

**Circular Letter from the Belgian tax administration on the  
obligation to report payments in excess of EUR 100,000  
per annum to tax haven companies**

**Circulaire AAF n° 13/2010 du 30/11/2010**  
**Circulaire nr. Ci. RH.421/607.890 (AGFisc 64/2010)**

*IMPOTS SUR LES REVENUS*

*PROCEDURE*

*Obligation de déclaration*  
*Paradis fiscaux*  
*Liste des pays*

*IMPOT DES SOCIETES*  
*IMPOT DES NON-RESIDENTS/SOCIETES*

*Déduction à titre de frais professionnels*  
*Opérations réelles et sincères*  
*Personnes autres que constructions artificielles*  
*Prix de transfert*

*Paiements à des paradis fiscaux*  
*Commentaires des articles 128, 133, 134 et 136 de la loi-programme du 23 décembre 2009*

A tous les fonctionnaires de l'Administration des Affaires Fiscales, de l'Administration générale de la Fiscalité et de l'Administration générale de la lutte contre la fraude fiscale niveaux A, B et C

Cette circulaire contient le commentaire sur les articles 128, 133, 134 et 136 de la loi-programme du 23 décembre 2009 (MB 30.12.2009).

**TABLE DES MATIERES**

I. DISPOSITIONS LEGALES – Loi programme du 23 décembre 2009

II. DISPOSITIONS REGLEMENTAIRES

1. Arrêté royal du 6 mai 2010 pris en exécution de l'article 307, § 1er, alinéas 3 à 6, du Code des impôts sur les revenus 1992 relatif à la liste des Etats à fiscalité inexistante ou peu élevée
2. Arrêté royal du 7 mai 2010 fixant le modèle de formulaire visé à l'article 307, § 1<sup>er</sup>, alinéa 6, du Code des impôts sur les revenus 1992

III. COMMENTAIRE

1. Contexte

2. Les contribuables concernés

3. Obligation de déclaration

3.1. Etats visés

3.1.1. Etats n'appliquant pas effectivement et substantiellement le standard OCDE en ce qui concerne l'échange d'informations.

3.1.2. Liste des Etats à fiscalité inexistante ou peu élevée (pays avec un taux nominal d'impôt des sociétés inférieur à 10 pc)

3.2. Paiements à des personnes établies dans un Etat visé

3.2.1. Paiement

3.2.2. Personne

3.2.3. Etabli

3.3. Paiements directs ou indirects

3.4. Déclaration via le "formulaire 275 F"

4. Dépenses non déductible

4.1. Paiements non-déclarés

4.2. Paiements déclarés

4.2.1. Opérations réelles et sincères

4.2.2. Personnes autres que des constructions artificielles

- 4.2.3. Paiements conformes au marché
- 4.2.4. Conditions générales de déductibilité
- 4.3. Concours

#### IV. COMPTABILITE DES DISPOSITIONS LEGALES AVEC LE PRINCIPE DE NON-DISCRIMINATION DES CONVENTIONS PREVENTIVES DE LA DOUBLE IMPOSITION ET AVEC LA LIBERTE DE CIRCULATION DES CAPITAUX ET DES PAIEMENTS PREVUE DANS LE TRAITE UE

- 1. La disposition de non-discrimination dans les conventions préventives de la double imposition belges
- 2. Traité UE: libre circulation des capitaux et des paiements
  - 2.1. Pas d'échange d'informations fiscales
  - 2.2. Echange des informations fiscales
    - 2.2.1. Pas de preuve des opérations réelles et sincères
    - 2.2.2. Non application de la libre circulation des capitaux et paiements

#### V. ENTRÉE EN VIGUEUR

### **I. DISPOSITIONS LEGALES – Loi programme du 23 décembre 2009 (MB 30.12.2009, ED. 1)**

Art. 128. Dans l'article 198, alinéa 1<sup>er</sup>, du même Code, modifié en dernier lieu par la loi du 25 avril 2007, le 10° est rétabli dans la rédaction suivante :

*"10° sans préjudice de l'application de l'article 219, les paiements effectués directement ou indirectement vers des Etats visés à l'article 307, § 1<sup>er</sup>, alinéa 3, et qui n'ont pas été déclarés conformément audit article 307, § 1<sup>er</sup>, alinéa 3, ou, si les paiements ont été déclarés, pour lesquels le contribuable ne justifie pas par toutes voies de droit qu'ils sont effectués dans le cadre d'opérations réelles et sincères et avec des personnes autres que des constructions artificielles ;"*

Art. 133. L'article 128 entre en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2010 pour les paiements effectués à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2010.

Art. 134. L'article 307, § 1<sup>er</sup>, du même Code, modifié par l'arrêté royal du 20 décembre 1996 et par la loi du 10 août 2001, est complété par les alinéas suivants :

*"Les contribuables assujettis à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des non-résidents conformément à l'article 227, 2°, sont tenus de déclarer tous les paiements effectués directement ou indirectement à des personnes établies dans un Etat qui :*

*a) soit pour toute la période imposable au cours de laquelle le paiement a eu lieu, est considéré par le Forum mondial de l'OCDE sur la transparence et l'échange d'informations, au terme d'un examen approfondi de la mesure dans laquelle le standard de l'OCDE d'échange d'informations est appliqué par cet Etat, comme un Etat n'ayant pas mis substantiellement et effectivement en œuvre ce standard;*

*b) soit figure sur la liste des Etats à fiscalité inexistante ou peu élevée.*

*Pour l'application de l'alinéa 3, on entend par Etat à fiscalité inexistante ou peu élevée un Etat dont le taux nominal de l'impôt sur les sociétés est inférieur à 10 p.c.*

*La liste des Etats à fiscalité inexistante ou peu élevée est fixée par arrêté royal délibéré en Conseil des Ministres. Cette liste est mise à jour par arrêté royal délibéré en Conseil des Ministres.*

*La déclaration visée à l'alinéa 3 doit être faite uniquement si la totalité des paiements effectués au cours de la période imposable atteint un montant minimum de 100.000 euros. La déclaration est faite sur un formulaire dont le modèle est fixé par le Roi et est annexé à la déclaration visée à l'article 305, alinéa 1<sup>er</sup> ."*

Art. 136. L'article 134 entre en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2010 pour les paiements effectués à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2010.

## II. DISPOSITIONS REGLEMENTAIRES

### 1. Arrêté royal du 6 mai 2010 pris en exécution de l'article 307, § 1<sup>er</sup>, alinéas 3 à 6, du Code des impôts sur les revenus 1992 relatif à la liste des Etats à fiscalité inexistante ou peu élevée (MB 12.05.2010)

Article 1<sup>er</sup>. Dans le chapitre III de l'AR/CIR 92, il est inséré une section VIII *bis* intitulée "L'obligation de déclaration concernant des paiements effectués directement ou indirectement à des personnes établies dans des Etats à fiscalité inexistante ou peu élevée (Code des impôts sur les revenus 1992, article 307)", et comportant un article 179 rédigé comme suit :

*"Art. 179. La liste des Etats à fiscalité inexistante ou peu élevée visée à l'article 307, § 1<sup>er</sup>, alinéa 3, b, du Code des impôts sur les revenus 1992, est la suivante :*

1. Abu Dhabi
2. Ajman
3. Andorre
4. Anguilla
5. Bahamas
6. Bahreïn
7. Bermudes
8. Iles Vierges britanniques
9. Iles Cayman
10. Dubai
11. Fujairah
12. Guernesey
13. Jersey
14. Jéthou
15. Maldives
16. Ile de Man
17. Micronésie (Fédération de)
18. Moldavie
19. Monaco
20. Monténégro
21. Nauru
22. Palau
23. Ras al Khaimah
24. Saint-Barthélemy
25. Sercq
26. Sharjah
27. Iles Turks-et-Caicos
28. Umm al Quwain
29. Vanuatu
30. Wallis-et-Futuna".

Art. 2. Le présent arrêté produit ses effets le 1<sup>er</sup> janvier 2010.

### 2. Arrêté royal du 7 mai 2010 fixant le modèle de formulaire visé à l'article 307, § 1<sup>er</sup>, alinéa 6, du Code des impôts sur les revenus 1992 (1) (MB 25.05.2010)

Article 1<sup>er</sup>. Le modèle de formulaire visé à l'article 307, § 1<sup>er</sup>, alinéa 6, du Code des impôts sur les revenus 1992 est déterminé à l'annexe au présent arrêté.

Art. 2. Le présent arrêté entre en vigueur le jour de sa publication au Moniteur belge.

Le modèle du formulaire 275F est joint en annexe.

## III. COMMENTAIRE

### 1. Contexte

L'introduction de l'obligation de déclarer sur un formulaire distinct, devant être joint à la déclaration à l'impôt des sociétés (ISoc.) ou à l'impôt des non-résidents/sociétés (INR/Soc.), les paiements à des personnes établies dans des Etats déterminés, doit être située dans le contexte des décisions prises par le G20 dans le courant de 2009 en matière de paradis fiscaux. Ces décisions ont pour objectif d'imposer dans les relations fiscales entre Etats le standard OCDE dans le domaine d'échange d'informations. Ce standard ne permet plus à un Etat de se retrancher derrière son secret bancaire pour refuser de répondre à une demande de renseignements.

Le G20 recommande que des mesures soient prises au niveau national contre les Etats ne respectant pas réellement leur engagement de se conformer au standard OCDE en matière d'échange d'informations. La liste des Etats qui ne respectent pas réellement leur engagement de se conformer au standard OCDE en matière d'échange d'informations, a été établie par le Forum Mondial de l'OCDE sur la transparence et l'échange d'informations fiscales.

Sous le nouveau régime, les sociétés assujetties sont obligées de souscrire une déclaration des paiements effectués, directement ou indirectement, à des personnes établies dans les Etats visés, pour autant que le montant total de ces paiements atteigne au minimum 100.000,00 euros. La mesure belge va plus loin dans la mesure où l'obligation de déclarer s'applique également aux paiements qui sont effectués par des sociétés redevables d'impôts belges à des personnes établies dans des Etats où le taux nominal d'impôt des sociétés est inférieur à 10 pc.

Cette déclaration a pour but d'améliorer l'efficacité des contrôles fiscaux relatifs aux paiements à des paradis fiscaux. La recherche de tels paiements dans l'ensemble de la comptabilité des sociétés est souvent une tâche longue et ardue qui laisse peu de temps pour l'examen proprement dit des paiements eux-mêmes. Désormais, les services de contrôle ont la possibilité de se concentrer sur l'examen de la légitimité de ces paiements plutôt que sur leur recherche. Il sera examiné en particulier si ces paiements répondent bien à des considérations de nature industrielle ou commerciale justifiées, ou s'ils sont "at arm's length" et sont effectués dans le cadre d'opérations qui ne sont pas des montages artificiels destinés à éviter l'impôt en Belgique.

## **2. Contribuables concernés**

Les nouvelles dispositions examinées ci-après ne concernent que les contribuables qui sont soumis à l'ISoc. (art. 2 et 179, CIR 92) ou à l'INR/Soc. (art. 227, 2°, CIR 92).

## **3. Obligation de déclaration**

Si le total des paiements effectués pendant la période imposable, directement ou indirectement à des personnes établies dans certains Etats, atteint un montant de 100.000,00 euros, ces paiements doivent être repris dans un formulaire 275 F.

### **3.1. Etats visés**

Les Etats visés peuvent être répartis en deux catégories. D'une part, il y a les Etats qui n'appliquent pas effectivement et substantiellement le standard OCDE en matière d'échange d'informations et d'autre part, les Etats sans impôt des sociétés ou avec un taux nominal d'impôt des sociétés inférieur à 10 pc.

Tous les paiements faits à des personnes établies dans un Etat appartenant à une de ces deux catégories, doivent être pris en considération pour déterminer si la limite de 100.000,00 euros est atteinte.

#### **3.1.1. Etats n'appliquant pas effectivement et substantiellement le standard OCDE en ce qui concerne l'échange d'informations<sup>1</sup>**

Pour examiner si les Etats appliquent bien en pratique l'obligation du standard international en matière d'échange de renseignements bancaires, le Forum Mondial de l'OCDE a établi un groupe de travail (dénommé "Peer Review Group" ou groupe de suivi par les pairs). Ce groupe est chargé de suivre les progrès réalisés dans la mise en œuvre d'un échange effectif et complet d'informations entre les administrations fiscales des différents États. Les travaux de ce "Peer Review Group",

---

<sup>1</sup> La version en langue néerlandaise et en langue française du texte de la loi diffère sur ce point. Le mot 'of' doit être lu dans la version néerlandaise comme 'en'

permettent d'identifier les États à considérer comme n'ayant pas mis réellement et substantiellement en œuvre le standard d'échange de ces renseignements.

Pour l'instant, cet examen n'est pas encore terminé. Il n'est dès lors pas encore possible d'identifier les États qui n'ont pas appliqué le standard de manière effective et substantielle. Dès que ce sera le cas, une circulaire complémentaire à ce sujet sera publiée.

Il est à remarquer que l'obligation de déclarer s'applique uniquement à l'égard des États, qui pendant toute la période imposable au cours de laquelle le paiement a eu lieu, seront considérés par l'OCDE comme des États qui n'ont pas appliqué effectivement et substantiellement le standard en matière d'échange d'informations.

### **3.1.2. Liste des États à fiscalité inexistante ou peu élevée (i.e. pays avec un taux nominal d'impôt des sociétés inférieur à 10 pc).**

Un État à fiscalité inexistante ou peu élevée est défini comme un État dont le taux nominal d'impôt des sociétés est inférieur à 10 pc. Ces États sont énumérés dans une liste fixée par arrêté royal délibéré en Conseil des Ministres qui sera mise à jour tous les deux ans. Le contribuable devra se référer à la liste en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier de l'exercice d'imposition qui est lié à la période imposable au cours de laquelle opérations visées ont été effectuées (Documents, Chambre 2009-2010, n° 2278/001, p.70). La liste, qui est d'application à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2010, est reprise dans l'article 179, AR/CIR 92 (voir point 1 de la rubrique "II. DISPOSITIONS RÉGLEMENTAIRES").

### **3.2. Paiements à des personnes établies dans un État visé.**

Les contribuables concernés sont tenus de déclarer tous les paiements effectués, directement ou indirectement à des personnes établies dans un État susmentionné, pour autant que le total de ces paiements qui ont été effectués pendant la période imposable atteigne un montant minimum de 100.000,00 euros. Pour les contribuables assujettis à l'ISoc., cette obligation de déclaration s'étend aux paiements effectués par leurs établissements étrangers.

Un *paiement* doit être déclaré s'il est destiné à une *personne* qui est *établie* dans un État visé.

La déclaration doit être faite pour la période imposable au cours de laquelle le paiement est effectivement opéré. L'obligation de déclaration vaut pour autant que le contribuable sache ou soit censé savoir qu'il a effectué un paiement à une personne établie dans un État visé. Par exemple, dans le cas de paiements d'intérêts afférent soit à des obligations reprises dans un système de liquidation, soit à des obligations cotées en bourse, l'émetteur n'est, en principe, pas censé savoir qui est le bénéficiaire effectif du paiement visé.

Le montant à déclarer est celui du paiement effectif. Une société qui paie des intérêts ou des redevances, devra tenir compte du montant net visé à l'article 22, § 1<sup>er</sup>, CIR 92, y compris le précompte mobilier qui, le cas échéant, a été retenu pour le calcul de la limite de 100.000,00 euros et ce montant net devra être repris dans le formulaire 275 F. Le fait que ce paiement figure déjà dans une autre déclaration, ne décharge pas le contribuable concerné d'incorporer ce montant dans le calcul des paiements visés et, le cas échéant, dans le formulaire 275 F.

#### **3.2.1. Paiement**

La notion de "paiement" comprend aussi bien un paiement scriptural ou fiduciaire qu'un paiement en nature. La notion comprend en outre aussi bien les paiements en nom propre que les paiements au nom et / ou pour le compte de tiers. L'article 307, § 1<sup>er</sup>, alinéa 3, CIR 92, parle sans distinction de "tous les paiements". Il n'est pas exigé que le paiement couvre un frais ou qu'il y ait contrepartie. Il peut s'agir de paiements de loyers, intérêts, remboursements du capital, redevances, achats de biens ou d'actifs fixes, prestations de services, rémunérations, commissions, frais de courtage, honoraires, etc.

Les transferts d'argent effectués par les établissements de crédit établis en Belgique et visés par la loi du 22 mars 1993 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit en exécution d'ordres de paiement donnés par leurs titulaires de compte, ne constituent pas dans le chef de ces établissements de crédit des opérations visées par l'article 307, § 1<sup>er</sup>, al. 3, CIR 92.

Ne sont pas davantage représentatifs de situations visées par cette disposition, dans le chef des établissements de crédit, des sociétés de bourses ou des organismes de compensation ou de

liquidation agréés établis en Belgique , les paiements adressés à des sociétés étrangères visées à l'article 261, al. 4, CIR 92 lorsque l'institution qui procède au paiement, agit en tant qu'intermédiaire.

### **3.2.2. Personne**

La notion de "personne" comprend une personne physique, une personne morale et toute autre association de personnes, peu importe si la personne ou les personnes sont assujetties à un impôt sur les revenus. Dans le cas d'un trust, sont visés aussi bien les fondateurs ("settlers"), les administrateurs ("trustees"), les surveillants ("protectors") que les ayants droit ("beneficiaries") du trust.

### **3.2.3. Etabli**

Pour peu que le bénéficiaire du paiement dispose d'une adresse dans un des Etats en cause ou que le paiement soit effectué sur un compte ouvert dans un des Etats visés, ce paiement est alors en principe soumis à l'obligation de déclaration, à moins que le contribuable puisse démontrer, sur base de données objectives et vérifiables, que le bénéficiaire est un résident fiscal (ou établi) d'un (dans un) Etat non visé. Sont également visés les paiements effectués par un contribuable à une succursale située dans un Etat non visé, alors que la maison-mère de cette succursale est établie dans un Etat visé.

Dans la pratique, les situations suivantes peuvent entre autres se produire:

1° le bénéficiaire du paiement dispose d'une adresse dans un des Etats visés et le paiement est effectué sur un compte financier détenu auprès d'une institution financière établie dans un des Etats visés;

2° idem au 1°, mais le paiement est effectué sur un compte financier détenu auprès d'une institution financière établie dans un Etat autre qu'un des Etats visés;

3° idem au 1°, mais le paiement en espèce ou en nature se produit sur le territoire de l'Etat visé ou le paiement se produit en dehors et les fonds sont transférés dans le territoire d'un des Etats visés;

4° idem au 1°, mais le paiement en espèce ou en nature se produit en dehors du territoire de l'Etat visé et les fonds ne sont pas transférés dans le territoire d'un des Etats visés;

5° le paiement est effectué sur un compte financier détenu auprès d'une institution financière établie dans un des Etats visés;

6° le paiement en espèce ou en nature se produit sur le territoire d'un Etat visé ou le paiement se produit en dehors et les fonds sont transférés dans le territoire d'un des Etats visés;

7° le bénéficiaire du paiement ne dispose pas d'une adresse dans l'un des Etats visés et le paiement est effectué sur un compte financier détenu auprès d'une institution financière qui n'est pas établie dans un des Etats visés ;

8° le bénéficiaire du paiement ne dispose pas d'une adresse dans l'un des Etats visés et le paiement en espèce ou en nature ne se produit pas sur le territoire d'un des Etats visés ou le paiement se produit en dehors du territoire d'un des Etats visés et les fonds ne sont pas transférés dans le territoire d'un des Etats visés.

Les paiements mentionnés aux points 1°, 2°, 3°, 4°, 5° et 6° doivent être déclarés, à moins que le contribuable puisse démontrer, sur base de données objectives et vérifiables, que le bénéficiaire est résident d'un Etat non visé. Le contribuable devra, conformément aux articles 315 et 315bis, CIR 92, présenter tous les documents qui doivent permettre au fonctionnaire contrôleur d'examiner si la déclaration est correctement établie sur ce plan là.

Les paiements sous les points 7° et 8° ne doivent pas être déclarés, à moins que le contribuable, au moment du paiement, était au courant ou aurait dû raisonnablement être au courant du fait que le bénéficiaire du paiement disposait d'une adresse dans un des Etats visés.

## **3.3 Paiements directs ou indirects**

L'intention du législateur est d'améliorer l'efficacité des contrôles fiscaux relatifs à ces paiements aux paradis fiscaux. La notion de "directes ou indirectes", utilisée entre autres à l'article 54, CIR 92, a pour but de combattre les mécanismes qui consistent à effectuer des paiements aux personnes (personnes morales, y compris les entités qui sont considérées comme transparentes, et les personnes physiques) établies dans des paradis fiscaux via des personnes intermédiaires qui ne sont pas établies dans un paradis fiscal.

Si le contribuable sait ou est censé savoir que le bénéficiaire juridique du paiement est seulement une personne intermédiaire et que le véritable bénéficiaire du paiement est établi dans un Etat visé, alors ce paiement entre dans le champ d'application de l'article 307, § 1<sup>er</sup>, alinéa 3, CIR 92. Dans ce cas, il importe peu que la personne intermédiaire ait reçu le paiement pour son propre compte ou non. En ce qui concerne le paiement entre des entreprises liées, on peut s'attendre à ce que le bénéficiaire final de la transaction soit connu.

### **3.4. Déclaration via le "formulaire 275 F"**

Les paiements visés sont déclarés dans un formulaire 275F qui doit être joint à la déclaration ISoc. ou INR/Soc. pour l'exercice d'imposition qui est lié à la période imposable pendant laquelle les paiements ont eu lieu (voir annexe 1).

Si plusieurs paiements ont été faits à un même bénéficiaire, ces paiements doivent être déclarés distinctement. Outre l'Etat concerné, doivent également être mentionnés séparément le destinataire, la date, l'objet et le montant en euro du paiement.

Dans la rubrique "destinataire du paiement", il doit être fait mention de l'identité ou de la dénomination, ainsi que de l'adresse dans l'Etat concerné de la personne physique ou de la personne morale à laquelle les paiements ont été effectués directement ou indirectement.

La valeur du paiement doit être libellé en euro. Dans le cas où le paiement est réalisé dans une monnaie étrangère, la conversion en euro doit se faire au cours de change au moment de ce paiement.

Le formulaire 275 F ne doit être introduit que lorsque la valeur totale des paiements atteint un minimum de 100.000,00 euros. La valeur des paiements tel qu'il est déclaré par le contribuable dans le formulaire 275 F sera examiné par le fonctionnaire de taxation compétent lors de l'examen du dossier du contribuable. Le contribuable est libre de reprendre les paiements visés ici sur le formulaire 275 F même s'ils n'atteignent pas la valeur minimum de 100.000,00 euros.

## **4. Frais professionnels non déductibles**

En vertu de l'article 198, alinéa 1<sup>er</sup>, 10°, CIR 92, les paiements effectués directement ou indirectement vers les Etats visés à l'article 307, § 1<sup>er</sup>, alinéa 3, CIR 92, et dont le total atteint la valeur minimum de 100.000,00 euros, ne sont pas déductibles:

- lorsqu'ils ne sont pas déclarés conformément à l'article 307, § 1<sup>er</sup>, alinéa 3, CIR 92 OU,
- s'ils sont quand même déclarés, lorsque le contribuable ne démontre pas par toutes voies de droit qu'ils sont effectués dans le cadre d'opérations réelles et sincères et avec des personnes autres que des constructions artificielles.

Toutefois, seuls les paiements considérés comme des dépenses déductibles à titre de frais professionnels, sont ajoutés aux dépenses non admises (voir également la QP n° 485 du 10 mars 2010 de Ducarme).

### **4.1. Paiements non déclarés**

Les paiements qui n'ont pas été déclarés, sont en principe ajoutés aux dépenses non admises, même s'il s'agit de paiements dans le cadre d'opérations réelles et sincères. Dans le cadre de la lutte contre la fraude, le nouvel article 198, alinéa 1<sup>er</sup>, 10°, CIR 92, a en effet comme objectif de refuser la déductibilité des paiements effectués directement ou indirectement vers des États visés à l'article 307, § 1<sup>er</sup>, alinéa 3, CIR 92, ceci à titre de sanction, lorsque le contribuable a omis de déclarer ces paiements suivant les règles établies par l'article 307, § 1<sup>er</sup>, alinéa 3, CIR 92 (Documents, Chambre, 2009-2010, n° 2278/001, p.65).

Les cas suivants peuvent être cités en guise d'exemple.

#### Cas 1

Une société n'a pas joint de déclaration 275 F à sa déclaration ISoc. car les paiements vers les Etats visés s'élèvent seulement à 90.000,00 euros. Il ressort d'un contrôle fiscal que les paiements à déclarer s'élèvent à 120.000,00 euros (montant passé dans les charges). Le montant qui, en principe, doit être ajouté aux "dépenses non admises" est de 120.000,00 euros.

#### Cas 2

Une société a joint une déclaration 275 F à sa déclaration ISoc. car les paiements effectués vers les Etats visés s'élèvent à 100.000,00 euros. Suite à un contrôle fiscal, il apparaît que les paiements à déclarer s'élèvent à 120.000,00 euros (montant passé dans les charges). Le montant qui, en principe, doit être ajouté aux "dépenses non admises" est de 20.000,00 euros.

#### Cas 3

Une société a joint spontanément une déclaration 275 F à sa déclaration ISoc., bien que les paiements visés ne s'élèvent qu'à 90.000,00 euros (montant passé dans les charges). Suite à un contrôle fiscal, il apparaît que les paiements à déclarer s'élèvent à 120.000,00 euros (montant passé dans les charges). Le montant qui en principe doit être ajouté aux "dépenses non admises" est de 30.000,00 euros.

#### Cas 4

Une société a joint spontanément une déclaration 275 F à sa déclaration ISoc., bien que les paiements s'élèvent seulement à 90.000,00 euros (concerne le paiement de charges) Suite à un contrôle fiscal, il apparaît que les paiements à déclarer s'élèvent à 120.000,00 euros. Le solde de 30.000,00 euros découvert lors du contrôle est relatif à une souscription à une augmentation de capital. En principe, rien n'est à ajouter aux "dépenses non admises".

#### Cas 5

Une société n'a pas joint de déclaration 275 F à sa déclaration ISoc., car les paiements concernés effectués vers les Etats visés s'élèvent uniquement à 90.000,00 euros et concernent des charges d'exploitation. Suite à un contrôle fiscal, il apparaît que les paiements à déclarer s'élèvent à 120.000,00 euros. Le solde de 30.000,00 euros apparu lors du contrôle représente la souscription à une augmentation de capital. Le montant qui en principe doit être ajouté aux "dépenses non admises" est de 90.000,00 euros.

### **4.2. Paiements déclarés**

Dans l'hypothèse où les paiements sont déclarés conformément à l'article 307, § 1<sup>er</sup>, alinéa 3, CIR 92, le contribuable doit démontrer par toutes voies de droit que les paiements en cause ont été effectués dans le cadre d'opérations réelles et sincères et qu'ils ont été effectués à des personnes autres que des constructions artificielles. La déclaration des paiements visés dans le formulaire 275 F ne modifie en effet en rien l'exigence selon laquelle les frais doivent avoir trait à des opérations réelles et sincères et doivent satisfaire au critère "at arm's length" pour être déductibles sur le plan fiscal. (Documents, Chambre 2009-2010, n° 2278/001, p. 65 et 71).

#### **4.2.1. Opérations réelles et sincères**

En ce qui concerne la notion d' "opérations réelles et sincères", il est renvoyé aux commentaires administratifs de l'article 54, CIR 92, notamment aux numéros 54/16 et 54/28. Il s'agit d'opérations professionnelles qui répondent bien à une nécessité industrielle, commerciale ou financière et qui trouvent ou doivent trouver normalement une contrepartie dans l'ensemble de l'activité de l'entreprise.

Pour pouvoir faire admettre la déductibilité, le contribuable doit démontrer :

- que la contrepartie octroyée par la personne établie dans un Etat visé, a réellement existé, et ;
- que la valeur de cette contrepartie est comparable à celle qui serait reçue aux conditions du marché pour les opérations de même nature (voir dans le même sens, Documents, Chambre, 1991-1992, n° 444/9, p. 131).

#### **4.2.2. Personnes autres que des constructions artificielles**

Outre la condition liée au caractère réel et sincère des opérations, le paiement doit être effectué à une personne qui n'est pas une construction artificielle.

Par « personne autre qu'une construction artificielle », il y a lieu d'entendre une personne qui développe une activité réelle dans l'Etat où elle est établie. Cela implique entre autres que le contribuable démontre au moyen d'éléments objectifs et vérifiables, l'existence physique de l'entreprise étrangère en termes de locaux, personnel et équipement.

S'il apparaît que le bénéficiaire étranger du paiement est un établissement fictif qui n'exerce aucune activité économique réelle sur le territoire de l'Etat où il a établi son siège social, alors sa constitution doit être considérée comme une construction totalement artificielle (CJE, 12 septembre 2006, Cadbury-Schweppes, affaire C-196/04, par. 54 et 55 et 66 à 68).

Une personne qui est une construction artificielle est dépourvue de toute réalité économique et est créée dans le but d'obtenir un avantage fiscal ou d'éviter l'impôt dû. Il peut par exemple s'agir d'une filiale ou sous-filiale "boîte aux lettres" ou d'une filiale ou sous-filiale "écran" (CJE, 2 mai 2006, Eurofood IFSC, affaire C-341/04, par. 34 et 35).

Auparavant, il avait déjà été jugé que l'existence d'une société étrangère dépourvue de toute réalité économique et exclusivement créée pour soustraire les revenus à l'impôt belge n'est pas prouvée (Gand, 10 septembre 2002 en cause D.V.L.).

Dans l'hypothèse où le siège d'exploitation est établi dans un pays autre que celui du siège social, il convient de vérifier l'existence physique de ce siège d'exploitation dans le pays où il est établi.

Il peut être admis, qu'en principe ne sont pas visés par les dispositions de l'article 198, al 1er, 10°, CIR 92, les paiements pour lesquels le débiteur (la société assujettie à l'ISoc ou à l'INR/Soc.) établit :

- d'une part qu'ils sont la contrepartie d'opérations réelles et sincères,
- et d'autre part, que le cadre dans lequel ces opérations ont été effectuées n'a pas été un moyen utilisé par les parties (ou une d'entre elles) pour échapper directement ou indirectement à un impôt sur les revenus belge.

#### **4.2.3. Paiements conformes au marché**

Dans le cadre de l'enquête sur la légitimité des paiements vers les Etats visés, il convient aussi d'examiner si ces paiements n'entraînent pas des avantages anormaux ou bénévoles au sens de l'article 26, CIR 92. Toutefois, une rectification fiscale peut également être nécessaire s'il n'est pas dans les intentions du contribuable de limiter au minimum ou d'éviter l'impôt. Le contrôle des prix de transfert ne peut être limité à un contrôle des problèmes en matière d'évasion et de fraude fiscale, bien que les prix de transfert puissent être utilisés à de telles fins (QP n°. 4-6408 du 11 janvier 2010 de Wille).

Dans la circulaire n° Ci.RH.421/580.456 (AFER 40/2006) du 14 novembre 2006, une enquête de contrôle a été recommandée en ce qui concerne les prix de transfert en particulier dans le cas :

- de l'usage de paradis fiscaux et de pays-refuges lorsqu'aucune ou peu de valeur économique y est ajoutée (par exemple activités de refacturation) ;
- de paiements directs ou indirects à des établissements situés dans des paradis fiscaux ou des pays-refuges (commissions, redevances, management fees, ...)
- d'arrangements complexes et structures circulaires qui amènent peu ou pas de valeur commerciale ou économique.

Pour un commentaire plus approfondi des directives relatives aux règles applicables en matière de prix de transfert, il peut utilement être renvoyé à la circulaire AAF/98-0003 du 28 juin 1999.

#### **4.2.4. Conditions générales de déductibilité**

L'exposé des motifs confirme que le législateur, avec l'article 198, alinéa 1<sup>er</sup>, 10°, CIR 92, avait pour but de donner une interprétation plus concrète de la charge de la preuve qui incombe au contribuable à côté des conditions de déductibilité générales prévues dans les articles 49 et 54, CIR 92, (Document, Chambre 2009-2010, n° 2278/0001, p.65). Les articles 49 et 54, CIR 92, s'appliquent à toutes les dépenses et par conséquent à tous les paiements à des personnes établies dans des Etats qui sont visés sous le point III 3.1.

En ce qui concerne l'article 49, CIR 92, il est généralement admis que le contribuable doit prouver non seulement le caractère professionnel mais aussi la réalité des frais encourus (entre autres, Anvers, 17 décembre 1997, Courrier Fiscal, 97/198 ; Liège, 8 juin 2001, F.J.F., 2002/8). Cette preuve doit être fournie par des pièces justificatives. Une facture ne suffit pas comme preuve (Cass., 16 mai 1986, Arr. Cass. 1985-1986, 1264 ; Bruxelles, 15 septembre 2000, T.F.R., 2001, 28 ; Anvers, 18 mai 1999, Courrier Fiscal, 1999/595 ; Anvers, 26 mai 1998, F.J.F., 1998/190). Le fait que l'administration n'a pas la compétence de juger de l'opportunité ou de l'utilité d'une dépense, ne signifie pas qu'elle n'a pas la compétence d'examiner si cette dépense est assortie d'une réelle contrepartie (Gand, 24 septembre 2002, Fisc., n° 869,9). Les frais à caractère fictif ne sont évidemment pas déductibles (Cass., 13 février 1962, Pas., 1962, I, 675 ; Liège, 2 décembre 1987, F.J.F 1988/89).

Le cas échéant, les fonctionnaires taxateurs vérifieront si les paiements ne sont pas visés par les dispositions de l'art 53, 24°, CIR 92.

#### **4.3. Concours**

L'article 198, alinéa 1<sup>er</sup>, 10°, CIR 92, prévoit explicitement que la non-déductibilité est "sans préjudice de l'application de l'article 219". Ainsi, lorsque des paiements se rapportent à des commissions, honoraires, etc (tels que définis à l'article 57, CIR 92), une double obligation apparaît en conséquence : d'une part, le dépôt de fiches individuelles et d'autre part, la nouvelle déclaration 275 F telle que visée à l'article 307, § 1<sup>er</sup>, alinéa 3, CIR 92. En cas de non-déclaration des paiements ou si une déclaration a bien lieu, mais que la preuve n'est pas apportée que le paiement se rapporte à une opération réelle et sincère avec des personnes autres que des constructions artificielles, il est possible que soit établie une cotisation distincte visée à l'article 219, CIR 92.

Il va de soi qu'en cas d'application de la cotisation distincte précitée pour défaut de justification des dépenses mentionnées à l'article 57, CIR 92, les dispositions dudit article 198, alinéa 1<sup>er</sup>, 10°, CIR 92, ne s'appliquent pas et ces dépenses non justifiées sont considérées comme des frais professionnels déductibles (article 197, CIR 92), sauf s'il s'agit de sommes visées à l'article 53, 24°, CIR 92.

## **IV. COMPATIBILITÉ DES DISPOSITIONS LÉGALES AVEC LE PRINCIPE DE NON-DISCRIMINATION DES CONVENTIONS PRÉVENTIVES DE LA DOUBLE IMPOSITION ET AVEC LA LIBERTÉ DE CIRCULATION DES CAPITAUX ET DES PAIEMENTS PRÉVUE DANS LE TRAITÉ UE**

### **1. La disposition de non-discrimination dans les conventions préventives de la double imposition belges**

Les conventions belges ayant pour but d'éviter la double imposition (convention préventive de la double imposition ou "CPDI") contiennent généralement un article qui prévoit une interdiction de discrimination des résidents ou ressortissants de l'Etat partenaire. Dans le modèle de convention belge ("modèle de convention belge"), cette interdiction est reprise dans l'article 23 ("non-discrimination"), lequel est basé sur l'article 24 du modèle de convention OCDE.

Le paragraphe 5 de l'article 23 du modèle de convention belge détermine entre autres que, sous réserve de l'application de l'article 9, § 1<sup>er</sup>, l'article 11, § 7, ou l'article 12, § 5, les intérêts, redevances et autres dépenses payés par une entreprise d'un Etat contractant à un résident de l'autre Etat contractant, sont déductible, pour la détermination des bénéfices imposables de cette entreprise dans les mêmes conditions que s'ils avaient été payés à un résident du premier Etat.

La Belgique a signé une CPDI dans laquelle un article concernant la non-discrimination a été repris, avec les Etats suivants, repris dans la liste des états à fiscalité peu élevée ou inexistante (article 179 AR/CIR 92): Bahrein, Ile de Man, Moldavie et Emirats arabes unis (notamment les sept émirats: Abu Dhabi, Dubaï, Sharjah, Ajman, Umm Al Qaywayn, Ras al-Khaimah et Fujairah). A la date de cette circulaire, seul le traité avec les Emirats arabes unis est entré en vigueur.

Cette interdiction de discrimination n'a aucune influence sur l'obligation de déclaration des paiements visée à l'article 307, § 1<sup>er</sup>, al. 3, CIR 92 (Comm. OCDE, art. 24, par. 75). La déductibilité des paiements aux personnes établies dans les états signataires mentionnés à l'alinéa précédent ne

peut toutefois pas être refusée uniquement parce que le paiement concerné n'a pas été déclaré via le formulaire 275 F.

Les paiements pour lesquels le contribuable ne justifie pas qu'ils ont été effectués dans le cadre d'opérations réelles et sincères et avec des personnes autres que des constructions artificielles, restent néanmoins non déductibles. L'article 198, alinéa 1<sup>er</sup>, 10°, CIR 92 ne tend en effet pas à limiter ou à interdire la déduction des intérêts, redevances et autres dépenses pour la seule raison que le bénéficiaire de ces revenus serait un non-résident. Cette disposition a pour seul but une obligation d'information circonscrite ainsi que le fait d'imposer la charge de la preuve au contribuable belge qui veut déduire au titre de frais professionnels des paiements déterminés au profit de bénéficiaires qui ne seront pas ou très faiblement imposés du chef de ces paiements dans le pays dans lequel ils sont établis, circonstance qui, à elle seule, peut faire douter, a priori, de la réalité et de la sincérité des opérations (QP n° 1087 de Ghesquière du 14 octobre 1997, Q. & Rép., Chambre 1997-1998, n° 114, p. 15587; Trib. Anvers, 3 octobre 2007, FJF, 2008/255; Comm. OCDE, art. 5, par. 4).

Il doit en outre être également tenu compte, dans ce contexte de convention, de la charge de la preuve imposée dans le cadre de l'article 49, CIR 92 qui "contient, pour chaque contribuable, un triple aspect: (i) la réalité des frais déduits (ii) la nature professionnelle et (iii) la valeur". (Documents, Chambre, 1991-92, n° 444/9, p. 3).

## **2. Traité UE: libre circulation des capitaux et des paiements**

L'article 63 du Traité concernant le fonctionnement de l'Union Européenne (Traité UE) règle la liberté de circulation des capitaux et paiements. Toute limitation à la circulation des capitaux et paiements entre états membres ou entre états membres et pays tiers y est interdite.

L'application combinée de l'article 307, § 1<sup>er</sup>, alinéa 3 et l'article 198, alinéa 1<sup>er</sup>, 10°, CIR 92 pourrait être considérée dans ce cadre comme une limitation des paiements entre la Belgique et les Etats visés au sens de l'article 63 du Traité UE.

L'article 65, § 1<sup>er</sup> du Traité UE stipule cependant que la libre circulation des capitaux et des paiements ne prive pas les états membres de leur droit de prendre toutes les mesures nécessaires pour lutter contre les infractions aux lois et règles nationales (fiscales), ou de prévoir des procédures pour notifier aux autorités les mouvements de capitaux à titre d'information. Ici, il doit certes être examiné que ces articles ne forment pas une discrimination arbitraire ou une limitation déguisée de la libre circulation des capitaux et paiements au sens de l'article 63 du Traité UE (cf. article 65, paragraphe 3 du Traité UE). La jurisprudence, qui porte traditionnellement sur des restrictions à l'exercice des libertés de circulation garanties par le Traité UE, ne saurait être intégralement transposée aux mouvements de capitaux entre les États membres et les pays tiers, de tels mouvements s'inscrivant dans un contexte juridique différent. (CJE, 18 décembre 2007, A, affaire C-101/05, par. 60).

### **2.1. Pas d'échange d'informations fiscales**

Si les paiements sont faits à des personnes établies dans des états avec lesquels la Belgique n'a pas conclu de convention ou d'accord qui prévoit l'échange de renseignements fiscaux, il n'est pas question d'une infraction à l'article 63 du Traité UE, aussi bien en ce qui concerne l'obligation de déclaration conformément à l'article 307, § 1<sup>er</sup>, al. 3, CIR 92 qu'en ce qui concerne la non-déductibilité des paiements conformément à l'article 198, alinéa 1<sup>er</sup>, 10°, CIR 92. En effet, la Belgique ne dispose pas dans ce cas de la possibilité de demander à un tel état des informations concernant les paiements à des personnes qui y sont établies (CJE, 18 décembre 2007, A, affaire C-101/05, par. 63).

### **2.2. Echange des informations fiscales**

Avec les états suivants, qui sont repris dans la liste d'états à fiscalité inexistante ou peu élevée (article 179 AR/CIR 92), la Belgique a bien conclu une convention qui prévoit l'échange de renseignements fiscaux: Andorre, Bahamas, Bahreïn, Ile de Man, Moldavie, Monaco, Monténégro et les Emirats arabes unis. A la date de cette circulaire, seules les conventions avec le Monténégro et les Emirats arabes unis sont entrées en vigueur.

Si les paiements sont faits à des personnes établies dans les Etats visés ci-dessus, il s'agit en principe d'une infraction à l'article 63 du Traité UE, du moins en ce qui concerne la non-déductibilité des paiements conformément à l'article 198, alinéa 1<sup>er</sup>, 10<sup>o</sup>, CIR 92.

L'article 198, alinéa 1<sup>er</sup>, 10<sup>o</sup>, CIR 92, peut néanmoins être appliqué dans les situations visées sous les points 2.2.1. et 2.2.2. :

### **2.2.1. Pas de preuve des opérations réelles et sincères**

Les motifs classiques qui peuvent justifier une entrave à la libre circulation entre les états membres valent a fortiori à l'égard des pays tiers. Il est de jurisprudence constante que l'application des normes du droit communautaire n'est pas d'une portée telle à couvrir des transactions qui ne sont pas réalisées dans le cadre de transactions commerciales normales, mais uniquement dans le but de bénéficier abusivement des avantages prévus par le droit communautaire (voir en ce sens CJE, 5 juillet 2007, Kofoed, affaire C-231/05, par. 38; CJE, 9 mars 1999, Centros, affaire C-212/97, par. 24; CJE, 12 septembre 2006, Cadbury Schweppes, affaire C-196/04, par. 35).

Pour qu'un paiement à un Etat visé soit déductible, le contribuable doit démontrer que la contrepartie dont a bénéficié la personne établie dans un Etat visé, a réellement existé et que la valeur de cette contrepartie est "at arm's length" (cf. point 4.2.1.). Pour juger si une transaction forme un montage purement artificiel, les états membres peuvent recourir à de telles présomptions afin de rencontrer les situations dans lesquelles la probabilité d'abus est la plus grande. Pour empêcher que de véritables établissements et transactions ne soient sanctionnés à tort, il conviendra cependant qu'un contribuable, quand l'existence d'un montage purement artificiel est présumée, reçoive la possibilité de prouver que cette construction a un fondement professionnel, sans qu'il ne doive pour autant satisfaire à des exigences administratives exagérées (communication de la Commission Européenne du 10 décembre 2007, "Mesures anti-abus sur le plan des impôts directs, application dans l'UE et à l'égard des pays tiers", COM (2007) 785 def).

Ce qui précède implique que le renversement de la charge de la preuve en l'espèce n'est pas incompatible avec la libre circulation des capitaux et paiements à l'égard des pays tiers.

### **2.2.2. Non application de la libre circulation des capitaux et paiements**

Il convient chaque fois d'examiner concrètement si la libre circulation des capitaux et paiements est d'application aux paiements en question.

#### *Libre circulation des services*

Lorsque la contrepartie d'un paiement consiste en un service (par exemple une commission ou un dédommagement pour une prestation), alors la libre circulation des capitaux et paiements n'est pas d'application mais bien la libre circulation des services (Cour de Justice, 3 octobre 2006, Fidium Finanz, affaire C-452/04, par. 34 et ss).

#### *Liberté d'établissement*

Une disposition légale nationale, dont l'application ne dépend pas de l'importance de la participation que la société bénéficiaire a dans la société distributrice (en l'espèce, article 198, alinéa 1<sup>er</sup>, 10<sup>o</sup>, CIR 92), peut tomber aussi bien sous l'article 49 du Traité UE concernant la liberté d'établissement que sous l'article 63 du Traité UE concernant la libre circulation des capitaux et paiements.

La libre circulation des capitaux et paiements n'est en principe pas d'application s'il ressort des faits qu'il s'agit d'une relation de groupe, d'une participation de contrôle ou du moins d'une influence décisive d'un actionnaire de la société (CJE, 10 mai 2007, Lasertec, affaire C-492/04, par. 21 et 22; CJE, 26 juin 2008, Burda, affaire C- 284/06, par. 71; CJE, 4 juin 2009, KBC, affaire C-439/07 et C-499/07, par. 69 et 70).

La libre circulation des capitaux et paiements est dès lors subordonnée aux autres libertés du traité (qui ne valent pas à l'égard des pays tiers).

## **V. ENTRÉE EN VIGUEUR**

Tant l'obligation de déclaration que les modifications en matière de déductibilité entrent en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2010 pour les paiements effectués à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2010, que la comptabilité soit tenue par année civile ou non (article 133, alinéa 2, et article 136 de la loi-programme du 23 décembre 2009, MB 30.12.2009).

AU NOM DU MINISTRE:

L'Administrateur général  
adjoint des impôts,

Jean-Marc DELPORTE

AU NOM DU MINISTRE:

l'Administrateur général de  
la fiscalité f.f.,

Carlos SIX