédant sur les revenus de la contrepartie qu'il reçoit soit semblable à celle qu'il supportait sur les revenus des biens cédés.⁵⁸ L'ajout des cessions de sommes d'argent à la liste des opérations visées par l'article 344, § 2, CIR92 a semé le doute sur le point de comparaison à retenir puisque des liquidités ne produisent pas nécessairement de revenus imposables.⁵⁹ Le Ministre des Finances lui-même semble rester perplexe.⁶⁰

4.3. La charge de la preuve

La charge de la preuve de ce qu'un régime d'imposition est favorable appartient à l'administration.⁶¹

Cependant, un contribuable peut demander un accord écrit préalable de l'administration que les dividendes d'une société étrangère remplissent les conditions de déduction au titre de revenus définitivement taxés, c'est-à-dire, essentiellement, qu'ils proviennent de sociétés qui ne bénéficient pas d'un régime privilégié.⁶² L'accord lie l'administration. Le refus d'accord ne lie pas le contribuable. Cependant, la Commission des accords fiscaux préalables a décidé de ne pas donner d'accord relatif aux pays ou aux sociétés repris dans les listes publiées dans le Moniteur belge du 24 août 1991.⁶³

En revanche, le contribuable ne peut pas s'adresser à cette commission pour savoir si son partenaire serait soumis, dans le pays où il est établi, à un régime notablement plus avantageux que le régime belge, et si, partant, les opérations qu'il envisage pourraient être visées par les articles 26, 54 ou 344, § 2 CIR92. Lorsqu'elle a été interrogée sur l'application de ces articles, la commission est parfois partie du préjugé que l'opération qui lui était présentée serait menée avec un partenaire soumis à un régime fiscal privilégié. C'est ce qu'elle a fait

⁵⁷ Projet de loi portant des dispositions fiscales et financières, avis du Conseil d'Etat, *Doc. Parl.*, Chambre (1991-1992), 444/1, 94.

⁵⁸ Liège, 30 mai 1974, *JDF*, 1974, 154.

⁵⁹ Avis du Conseil d'Etat précité, *Doc. Parl.*, Chambre (1991-1992), 444/1, 94.

⁶⁰ QP n° 555 du Député Dupré, 6 mai 1993, *BC*, 732/11.93, 3156.

⁶¹ En ce qui concerne l'art. 26 CIR92: ComIR92, 26/22. En ce qui concerne l'art. 54 CIR92: Zondervan, *op. cit.*, n° 139. En ce qui concerne l'art. 344, § 2 CIR92: Zondervan, *op. cit.*, n° 143; Bruxelles, 16 juin 1970, *JDF*, 1971, 35.

⁶² Art. 345, § 1er, 4°, CIR92; QP n° 730 du Député van den Abeelen, 28 janvier 1997, *BC*, 792/4.99, 1177.

⁶³ "Les accords fiscaux préalables", *BC*, 758/3.96, 548.

lorsqu'elle a été amenée à examiner les motifs d'une opération avec une IFSC irlandaise.⁶⁴

4.4. Digressions

4.4.1. Les transferts de bénéfiques à un centre de coordination belge

Le régime d'imposition des centres de coordination est exorbitant du droit commun. Les centres sont imposés en principe sur la base d'un pourcentage de certaines de leurs charges de fonctionnement, ce qui est généralement nettement plus avantageux que le régime de droit commun.

L'arrêté royal n° 187 qui a créé les centres de coordination sanctionne lui-même les transferts de bénéfiques à ces entreprises. La base imposable des centres de coordination ne peut jamais être inférieure à la somme de leurs dépenses non déductibles et des avantages anormaux ou bénévoles qui leur sont accordés, même par une société qui n'est pas passible de l'impôt en Belgique.

4.4.2. La quotité forfaitaire d'impôt étranger

La méthode d'évitement de la double imposition des intérêts et redevances d'origine étrangère recueillis par une entreprise belge est l'imputation sur son impôt d'une "quotité forfaitaire d'impôt étranger".

A l'origine, le régime de la QFIE était rudimentaire. Ce crédit équivalait à 15 pour cent du montant du revenu à la frontière, même si l'impôt perçu à l'étranger était nettement inférieur à 15 pour cent. Dans ces conditions, les entreprises belges étaient encouragées à emprunter pour prêter à des sociétés établies dans des pays qui ne prélèvent qu'un impôt très faible sur les intérêts (*channelling*), et obtenir ainsi l'imputation d'un crédit sur l'impôt afférent à d'autres revenus.

Pour remédier à cette situation, le régime a été aménagé à plusieurs reprises.

Pour éviter le *channelling*, la QFIE est désormais refusée au créancier d'intérêts si les fonds qu'il prête lui ont été fournis par un tiers qui assume les risques de l'opération (article 289 CIR92).

En outre, la quotité imputable, qui est maintenant en principe de 15/85 du revenu à la frontière, est limitée en ce qui concerne les intérêts, en fonction de leur montant net (c'est-à-dire après déduction des charges financières qui se rapportent proportionnellement à ces intérêts) et du taux de l'impôt étranger effectivement perçu (article 287 CIR92).

Ces modifications n'ont cependant pas affecté les intérêts payés par un débiteur établi dans certains pays avec lesquels la Belgique a conclu une convention préventive de la double imposition. J'y reviendrai au 5.6.1.

⁶⁴ Voyez par exemple, décision Ci.Com/093 citée dans "Les accords fiscaux préalables", *BC*, 758/3.96, 543.

5. Les conventions internationales

5.1. Absence de convention avec les paradis fiscaux

La Belgique n'a pas conclu de convention préventive de la double imposition avec les pays qui figurent dans les listes de pays dont les sociétés ne sont pas assujetties à un impôt analogue à l'impôt des sociétés ou dont les dispositions du droit commun en matière d'impôt des sociétés sont notablement plus avantageuses qu'en Belgique.⁶⁵

En revanche, elle a conclu des conventions avec des pays qui reconnaissent à certaines sociétés un régime fiscal avantageux: Chypre, l'Irlande, le Luxembourg, la Malaisie, Malte, Singapour, etc.⁶⁶

5.2. La Belgique est tenue par ses engagements internationaux

En Belgique, les traités internationaux priment la loi interne dans les relations entre Etats (*pacta sunt servanda*) et, s'ils ont effet direct, dans les relations entre l'Etat et les contribuables.⁶⁷

La Belgique est donc contrainte de renégocier les engagements qui ne lui conviennent plus. Ainsi, la Belgique a renégocié les conventions qui prévoyaient une clause de crédit d'impôt fictif.⁶⁸

Lorsqu'elle se heurte à un refus de l'Etat partenaire, elle peut en arriver à modifier sa législation interne. C'est la raison pour laquelle le régime de déduction des dividendes a été modifié en 1996. La convention entre la Belgique et l'Irlande interdit à la Belgique d'établir une discrimination entre les dividendes d'origine irlandaise et ceux d'origine belge.⁶⁹ C'est la raison pour laquelle, avant l'arrêté royal du 20 décembre 1996, la Belgique ne pouvait refuser le régime des RDT aux dividendes distribués par des sociétés de financement irlandaises soumises à un régime fiscal avantageux.⁷⁰

⁶⁵ Depuis le 1er juillet 1997, Hong Kong fait partie intégrante de la République Populaire de Chine, dont elle devient une "Région Administrative Spéciale". La convention du 18 avril 1985 entre la Belgique et la Chine et son protocole ne s'appliquent pas à Hong Kong qui bénéficie toujours d'un statut fiscal particulier (Circ. AAF/97-060 du 31 juillet 1997, addendum à la circulaire Ci.R9 Chine/372.993 du 26 avril 1988).

⁶⁶ Convention du 14 mai 1996 avec Chypre, convention du 24 juin 1970 avec l'Irlande, convention du 17 septembre 1970 avec le Luxembourg, convention du 24 octobre 1973 avec la Malaisie, convention du 28 juin 1974 avec Malte, convention du 8 février 1972 avec Singapour.

⁶⁷ Cass., 27 mai 1971, *Pas.*, 1971, I, 886; J. Salmon, "Le conflit entre le traité international et la loi interne en Belgique à la suite de l'arrêt rendu le 27 mai 1971 par la Cour de cassation", *JT*, 1971, 509.

⁶⁸ Voyez 5.6.2.

⁶⁹ Convention du 24 juin 1970, art. 23, § 1er, 3°.

⁷⁰ QP n° 691 du Député Viseur, 6 janvier 1997, BC, 773/7.97, 1483.

“La modification (du régime des RDT) vise à lever le doute qui pourrait naître sur le fait que les clauses d’exclusion sont également applicables en principe aux sociétés de financement ou de trésorerie belges qui seraient soumises à un régime exorbitant du droit commun, de sorte que cette exclusion peut aussi être invoquée à l’encontre des dividendes de sociétés de financement ou de trésorerie étrangères, pour lesquelles les dispositions conventionnelles susvisées sont invoquées, non pas dans le but d’éviter une double imposition mais en vue d’échapper à toute imposition effective.”⁷¹

Cependant, les critères qui permettent de refuser la déduction des dividendes des IFSC irlandaises ont été déterminés de manière à ce que les centres de coordination belges n’y répondent pas.

5.3. Limitations du bénéfice des conventions

5.3.1. Exclusions générales

La convention avec le Luxembourg n’est applicable ni aux revenus ni à la fortune des sociétés holdings luxembourgeoises de type 29, ni aux revenus qu’un résident de la Belgique tire de telles sociétés, ni aux participations d’un résident belge dans lesdites sociétés.⁷²

La convention avec la Nouvelle-Zélande ne s’applique pas aux Iles Cook, par exemple; celle avec la Norvège ne s’applique pas à Svalbard.⁷³

5.3.2. Clauses d’imposition effective

La Belgique, comme pays de résidence exempte les revenus autres que les dividendes, intérêts et redevances, lorsque la convention attribue le pouvoir d’imposition à l’Etat de la source. En principe, elle ne pose pas de condition d’imposition effective desdits revenus.⁷⁴ Ceci est même prévu explicitement dans la convention avec le Sri Lanka.⁷⁵

Cependant, dans certaines conventions, l’exemption n’est accordée que si les revenus sont imposés dans le pays partenaire.⁷⁶

La convention avec Maurice prévoit que les bénéfices d’un établissement stable mauricien imposés à Maurice à un taux inférieur à 25 pour cent (les établisse-

⁷¹ Rapport au Roi précédant l’arrêté royal du 20 décembre 1996, *MB*, 31 décembre 1996, Ed. 4, 32636.

⁷² Convention du 17 septembre 1970, protocole final, § 1er.

⁷³ Convention du 15 septembre 1981 avec la Nouvelle-Zélande, art. 3 (1)(a)(i); convention du 14 août 1988 avec la Norvège, art. 3.

⁷⁴ Com. Conv. 23/112.

⁷⁵ Convention du 3 février 1983, art. 23, § 2.

⁷⁶ Convention du 9 juillet 1970 avec les Etats-Unis d’Amérique, art. 23; convention du 28 mars 1968 avec le Japon, art. 23, § 2; convention du 24 octobre 1973 avec la Malaisie, art. 23, § 3; convention du 4 juillet 1995 avec Maurice, art. 23, § 2, a.

ments offshore, établissements situés dans la *export service zone* et la *export processing zone*) ne bénéficient pas de l'exemption conventionnelle.⁷⁷

Un résultat proche est atteint par une autre méthode: on ne considère pas qu'il y a "établissement stable" à Chypre si une installation fixe d'affaires y est utilisée par une société résidente de la Belgique enregistrée à Chypre aux seules fins d'exercer des activités *offshore*.⁷⁸

5.3.3. Refus d'exonération ou de réduction conventionnelle à la source

Comme pays de la source, la Belgique n'accorde pas la réduction ou l'exonération conventionnelle si le bénéficiaire des revenus n'est pas imposé dans son pays de résidence sur ses revenus de source belge.⁷⁹

Dans les conventions avec certains pays l'allégement conventionnel d'impôt n'est accordé par la Belgique qu'au montant de revenu qui a été transféré ou perçu dans le pays de résidence parce que ces pays n'imposent leurs résidents que sur les revenus qui y sont transférés ou perçus.⁸⁰

Dans la convention avec Chypre, la Belgique n'accorde pas la réduction ou l'exonération conventionnelle pour les revenus mobiliers aux personnes bénéficiant d'avantages spéciaux dans leur pays de résidence.⁸¹

Les conventions avec les Etats-Unis et avec la Suisse contiennent des dispositions qui limitent sévèrement l'allégement conventionnel de l'impôt à la source sur les revenus mobiliers.⁸²

5.4. Application des dispositions anti-évitement de la loi interne

Peu de conventions belges contiennent une clause permettant expressément d'appliquer les règles internes contre la fraude et l'évasion fiscales. C'est le cas des conventions avec l'Allemagne, l'Autriche, le Luxembourg.⁸³

⁷⁷ Convention du 4 juillet 1995, art. 23, § 2, a.

⁷⁸ Convention du 14 mai 1996 avec Chypre, art. 5, § 4, g.

⁷⁹ Convention du 28 août 1978 avec la Suisse, art. 4, § 4, 2°; convention du 13 octobre 1977 avec l'Australie, art. 4, § 2.

⁸⁰ *Remittance basis*: convention du 1er juin 1987 avec le Royaume Uni, art. 28, § 1; convention du 24 juin 1970 avec l'Irlande, art. 3, § 2; convention du 14 mai 1996 avec Chypre, art. 29, § 1; convention du 8 février 1972 avec Singapour; convention du 28 juin 1974 avec Malte, art. 5, § 2; convention du 22 avril 1993 avec le Venezuela, art. 22.

⁸¹ Convention du 14 mai 1996, art. 29, §§ 3 et 4.

⁸² Convention avec les Etats-Unis d'Amérique, art. 12A (protocole du 31 décembre 1987); convention du 28 août 1978 avec la Suisse, art. 22 qui introduit une disposition de droit interne suisse dans la convention (Th. Delahaye, "Evasion fiscale/fraude fiscale", *Cah.*, Vol. LXVIIIa, 1983, 265, n° 22).

⁸³ Convention du 11 avril 1967 avec l'Allemagne, protocole final (17); convention du 29 décembre 1971 avec l'Autriche, art. 27, § 4, 1°; convention du 17 septembre 1970 avec le Luxembourg, protocole final § 10.

La convention avec la Suisse qui prévoit des mesures de prévention de l'usage abusif de la convention, ajoute que "les mesures plus étendues qui ont été ou qui seront prises par l'un des Etats Contractants et qui visent à empêcher des prétentions abusives à un dégrèvement d'impôt perçu à la *source* par l'autre Etat Contractant restent applicables".⁸⁴

De manière générale, l'administration estime que les conventions internationales n'empêchent pas l'application des mesures nationales de prévention ou de lutte contre l'évasion et la fraude fiscale. Elle tire argument du fait que de nombreuses conventions prévoient l'échange de renseignements en vue de prévenir l'évasion fiscale.⁸⁵

Mais il semble bien que l'administration belge estime que les législations CFC ou subpart F des Etats étrangers sont contraires aux conventions et la Belgique ne transmet pas d'informations à ces Etats pour leur permettre d'appliquer ces législations, à moins que la convention applicable le prévoie.

L'idée est largement répandue que les mesures de droit interne qui permettent de rectifier la répartition de revenus entre deux entreprises de deux Etats contractants sont limitées par l'article 9, § 1er de la convention modèle OCDE qui trouve son équivalent dans la plupart des conventions belges.⁸⁶ La plupart des auteurs considèrent que l'article 9 protège les contribuables et restreint l'application des articles 26, 54 et 344, § 2 CIR92.⁸⁷

En outre, la déduction des dépenses d'une entreprise ne peut être soumise à des conditions plus strictes lorsque le paiement est fait à un résident de l'autre Etat contractant. Ceci sous réserve de l'article 9, § 1er (article 24, § 4 de la convention modèle OCDE). L'article 24, § 4, n'a pas d'équivalent dans de nombreuses conventions belges,⁸⁸ mais l'essentiel du débat s'articule autour de l'article 9, § 1er.

A l'époque où le contenu de l'article 24 CIR64 (devenu l'article 26 CIR92) était encore très proche de celui de l'article 9, § 1er du modèle de l'OCDE,⁸⁹ le Conseil d'Etat a fait observer à l'occasion de l'examen des lois d'approbation de la convention avec les Etats-Unis et de l'ancienne convention avec l'Italie, par

⁸⁴ Convention du 28 août 1978, art. 22, § 1er, al. 2.

⁸⁵ Com. Conv. 28/17.

⁸⁶ L'art. 9, § 2, en revanche, n'est que très rarement reproduit.

⁸⁷ Voyez, par exemple, E. Van Der Bruggen, "Werken Belgische anti-ontwijkingsmaatregelen door in een verdragsituatie?", *TFR*, 1994, 262 et 279 et les références citées; E. Schoonvliet, *Handboek Internationaal Fiscaal Recht*, Biblio, Kalmhout, 1996, 270; L. Hinnekens, "Treaty shopping en anti-misbruikregels in België en elders", en *Actuele problemen van Fiscaal recht*, Cycle W. Delva 1988-1989, Kluwer, 278; B. Peeters, "De internrechtelijke ficties in het Belgisch fiscaal recht in het licht van het adagium 'Pacta sunt servanda'", *Liber Amicorum Mackelbergh*, Fiscale Hogeschool, 1993, 357.

⁸⁸ Par exemple, elle ne figure pas dans la convention du 11 avril 1967 avec l'Allemagne, la convention du 29 décembre 1971 avec l'Autriche, la convention du 9 juillet 1970 avec les Etats-Unis d'Amérique, la convention du 19 octobre 1970 avec les Pays-Bas, la convention du 25 octobre 1988 avec la Bulgarie.

⁸⁹ C'est-à-dire avant la loi du 25 juin 1973.

exemple, que “cet article 24 ne pourra être utilisé à l’égard des sociétés belges liées à des sociétés américaines (ou italiennes) que dans les conditions d’exercice énoncées à l’article 9”.⁹⁰

L’article 26 CIR92 actuel est beaucoup plus large que l’article 9, § 1er de la convention modèle. Le Conseil d’Etat n’a cependant plus fait la même observation dans les conventions approuvées récemment.

L’administration considère que l’article 9, § 1er, de la convention modèle OCDE ne fixe pas un cadre strict dans lequel les redressements de transferts de bénéfices pourraient être effectués. Selon elle, cette disposition énonce des exemples dans lesquels ces redressements peuvent être faits, conformément à l’article 26 CIR92.⁹¹

En outre, l’administration belge, comme le Comité des Affaires fiscales de l’OCDE,⁹² estime que l’article 9 n’affecte pas l’application des règles de preuve du droit interne. Or, elle estime que les articles 54 et 344, § 2, CIR92 ne font qu’établir des présomptions, que le contribuable peut renverser.⁹³ Elle en conclut que l’article 9 de la convention modèle ne limite pas l’application des articles 54 et 344, § 2 CIR92.⁹⁴

Elle estime en outre que l’article 54 CIR92 ne vise pas à limiter ou interdire la déduction des dépenses dont il s’agit pour le seul motif que le bénéficiaire des paiements serait un non-résident, et qu’il peut donc être appliqué sans violer l’article 24, § 4 de la convention modèle.⁹⁵

L’article 198, al. 1, 11°, CIR92, a souvent été commenté comme une règle de lutte contre la sous-capitalisation des sociétés.⁹⁶ De ce point de vue, certains auteurs admettent que l’article 9, § 1er ne le limiterait pas.⁹⁷

5.5. Echange de renseignements

De nombreuses conventions bilatérales prévoient l’échange de renseignements pour prévenir la fraude ou l’évasion fiscale⁹⁸ ou pour l’application des disposi-

⁹⁰ Avis du Conseil d’Etat, *Doc. Parl.*, Chambre (1970–1971), 845-1, 7; sur l’application de l’art. 9 de la convention belgo-américaine, voyez B. Peeters, “Le nouvel article 24, alinéa trois CIR face aux traités de double imposition”, *Fisc. Int.*, n° 78, 2; avis du Conseil d’Etat, *Doc. Parl.*, Chambre (1970–1971), 946-1, 9.

⁹¹ Circulaire n° AAF/98-0003 du 28 juin 1999, “Prix de transfert”, *BC*, 796/8-9.99, 2429. L’interprétation de la combinaison des arts. 9, § 1er et 9, § 2, par l’administration belge est surprenante.

⁹² Com. OCDE, art. 9, n° 4.

⁹³ La Cour de cassation a cependant décidé que l’art. 344, § 2, instaure une fiction (Cass., 18 décembre 1962, *JDF*, 1963, 278, note M. Baltus).

⁹⁴ Com. Conv., 9/5.

⁹⁵ QP n° 1087 du Député Ghesquière, 14 octobre 1997, *BC*, 782/5.98, 1020.

⁹⁶ Voyez à propos de cette interprétation: C. Docclo, “Sous-capitalisation. Quelques réflexions sur l’article 198, alinéa 1er, 11° du Code des impôts sur les revenus”, *RGF*, 1999, 215.

⁹⁷ Lowagie et Dingenen, *op. cit.*, 334 et les références citées.

⁹⁸ Convention du 9 juillet 1970 avec les Etats-Unis d’Amérique, art. 26, § 1; convention du 1er juin 1987 avec la Grande-Bretagne, art. 26, § 1; convention du 24 mai 1968 avec la Grèce,

tions légales tendant à éviter l'évasion fiscale.⁹⁹ L'administration interprète de la même manière les conventions qui ne prévoient pas expressément l'échange de renseignements dans ce but.¹⁰⁰

La directive 77/799/CEE¹⁰¹ et la convention multilatérale sur l'assistance administrative¹⁰² énoncent des cas qui justifient un échange spontané. Parmi ceux-ci figurent le cas où des contribuables de deux Etats traitent par le biais d'un ou de plusieurs autres pays de manière telle qu'il peut en résulter une diminution d'impôt dans l'un ou l'autre des Etats et celui où il y a des raisons de présumer que l'impôt est diminué à la suite de transferts fictifs de bénéficiaires à l'intérieur de groupes d'entreprises.¹⁰³

Les administrations fiscales belge et italienne ont pris un arrangement en vue d'effectuer des contrôles simultanés, notamment lorsqu'elles détectent l'existence de transactions impliquant des paradis fiscaux.¹⁰⁴

5.6. Digressions

5.6.1. Le crédit d'impôt fictif

A l'origine, la QFIE de 15 pour cent sur les revenus mobiliers étrangers prévue par le droit interne¹⁰⁵ constituait elle-même "un stimulant efficace à la concession de brevets aux entreprises des pays en voie de développement".¹⁰⁶

La Belgique a prévu cette méthode de prévention de la double imposition des revenus mobiliers dans ses conventions. Cependant, le régime de droit interne de la QFIE a été aménagé depuis la conclusion de la plupart des conventions. Dans de nombreuses conventions, la Belgique avait pris la précaution d'accorder le crédit d'impôt aux conditions et au taux prévus par la législation interne.

cont.

art. 26, § 1; convention du 29 avril 1983 avec l'Italie, art. 26; convention du 3 février 1983 avec le Sri Lanka, art. 26, § 1.

⁹⁹ Convention du 10 mars 1964 avec la France, art. 20, § 1; convention du 24 juin 1970 avec l'Irlande, art. 26, § 1; convention du 24 octobre 1973 avec la Malaisie, art. 26.

¹⁰⁰ Com. Conv. 28/17.

¹⁰¹ Directive du Conseil des Communautés européennes 77/799/CEE du 19 décembre 1977, modifiée par les directives 77/1070/CEE du 6 décembre 1979, et 92/12/CEE du 25 février 1992.

¹⁰² Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, du 25 janvier 1988, élaborée conjointement par la Conseil de l'Europe et l'OCDE, que la Belgique a signée le 7 février 1992.

¹⁰³ Directive 77/799/CEE, art. 4; convention multilatérale du 25 janvier 1988, art. 7.

¹⁰⁴ Arrangement administratif du 11 juillet 1997, entre les Ministres des Finances belge et italien en vue d'effectuer des contrôles fiscaux simultanés, conformément à l'art. 26 relatif à l'échange de renseignements de la convention entre l'Italie et la Belgique en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales en matière d'impôts sur le revenu, signée à Rome, le 29 avril 1993 et à la directive 77/799/CEE, du 19 décembre 1977, *MB*, 13 mars 1998; circulaire n° AAF/98-354 du 14 octobre 1998.

¹⁰⁵ Voyez 4.4.2.

¹⁰⁶ G. Daumerie, "Aspects particuliers des conventions préventives de la double imposition des revenus signées récemment par la Belgique", *BC*, n° 526, 240.

En revanche, vis-à-vis de certains pays, la Belgique s'est engagée, par dérogation à la législation interne, à accorder un crédit d'impôt fictif, souvent d'un taux supérieur à celui de la QFIE, pour les revenus mobiliers que le pays de la source exonère ou impose à un taux réduit en vertu de dispositions spéciales, temporaires et destinées à favoriser le développement économique du pays.

La Belgique a décidé, au début des années '90, de renégocier ces clauses de crédit d'impôt fictif.¹⁰⁷ C'est ainsi que la convention du 20 avril 1994 avec la Corée par exemple, supprime le crédit d'impôt fictif accordé dans la convention du 29 août 1977.¹⁰⁸ Suivant l'exemple des conventions conclues par de nombreux pays,¹⁰⁹ les conventions de la Belgique avec la Chine, la Turquie, le Vietnam, les Philippines¹¹⁰ contiennent une clause de caducité du crédit d'impôt fictif à l'expiration d'une période de 10 ans (renouvelable¹¹¹ ou non).¹¹²

5.6.2. La déduction de revenus fictivement taxés

Les dividendes qu'une société belge reçoit d'une société vietnamienne qui sont payés au moyen de revenus temporairement exemptés en vertu de mesures spéciales visant à promouvoir l'économie vietnamienne sont exemptés en Belgique. Cette faveur est assortie d'une clause de caducité à l'expiration d'une période de 10 ans, renouvelable.¹¹³

Rappelons encore que la convention avec l'Irlande oblige la Belgique à traiter comme soumise à l'impôt irlandais une société irlandaise dont les bénéficiaires ont été exemptés en tout ou en partie, pour une période limitée.¹¹⁴

¹⁰⁷ QP n° 405 du Sénateur Daerden, 9 juin 1993, *BC*, 732/11.93, 3198.

¹⁰⁸ Voyez Projet de loi portant assentiment à la convention additionnelle signée à Bruxelles le 20 avril 1994, modifiant la convention et supprimant le protocole entre la République de Corée et le Royaume de Belgique tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, signés à Bruxelles le 29 août 1977, Exposé des motifs, *Doc. Parl.*, Sénat (1995-1996), 1-286/1; Circ. AAF/97-84, 26 juin 1997, *BC*, 774/8-9.97, 1720.

¹⁰⁹ *Les crédits d'impôt fictif*, OCDE, Paris, 1998, 42.

¹¹⁰ Protocole additionnel du 27 novembre 1996 avec la Chine; convention du 28 février 1996 avec le Vietnam; protocole du 11 mars 1996 avec les Philippines; convention du 2 juin 1987 avec la Turquie.

¹¹¹ Conventions avec la Chine et le Vietnam.

¹¹² Convention avec les Philippines.

¹¹³ Convention du 28 février 1996 avec le Vietnam, art. 23, 2, c.

¹¹⁴ Convention du 24 juin 1970 avec l'Irlande, art. 23, § 4.

Summary

In order to combat the use of low-tax regimes by multinational enterprises, the Belgian Treasury applies pin-point provisions that cover transactions with enterprises that are not subject to income tax, or enterprises that benefit from a tax regime substantially more favourable than the Belgian tax regime, or from a regime that deviates from the ordinary tax regime, or from a regime substantially more favourable than the Belgian ordinary tax regime. No satisfactory criteria can be found to accurately determine the situations to which those provisions apply.

Such provisions may be used to disallow the deduction of certain payments made to enterprises benefiting from a low-tax regime, to allocate to a Belgian enterprise items of income transferred to such enterprises, to tax the Belgian enterprise on an imputed income when it has transferred certain assets to one of those enterprises. Tax reliefs related to certain items of income are also denied when such income is attributed by a person benefiting from a low-tax regime.

Legal authors dispute the application of provisions that result in a shifting of taxable basis from one enterprise to another in situations where the partner of the Belgian enterprise is a resident of a country with which Belgium entered into a double tax treaty.

However, Belgium has no tax treaties with countries that it considers as tax havens.

In addition, numerous treaties concluded by Belgium contain provisions that allow Belgium to deny treaty reliefs in situations where the other treaty country applies a favourable tax regime.

Zusammenfassung

Gegen die Nutzung von Niedrigsteuersystemen durch multinationale Unternehmen wendet Belgien punktuell Bestimmungen an, die auf Geschäfte mit Partnern abzielen, die überhaupt keine Einkommensteuer zahlen oder ein wesentlich günstigeres als das belgische Steuersystem oder ein System nutzen, das von dem allgemeinen Rechtssystem ihres Landes abweicht oder aber wesentlich günstiger ist als das allgemeine belgische Rechtssystem. Dabei lassen sich aber keine befriedigenden Kriterien feststellen, nach denen eindeutig die Situationen ermittelt werden können, in denen diese Bestimmungen angewandt werden.

Diese Bestimmungen erlauben es der Steuerverwaltung, den Abzug bestimmter Zahlungen an Partner zu verweigern, die ein Niedrigsteuersystem nutzen, das belgische Unternehmen mit Erträgen zu veranlagern, auf die es zu Gunsten eines solchen Partners verzichtet hat, oder beim belgischen Unternehmen fiktive Erträge zu besteuern, wenn dieses einem solchen Partner bestimmte Vermögenswerte überlassen hat, oder aber Steuerleichterungen zu verweigern, wenn sie von einer Person beansprucht werden, die ein Niedrigsteuersystem nutzt.

Die Anwendung von Bestimmungen, die die Steuergrundlage von einem Unternehmen zu einem anderen verlagern, wird von Steuerexperten abgelehnt, wenn der Partner des belgischen Unternehmens in einem Staat ansässig ist, mit dem Belgien ein Doppelbesteuerungsabkommen getroffen hat, das von dem Partner in Anspruch genommen werden kann.

Belgien hat allerdings keine Doppelbesteuerungsabkommen mit Ländern, die seiner Ansicht nach Steueroasen sind.

BELGIUM

Darüber hinaus enthalten zahlreiche von Belgien geschlossene Abkommen Bestimmungen, die Belgien ermächtigen, nach den Abkommen vorgesehene Erleichterungen zu verweigern, wenn in dem anderen Vertragsstaat ein Niedrigsteuersystem angewandt wird.

Resumen

Para luchar contra la utilización por parte de las multinacionales de regímenes de baja fiscalidad (RBF), el fisco belga ha recurrido a disposiciones puntuales que tratan las operaciones realizadas por socios no sujetos a la totalidad del impuesto sobre la renta o que gozan de un régimen impositivo notablemente más ventajoso que el belga, o de un régimen fuera del derecho común de su país o incluso más ventajoso que el belga. No existen criterios determinantes para saber en qué casos se aplica esta normativa.

Estas disposiciones permiten al fisco rechazar la deducción de ciertos pagos a socios que gocen de un RBF, o imputar a la empresa belga ingresos transferidos a socios o gravar a la empresa belga mediante imputación de rentas cuando haya cedido determinados bienes a socios e, incluso, denegar desgravaciones fiscales de rentas atribuidas a una persona que goce de un RBF.

La doctrina discute la aplicación de las disposiciones que den lugar al traspaso de la base imponible de una a otra empresa cuando el socio de la empresa belga sea residente de un Estado con el que Bélgica haya concluido y pueda invocar un convenio para evitar la doble imposición.

Bélgica no ha concluido convenios para evitar la doble imposición con los países que considera paraísos fiscales.

Muchos convenios concluidos por Bélgica contienen cláusulas que autorizan a Bélgica a rechazar las desgravaciones fiscales del convenio cuando se aplique un RBF en el otro Estado contratante.