

Analyse des dispositions fiscales belges luttant contre l'utilisation de paradis fiscaux par des sociétés belges

Laura DEWAELEHEYS

Travail de fin d'études

Master en droit à finalité spécialisée en droit économique et social

Année académique 2023-2024

Recherche menée sous la direction de :

Monsieur Aymeric NOLLET

Professeur à la Faculté de droit, ULiège

RESUME

La présente contribution a pour objectif de déterminer dans quelle mesure le législateur fiscal en Belgique met des limites à l'utilisation par des sociétés belges de régimes fiscaux plus avantageux dans des pays étrangers, dans le cadre de schémas dits de « planification fiscale internationale ». Pour ce faire, une analyse des dispositions du droit fiscal belge luttant contre l'utilisation (abusives) de « paradis fiscaux » par des sociétés belges y sera explicitée.

En raison de l'absence de définition uniforme de la notion de « paradis fiscaux/pays-refuges » dans la législation fiscale belge, une approche systématique et comparative des dispositions du Code des impôts sur les revenus sera effectuée dans le but d'essayer de faire ressortir les convergences et les divergences des critères employés par le législateur belge.

Enfin, cet écrit soulignera à quel point l'action du législateur belge a dû se conformer aux prescriptions et aux interdictions du droit européen et international.

REMERCIEMENTS

D'emblée, je tiens à remercier mon promoteur, le Professeur Aymeric Nollet pour son accompagnement et ses conseils tout au long de l'écriture de ce travail de fin d'études. Je remercie également ma maman et mon compagnon pour leur relecture et leur soutien tout au long de mes études.

TABLE DES MATIERES

Introduction	5
Titre I : Analyse des dispositions du CIR belge luttant contre l'utilisation abusive de paradis fiscaux	6
Chapitre 1 : Dispositions spécifiques anti-abus	7
Section 1 : Art. 26, al. 2, 2° CIR – Avantages anormaux ou bénévoles	7
Section 2 : Paiements et transferts d'avoirs mobiliers vers des paradis fiscaux.....	9
A) <i>Art. 54 CIR – Paiements d'intérêts, redevances ou rémunérations de services</i>	9
a. <i>Paiements effectués avant le 1er janvier 2024</i>	9
b. <i>Paiements effectués après le 1er janvier 2024</i>	11
B) <i>Art. 344, § 2 CIR – Transferts de propriété de certains avoirs mobiliers</i>	13
a. <i>Transferts d'avoirs mobiliers avant le 1er janvier 2024</i>	13
b. <i>Transferts d'avoirs mobiliers après le 1er janvier 2024</i>	15
Section 3 : Art. 185/2 CIR et Art. 307, § 1 ^{er} /2 CIR – Régime des CFC.....	16
A) <i>Art. 185/2 CIR – Régime des CFC</i>	16
a. <i>Régime avant l'exercice d'imposition 2024</i>	16
b. <i>Régime à partir de l'exercice d'imposition 2024</i>	18
B) <i>Art. 307, § 1^{er}/2 CIR – Obligation de déclaration</i>	21
a. <i>Régime avant l'exercice d'imposition 2024</i>	21
b. <i>Régime à partir de l'exercice d'imposition 2024</i>	22
Section 4 : Paiements vers des états à fiscalité inexistante ou peu élevée et non déclarés ou déclarés mais non justifiés	23
A) <i>Art. 198, 10° CIR – Paiements vers des états à fiscalité inexistante ou peu élevée et non déclarés ou déclarés mais non justifiés</i>	23
B) <i>Art. 307 § 1^{er}/2 CIR – Obligation de déclaration</i>	24
a. <i>Régime avant l'exercice d'imposition 2024</i>	24
b. <i>Régime à partir de l'exercice d'imposition 2024</i>	26
Section 5 : Art. 198, 11° CIR– Paiements d'intérêts d'emprunts à des bénéficiaires provenant d'un pays refuge.....	27
Section 6 : Art. 203, § 1 CIR –Dividendes non-déductibles à titre de RDT	28
A) <i>Art. 203, § 1, alinéa 1, 1° CIR</i>	28
B) <i>Art. 203, § 1, alinéa 1, 3° CIR</i>	29
C) <i>Art. 203, § 1, alinéa 1, 4° CIR</i>	30

<i>D) Art. 203, § 1, alinéa 1, 5° CIR</i>	31
Chapitre 2 : Disposition générale anti-abus – Art. 344, § 1 CIR	32
Titre 2 : Notions des « paradis fiscaux » en droit fiscal international, européen et interne belge	35
Chapitre 1 : Considérations introductives	35
Chapitre 2 : Listes officielles	35
Section 1 : Liste OCDE	35
Section 2 : Liste de l’Union européenne des juridictions non-coopératives.....	37
Section 3 : Listes belges.....	38
Chapitre 3 : Approche systématique et comparative des dispositions du Code des impôts sur les revenus	39
Conclusion	41

INTRODUCTION

Aujourd'hui, il est bien connu que l'érosion de la base d'imposition constitue un facteur substantiel de diminution des recettes fiscales belges. Il a d'ailleurs été indiqué dans la presse que l'évasion et la fraude fiscale privent chaque année la Belgique d'environ 30 milliards d'euros de recettes fiscales¹. Ce manque à gagner non-négligeable a conduit à l'avènement de certaines solutions afin de résorber ce phénomène.

L'accent, ici, sera porté sur la lutte contre l'évasion fiscale des sociétés belges. Celle-ci a débuté par le rapport BEPS de l'OCDE entraînant l'adoption de la directive ATAD de l'Union européenne. Cette directive a astreint la Belgique à transposer dans son droit certaines mesures minimales dans le dessein de répondre à cette problématique.

Aux fins d'étudier la lutte belge contre l'évasion fiscale et plus particulièrement contre le recours aux paradis fiscaux, la présente étude explore les diverses mesures anti-abus limitant l'érosion de la base fiscale.

Cet exposé est scindé en deux titres. Le premier porte sur l'analyse des dispositions du CIR participant à la lutte du législateur belge contre l'utilisation abusive des paradis fiscaux. Le second tente de cibler la notion de paradis fiscal en analysant les listes existantes de pays étant considérés comme tel et en réalisant une analyse comparative des mesures anti-abus du CIR dans la manière dont elles envisagent ladite notion.

¹ J. DESIDERIO, « 380 milliards d'euros belges dans les paradis fiscaux », disponible sur www.Lavamedia.be, consulté le 6 avril 2024.

Titre I : Analyse des dispositions du CIR belge luttant contre l'utilisation abusive de paradis fiscaux

1. Considérations générales. Afin de bien comprendre les suivants développements, il est nécessaire de revenir sur certaines notions de droit fiscal, notamment sur celles d'évitement licite, d'abus fiscal et de fraude fiscale.

L'évitement licite de l'impôt découle d'un des principes bien connus du droit fiscal, à savoir la liberté de choisir la voie la moins imposée. Suite à l'arrêt *Brepols*, nul juriste fiscaliste n'ignore la réalité de ce principe². Les contribuables ont, dès lors, le droit d'aménager leur situation fiscale comme ils l'entendent à la double condition de ne pas violer d'obligation fiscale et de n'accomplir aucun acte simulé³.

L'abus fiscal intervient lorsqu'une disposition anti-abus vient freiner la liberté susmentionnée. Un acte d'optimisation fiscale par lequel un contribuable, sans simulation, se place dans une situation où il est moins imposé peut tout à fait être considéré comme abusif par le législateur de sorte que celui-ci insère une mesure anti-abus dans sa législation pour le rendre inopposable. L'abus fiscal est un acte licite mais inopposable à l'administration fiscale⁴.

Il convient de distinguer la notion d'abus fiscal avec celle de la fraude fiscale, celles-ci étant bien trop souvent confondues⁵. La fraude fiscale est toujours illicite, elle consiste en « *le fait que toute personne agisse, essaie d'agir ou s'abstienne d'agir intentionnellement en vue de violer une obligation légale concernant la déclaration, la détermination et le recouvrement de l'impôt* »⁶. Elle requiert la réunion d'un élément matériel, la violation d'une disposition fiscale et d'un élément intentionnel, la volonté d'éviter l'impôt⁷.

En somme, en droit fiscal, on peut distinguer l'illicite avec la fraude fiscale, le licite opposable à l'administration avec l'évitement licite et le licite inopposable à l'administration avec l'abus fiscal⁸.

2. Propos introductifs. Face à la créativité débordante des contribuables lorsqu'il s'agit d'éviter les impôts, le législateur a dû mettre en place des dispositions rendant des montages fiscaux abusifs et, dès lors, inopposable à l'administration fiscale⁹.

² Cass., 6 juin 1961, *J.D.F.*, 1961, p. 274.

³ A. LACHAPPELLE, *La dénonciation à l'ère des lanceurs d'alerte fiscale*, 1^{ère} éd., Bruxelles. Larcier, 2021, p. 373.

⁴ A. NOLLET, *De l'« abus fiscal » ou Quand des actes juridiques du contribuable sont inopposables au fisc pour l'établissement de l'impôt*, 1^{ère} éd., Bruxelles, Intersentia, 2019, p. 63.

⁵ Notamment en raison de la traduction anglaise de fraude fiscale : *tax evasion*.

⁶ OCDE, *Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales : Rapport d'étape*, Paris, Editions OCDE, 2003, p. 11.

⁷ A. NOLLET, *op. cit.*, p. 48.

⁸ A. NOLLET, *ibidem*, pp. 39 - 49.

⁹ A. LACHAPPELLE, *op. cit.*, p. 408.

Il sera question de présenter les dispositions anti-abus spécifiques utiles dans la lutte contre l'utilisation par des sociétés des paradis fiscaux, mais également la disposition anti-abus générale venant combler les lacunes des mesures spécifiques.

Chapitre 1 : Dispositions spécifiques anti-abus

Section 1 : Art. 26, al. 2, 2° CIR – Avantages anormaux ou bénévoles

« Sans préjudice de l'application de l'article 49 et sous réserve des dispositions de l'article 54, lorsqu'une entreprise établie en Belgique accorde des avantages anormaux ou bénévoles, ceux-ci sont ajoutés à ses bénéfices propres, sauf si les avantages interviennent pour déterminer les revenus imposables des bénéficiaires.

Nonobstant la restriction prévue à l'alinéa 1er, sont ajoutés aux bénéfices propres les avantages anormaux ou bénévoles qu'elle accorde à : (...)

2° un contribuable visé à l'article 227 ou à 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 fiscal notablement plus avantageux que celui auquel est soumise l'entreprise établie en Belgique (...) »¹⁰.

3. Principe. Une société établie en Belgique est imposée sur les bénéfices qu'elle réalise effectivement. Toutefois, l'article 26 CIR permet d'ajouter à ce bénéfice les avantages anormaux ou excessifs que celle-ci octroie à un tiers¹¹. Il donne la possibilité d'atteindre des avantages qui ont été concédés à un contribuable étranger n'étant pas soumis à un impôt sur les revenus ou étant soumis à un régime notablement plus avantageux que celui auquel est soumise la société belge¹².

4. Avantage anormal ou bénévole. L'avantage, au sens du présent article, engendre un enrichissement dans le chef du bénéficiaire et est marqué par une absence de rémunération effective dans le chef de celui qui l'octroie¹³. Il peut prendre diverses formes comme un achat à surpris ou une vente à sous-prix.

¹⁰ C.I.R., art. 26.

¹¹ C. DOCCLO, « Limits on the use of low-tax regimes by multinational business : current measures and emerging trends – Belgian Report », *Cahiers de droit fiscal international*, vol. 86b, 2001, p. 399.

¹² C. DOCCLO, *ibidem*, pp. 408-409.

¹³ Anvers, 13 mai 1991, *R.G.F.*, 1991, p. 342.

L'avantage visé est celui qui a été concédé de façon anormale ou bénévole¹⁴. Un avantage est anormal s'il est contraire à l'ordre habituel des choses ou aux usages commerciaux établis eu égard aux circonstances économiques¹⁵. Un avantage est bénévole s'il est accordé sans qu'il constitue l'exécution d'une obligation ou s'il est accordé sans aucune contrepartie¹⁶.

5. Charge de la preuve. La preuve du caractère anormal ou bénévole de cet avantage doit être apportée par l'administration fiscale¹⁷. Il appartient également à l'administration de prouver que le bénéficiaire de l'avantage est établi dans un pays à fiscalité notablement plus avantageuse.

6. En cas d'avantages anormaux ou bénévoles. Si les preuves mentionnées ci-dessus sont amenées par l'administration, les montants des avantages devront être rajoutés à la base imposable du contribuable belge par la technique des dépenses non admises¹⁸. Le montant de cet avantage est évalué à la valeur réelle de l'avantage concédé dans le chef du bénéficiaire¹⁹.

7. Notion de paradis fiscal. Les pays étant des paradis fiscaux dans le cadre de cette disposition sont ceux qui ne soumettent pas leurs contribuables à un impôt sur les revenus ou les soumettent à un régime d'imposition sur les revenus notablement plus avantageux que le régime belge. Une analyse globale des régimes d'imposition sur les revenus des deux états concernés est effectuée pour déterminer cela.

Nous verrons *infra* (point n°14) que l'expression « régime fiscal notablement plus avantageux que celui auquel est soumise l'entreprise établie en Belgique »²⁰ a pu poser certains problèmes de conformité vis-à-vis du droit européen. Cependant, dans le cadre de cette disposition et au vu des circonstances qu'il appartient à l'administration de prouver que les avantages sont concédés de façon anormale ou bénévole pour que l'article s'applique, l'expression a été jugée comme ne constituant pas un manquement au droit européen²¹.

¹⁴ L. DEKLERCK, « Manuel pratique d'impôt des sociétés », 11^e ed., Bruxelles, Larcier, 2020, p. 177.

¹⁵ Cass., 30 octobre 2008, R.G. n° F.07.0008.F, disponible sur www.jurportal.be. ; Cass., 27 avril 2017, R.G. n°F.15.0173., disponible sur www.jurportal.be.

¹⁶ Cass., 31 octobre 1979, *J.D.F.*, 1979, p. 418. ; Cass., 27 avril 2017, R.G. n° F.15.0173.F, www.jurportal.be.

¹⁷ P. MINNE et S. DOUENIAS, *Planification fiscale internationale des sociétés belges*, Bruxelles, Larcier, 2004, p. 321.

¹⁸ P. MINNE et S. DOUENIAS, *ibidem*, p. 320.

¹⁹ L. DEKLERCK, *op. cit.*, p.187.

²⁰ C.I.R., art. 26.

²¹ I. PANIS et A. SULTUS, « Révision des régimes relatifs aux paiements et transferts vers les paradis fiscaux », *le Fiscologue*, 2024, n° 1819, p.6. ; C.J., *arrêt SGI c. Etat belge*, 21 janvier 2010, C-311/08, EU:C:2010:26.

Section 2 : Paiements et transferts d'avoirs mobiliers vers des paradis fiscaux

8. Propos introductifs. Au vu du libellé similaire des articles 54 CIR et 344, § 2 CIR, il semble pertinent de les analyser conjointement. Des modifications récentes de ces deux dispositions ont été implémentées par la loi-programme du 22 décembre 2023. Celles-ci s'appliquent pour les sommes payées et opérations effectuées à partir du 1^{er} janvier 2024²².

A) Art. 54 CIR – Paiements d'intérêts, redevances ou rémunérations de services

a. Paiements effectués avant le 1^{er} janvier 2024.

« Les intérêts, indemnités visées à l'article 90, alinéa 1er, 11°, qui sont payées en compensation de ces intérêts, redevances pour la concession de l'usage de brevets d'invention, procédés de fabrication et autres droits analogues ou les rémunérations de prestations ou de services, ne sont pas considérés comme des frais professionnels lorsqu'ils sont payés ou attribués directement ou indirectement à un contribuable visé à l'article 227 ou à 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, pour les revenus de l'espèce, à un régime de taxation notablement plus avantageux que celui auquel ces revenus sont soumis en Belgique, à moins que le contribuable ne justifie par toutes voies de droit qu'ils répondent à des opérations réelles et sincères et qu'ils ne dépassent pas les limites normales »²³.

9. Principe. L'article 54 CIR établit une non-déductibilité de certains paiements de la base imposable d'un contribuable belge lorsque ces transferts sont effectués envers un contribuable résidant dans un paradis fiscal. Cette disposition est fondée sur la présomption que ces paiements sont fictifs ou excessifs²⁴.

10. Paiements concernés. L'article 54 CIR s'applique à des versements d'intérêts, de redevances ou de rémunérations de prestations de services. Ces paiements sont versés à un contribuable non-résident ou à un établissement étranger non soumis à un impôt sur les revenus ou soumis à un régime de taxation notablement plus avantageux que le régime belge sur ce type de revenu²⁵.

²² I. PANIS et A. SULTUS, *ibidem*, p.3.

²³ C.I.R., art. 54.

²⁴ C. DOCCLO, *op. cit.*, p. 407.

²⁵ P. MINNE et S. DOUENIAS, *op. cit.*, p. 320.

La disposition vise également les paiements indirects pour empêcher que des paiements effectués à un contribuable situé dans un paradis fiscal par le biais d'un autre contribuable non visé par la disposition soient éjectés du champ d'application de cette mesure anti-abus²⁶.

11. Charge de la preuve. L'administration belge doit établir que ces paiements ont été effectués envers un contribuable non soumis à un impôt sur les revenus ou soumis à un régime de taxation notablement plus avantageux que le régime belge sur ce type de revenus. Dans le cas de paiements indirects, l'administration doit établir que ces versements ont indirectement été transférés à un non-résident rentrant dans le champ d'application de cette disposition²⁷.

12. Echappatoire. La présomption de simulation instaurée par l'article 54 CIR peut être reversée par le contribuable²⁸. Pour ce faire, il doit démontrer par toute voie de droit que lesdits transferts répondent « à des opérations réelles et sincères et qu'ils ne dépassent pas les limites normales »²⁹.

Le contribuable devra prouver que « les dépenses rentrent dans le cadre habituel de ses opérations professionnelles, qu'elles répondent bien à des nécessités industrielles, commerciales ou financières inhérentes à cette activité et qu'elles trouvent une compensation normale dans l'ensemble cette activité »³⁰. La seule preuve de l'absence de simulation des opérations ne suffit pas. Il lui est également requis de prouver que ses opérations sont nécessaires et normales sur le plan économique. Deux preuves cumulatives doivent, par conséquent, être apportées pour que l'entièreté des transferts concernés puisse être déductible au titre de frais professionnels³¹.

Tout d'abord, il faudra démontrer que les transferts sont des opérations réelles et sincères. Les travaux préparatoires de la version initiale de cette disposition disposent que : « Lorsqu'il s'agit d'une opération sérieuse, le contribuable n'aura aucune difficulté à prouver qu'un emprunt répond aux besoins financiers réels de son entreprise, que le montant en a été investi dans telle opération déterminée, que le rendement de cet investissement compense ou est susceptible de compenser à plus ou moins longue échéance la charge de l'emprunt. (...) On peut donc dire qu'il est normal de demander au contribuable de prouver que les dépenses en question rentrent dans le cadre normal de ses opérations professionnelles, qu'elles répondent bien d'une nécessité industrielle, commerciale ou financière et qu'elles trouvent normalement une compensation dans l'ensemble de l'activité de l'entreprise »³².

²⁶ P. MINNE et S. DOUENIAS, *ibidem*, p. 345.

²⁷ P. MINNE et S. DOUENIAS, *ibidem*, p. 345.

²⁸ C. DOCCLO, *op. cit.*, p. 407.

²⁹ C.I.R., art. 54.

³⁰ Com. IR, n°54/28.

³¹ P. MINNE et S. DOUENIAS, *op. cit.*, p. 346.

³² Com. IR, n°54/28. ; Sénat, session 1953-1954, Doc. 133, p.3.

Ensuite, le contribuable devra prouver que ses opérations n'excèdent pas la normalité. Pour établir cela, les sommes ne doivent pas dépasser la rémunération normale des prestations effectuées par le bénéficiaire du paiement. C'est analysé en fonction des conditions qui seraient appliquées pour des transactions entre parties indépendantes en fonction des circonstances de faits propres aux opérations. L'administration appréciera ce caractère par comparaison avec les conditions généralement pratiquées pour ce genre d'opération³³.

13. En cas de versement concerné par l'article 54 CIR. Les sommes versées dont le contribuable n'a su prouver que celles-ci correspondaient à des opérations réelles et sincères se verront rejetées à la déduction via la technique des dépenses non admises. Cependant, si celles-ci se voient correspondre à de telles opérations mais qu'elles excèdent la limite de la normalité, la somme dépassant cette limite sera également refusée à la déductibilité.

14. Notion de paradis fiscal. Les pays qui sont des paradis fiscaux sont ceux dont les contribuables ne sont pas soumis à un impôt sur les revenus ou sont soumis à un impôt sur le revenu de l'opération qui est notablement plus avantageux que le régime belge. Cet article se cantonne à comparer le régime fiscal de l'opération effectuée de la Belgique et de l'état étranger.

Cette définition imprécise de la notion de paradis fiscal a amené la Cour de justice de l'Union européenne à condamner cette disposition dans son arrêt *SIAT*³⁴. Le caractère flou de son champ d'application a amené, plus de dix ans après la condamnation, le législateur belge à revoir sa disposition³⁵. Une loi-programme du 22 décembre 2023 est venue à la rescousse en restreignant quelque peu le champ d'application de cet article, diminuant donc, sans la supprimer, l'insécurité juridique reprochée à cette norme.

b. Paiements transférés après le 1^{er} janvier 2024.

« § 1er. Les intérêts, indemnités visées à l'article 90, alinéa 1er, 11°, qui sont payées en compensation de ces intérêts, redevances pour la concession de l'usage de brevets d'invention, procédés de fabrication et autres droits analogues ou les rémunérations de prestations ou de services, ne sont pas considérés comme des frais professionnels lorsqu'ils sont payés ou attribués directement ou indirectement à un contribuable visé à l'article 227, ou à un établissement étranger, avec qui le contribuable établi en Belgique se trouve directement ou indirectement dans des liens quelconques d'interdépendance et 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, pour les revenus de l'espèce, à un régime de taxation notablement plus avantageux que celui auquel ces revenus sont soumis en Belgique.

³³ Com. IR, n°54/30.

³⁴ C.J., arrêt *SIAT c. Etat belge*, 5 juillet 2012, C-318/10, EU:C:2012:415.

³⁵G. GALEA, « Paiements et transferts d'actifs vers des paradis fiscaux : une prétendue conformité à la jurisprudence européenne », disponible sur www.blog.forumforthefuture.be, consulté le 5 avril 2024.

§ 2. Le paragraphe 1er n'est pas d'application lorsque le contribuable justifie que l'opération est réalisée avec une entreprise soumise à un impôt sur les revenus effectif qui est au moins égal à la moitié de l'impôt sur les revenus qui serait dû si cette entreprise était établie en Belgique.

§ 3. Le paragraphe 1er n'est pas d'application lorsque le contribuable démontre par tous moyens de preuve, à l'exception du serment, que le paiement s'inscrit dans le cadre d'une opération authentique en ce sens qu'elle a été mise en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique. »³⁶

15. Modifications apportées par la loi-programme. Le champ d'application de l'article 54 CIR se restreint, cet article ne s'applique que lorsque le bénéficiaire du paiement se trouve dans des liens quelconques d'interdépendance avec le contribuable belge. Cette interdépendance doit s'apprécier largement, il peut s'agir d'interdépendance économique, structurelle ou managériale³⁷.

Même si la présomption de non-déductibilité reste inchangée, le législateur a tout de même revu la manière dont le contribuable peut la renverser. Le contribuable, pour voir son paiement être déductible, doit démontrer que son opération est authentique et a été mise en place pour des motifs commerciaux valables reflétant la réalité économique. Il peut également, pour ce faire, démontrer que le bénéficiaire est soumis à un impôt sur les revenus au moins égal à la moitié de l'impôt qui aurait été dû sur les revenus s'il était établi en Belgique³⁸.

16. Evolution de la notion de paradis fiscal. Au travers des modifications de la loi-programme, on peut distinguer une évolution de la notion de paradis fiscal. Selon le nouvel article 54 CIR, un paradis fiscal est un pays qui ne soumet pas ses contribuables à un impôt sur les revenus ou impose le revenu concerné par l'opération à un impôt notablement plus avantageux. Si le contribuable démontre que l'imposition sur le revenu en question dans le chef du bénéficiaire égale ou excède la moitié de l'impôt qui aurait été dû en Belgique, la juridiction ne sera pas considérée comme un paradis fiscal. En dessous de ce seuil, une analyse devra être faite quant au taux.

17. Conformité de cette nouvelle version de l'article 54 CIR à l'arrêt SIAT. Il est indéniable que les modifications apportées par la loi-programme donnent davantage de clarté à cette disposition.

³⁶ Loi programme du 22 décembre 2023, *M.B.*, 29 décembre 2023, art. 12.

³⁷ G. GALEA, *ibidem*.

³⁸ G. GALEA, *ibidem*.

Cependant, la condamnation par l'arrêt *SIAT* était basée sur le champ d'application obscur de l'ancienne version de cette disposition, en ce sens que celui-ci était déterminé sur la seule appréciation du niveau d'impôt, non spécifié, auquel était soumis le bénéficiaire du paiement.³⁹ Le législateur belge avec cette nouvelle version n'est pas parvenu, selon certains auteurs de doctrine et le conseil d'état⁴⁰, à régulariser le principal manquement reproché par la Cour de justice de l'Union européenne, l'insécurité juridique.

En effet, lorsque le contribuable ne peut se prévaloir du deuxième paragraphe de l'article 54 CIR cela ne veut pas systématiquement dire que le régime s'applique. Dans un tel cas, la qualification imprécise du paradis fiscal intervient et cela malgré son problème d'interprétation que l'on pouvait déjà reprocher à l'ancienne version de l'article 54 CIR. Il aurait été préférable de mettre en place une liste des états considérés comme des paradis fiscaux⁴¹.

B) Art. 344, § 2 CIR – Transferts de propriété de certains avoirs mobiliers

a. Transferts d'avoirs mobiliers avant le 1^{er} janvier 2024.

« § 2. N'est pas non plus opposable à l'administration en charge de l'établissement des impôts sur les revenus, la vente, la cession ou l'apport d'actions, d'obligations, de créances ou d'autres titres constitutifs d'emprunts, de brevets d'invention, de procédés de fabrication, de marques de fabrique ou de commerce, ou de tous autres droits analogues ou de sommes d'argent, à un contribuable visé à l'article 227, qui, en vertu des dispositions de la législation du pays où il est établi n'y est pas soumis à un impôt sur les revenus ou y est soumis, du chef des revenus produits par les biens et droits aliénés, à un régime de taxation notablement plus avantageux que celui auquel les revenus de l'espèce sont soumis en Belgique, à moins que le contribuable ne prouve soit que l'opération répond à des besoins légitimes de caractère financier ou économique, soit qu'il a reçu pour l'opération une contre valeur réelle produisant un montant de revenus soumis effectivement en Belgique à une charge fiscale normale par rapport à celle qui aurait subsisté si cette opération n'avait pas eu lieu. »

18. Principe. Cet article organise l'inopposabilité à l'administration fiscale des transferts de propriété d'avoirs mobiliers à destination de contribuables résidant dans des paradis fiscaux. Il contrecarre une pratique de planification fiscale, celle consistant à céder la propriété des biens productifs de revenus à une société jouissant d'un régime fiscal notablement plus avantageux. Ainsi, en raison de cette pratique, ces revenus n'étaient plus imposables dans le chef du cédant et ils étaient imposés d'un faible impôt dans le chef de la société⁴².

³⁹ C.J., *arrêt SIAT c. Etat belge*, 5 juillet 2012, C-318/10, EU:C:2012:415, point 26 et 27.

⁴⁰ G. GALEA, *op. cit.* ; I. PANIS et A. SULTUS, *op. cit.*, p.5. ; Avis du conseil d'état n°74.803/3 du 10 novembre 2023.

⁴¹ G. GALEA, *ibidem*.

⁴² A. NOLLET, *op. cit.*, p. 404.

19. Opérations concernées. Les actes visés sont des actes translatifs de propriété à titre onéreux ou gratuit, ceux-ci sont limitativement énumérés dans l'article. Ces actes sont effectués entre le cédant, société ou personne physique résidente belge, et le cessionnaire, personne physique ou société non-résidente non soumis à un impôt sur les revenus ou soumis, pour les revenus transférés, à un régime de taxation notablement plus avantageux que celui auquel ces revenus auraient été soumis en Belgique⁴³.

20. Charge de la preuve. L'administration fiscale doit démontrer qu'elle se trouve en présence d'un acte de transfert visé par l'article à destination d'un pays où les revenus produits par ces avoirs mobiliers sont soumis à un régime fiscal notablement plus avantageux que celui de la Belgique.

21. Echappatoire. Pour éviter l'application de cet article, le contribuable belge dispose d'une échappatoire. Il ne suffit pas de prouver qu'il a effectivement transféré le droit de propriété des biens en cause pour échapper au redressement.

Pour éviter les conséquences de l'application de cet article, celui-ci dispose de deux justifications alternatives. Il a l'opportunité de prouver que son transfert se justifie par des besoins légitimes de caractère financier ou économique. Les concepts de « besoins légitimes de caractère financier ou économique » sont indéterminés, le contenu varie en fonction du contexte⁴⁴. Il peut également démontrer que son transfert a donné lieu à une contre-valeur réelle produisant un revenu soumis en Belgique à une charge fiscale normale par rapport à celle qui aurait subsisté si cette opération n'avait pas eu lieu.

22. En présence d'un tel transfert d'avoirs mobiliers. Le transfert de propriété des avoirs mobiliers à destination d'un contribuable situé dans un paradis fiscal sera inopposable à l'administration fiscale. L'inopposabilité organisée par la disposition porte sur l'existence même de cet acte. Cela implique que l'administration, en invoquant l'inopposabilité, ignore l'existence de cet acte⁴⁵. Celle-ci établira l'impôt sur les revenus du cédant comme s'il n'avait pas transféré la propriété des biens concernés. L'administration inclut dans la base fiscale du cédant tous les revenus produits par les biens transférés.

23. Notion de paradis fiscal. Les pays concernés par cette disposition sont ceux où il n'y a pas d'imposition sur le revenu ou ceux dont le taux d'imposition est notablement plus avantageux que celui auquel le revenu concerné aurait été soumis en Belgique. Cet article a également été amendé pour tenir compte de la jurisprudence *SIAT* précédemment mentionnée (point n°14).

⁴³A. NOLLET, « L'article 344, §2 du C.I.R. 1992 : essai de contrôle de « constitutionnalité » et de « conventionnalité » d'une disposition légale fiscale belge « anti-abus », *R.G.C.F.*, 2011, n°6, p. 491.

⁴⁴A. NOLLET, *ibidem*, p. 416.

⁴⁵A. NOLLET, *ibidem*, p. 493.

Même si l'arrêt en question condamnerait l'article 54 CIR, en raison de la similarité du libellé de ces deux dispositions, les reproches faits à l'encontre de l'article 54 CIR doivent être transposés à l'article 344, §2 CIR⁴⁶.

b. Transferts d'avoirs mobiliers après le 1^{er} janvier 2024.

« § 2. N'est pas non plus opposable à l'administration en charge de l'établissement des impôts sur les revenus, la vente, la cession ou l'apport d'actions, d'obligations, de créances ou d'autres titres constitutifs d'emprunts, de droits d'auteur et de droits voisins, de brevets d'invention, de procédés de fabrication, de marques de fabrique ou de commerce, ou de tous autres droits analogues ou de sommes d'argent, directement ou indirectement, à un contribuable visé à l'article 227 ou à un établissement étranger, avec qui le contribuable établi en Belgique se trouve directement ou indirectement dans des liens quelconques d'interdépendance et qui, en vertu des dispositions de la législation du pays où ils sont établis n'y est pas soumis à un impôt sur les revenus ou y est soumis, du chef des revenus produits par les biens et droits aliénés, à un régime de taxation notablement plus avantageux que celui auquel les revenus de l'espèce sont soumis en Belgique.

L'alinéa 1er n'est pas d'application lorsque le contribuable justifie que l'opération est réalisée avec une entreprise soumise à un impôt sur les revenus effectif qui est au moins égal à la moitié de l'impôt sur les revenus qui serait dû si cette entreprise était établie en Belgique.

L'alinéa 1er n'est pas d'application lorsque le contribuable démontre par tous moyens de preuve, à l'exception du serment, que l'opération s'inscrit dans le cadre d'une opération authentique en ce sens qu'elle a été mise en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique. »⁴⁷

24. Modifications apportées par la loi-programme. La loi-programme du 22 décembre 2023 vient apporter quelques modifications à cet article. Les modifications de cet article sont les mêmes que celles de l'article 54 CIR (point n°15).

25. Notion de paradis fiscal. Il est renvoyé aux commentaires de l'article 54 CIR, les considérations étant identiques (point n°16).

26. Conformité de l'article 344, §2 CIR à l'arrêt SIAT. Les remarques effectuées à l'article 54 CIR peuvent être répétées pour l'article 344, § 2 CIR (point n°17).

⁴⁶ G. GALEA, *op. cit.*

⁴⁷ Loi programme du 22 décembre 2023, *M.B.*, 29 décembre 2023, art. 13.

Section 3 : Art. 185/2 CIR et Art. 307, § 1^{er}/2 CIR – Régime des CFC

A) Art. 185/2 CIR – Régime des CFC

27. Propos introductifs. CFC est l’acronyme pour “Controlled Foreign Company”, ce régime est le résultat de l’implémentation de la directive ATAD dans le droit belge. Cette directive laissait le choix aux états membres d’adopter l’approche transactionnelle ou l’approche par entité pour implémenter ce régime.

Le législateur, dans un premier temps, avait opté pour l’approche transactionnelle pour enfin choisir, dans la nouvelle version de cet article, l’approche par entité. Cette règle contrecarre les plans qui viseraient à réduire la base imposable du contribuable en transférant ses revenus à une filiale étrangère soumise à un régime fiscal plus avantageux⁴⁸.

Pour démontrer l’évolution de ce régime, cette section sera scindée en deux points, celui du régime avant la loi-programme et celui du régime après la loi-programme. Les modifications instaurées par la loi-programme seront d’application à partir de l’exercice d’imposition 2024⁴⁹. Dans un souci de brièveté et au vu de la longueur de la nouvelle version de l’article 185/2 CIR, seule celle-ci sera retranscrite en partie dans cet exposé.

a. Régime avant l’exercice d’imposition 2024

28. Propos introductifs. Dans la première version de l’article 185/2 CIR introduite par la loi du 25 décembre 2017, le législateur avait opté pour l’approche transactionnelle du régime CFC. Cette approche implique que les revenus de la CFC sont imposables dans le chef de la société mère dans le cas où ces revenus ont été détournés de manière non-authentique.

29. Principe. L’article 185/2 CIR contrecarre les pratiques des sociétés belges qui, en constituant une société dans un pays avec une fiscalité plus avantageuse, repoussent la pression fiscale en créant un report d’impôt⁵⁰. Par cette disposition, ce report est évité. Celle-ci permet de taxer directement les revenus obtenus et non distribués par la CFC dans le chef de la société qui la contrôle s’il est démontré que ces revenus ont été détournés de façon non-authentique.

⁴⁸ G. GALEA et S. MASSARO, « La mesure belge visant les CFC : descriptions et commentaires », *R.G.F.C.P.*, 2019/1, p. 4.

⁴⁹ Loi programme du 22 décembre 2023, *M.B.*, 29 décembre 2023, art. 32.

⁵⁰ A. PUGLISI, « Sociétés étrangères détenues par des sociétés belges : une circulaire clarifie le nouveau régime CFC et lui donne une large portée », *Idefisc*, n°113, 2020, p.6.

30. Notion de CFC. Une CFC peut tant être une société étrangère qu'un établissement stable étranger contrôlé par la société belge. Pour être qualifié comme telle, une condition de taxation et une condition de participation doivent être réunies.

La condition de participation requiert que le contribuable détienne directement ou indirectement, au minimum, 50% des droits de vote ou 50% de participation au capital ou 50% des droits au bénéfice de la filiale étrangère. La notion de contrôle ici envisagée est un contrôle juridique et économique et non de fait⁵¹.

Quant à la condition de taxation, celle-ci requiert que la société étrangère ne soit pas soumise à une imposition dans son état de résidence ou qu'elle soit soumise à une imposition inférieure à la moitié de l'impôt des sociétés qu'elle aurait dû supporter si elle résidait en Belgique⁵².

31. Un montage non-authentique. Il y a un montage non-authentique dans le cas où des actifs ou des risques sont la propriété ou sont supportés par la CFC et que les décisions stratégiques concernant ces actifs ou ces risques sont systématiquement prises par la société belge. Ce montage non-authentique doit avoir été constitué dans un but essentiellement fiscal. Autrement dit, le contribuable doit avoir créé un tel montage dans le but déterminant d'obtenir un avantage fiscal quelconque⁵³.

32. Charge de la preuve. L'administration doit démontrer l'existence de ce montage non-authentique et l'existence d'un motif dans le chef du contribuable d'obtenir un avantage fiscal.

33. En cas de montage non-authentique. Lorsque l'administration fiscale a pu démontrer les éléments énoncés ci-dessus, les bénéfices non distribués d'une CFC seront rajoutés aux bénéfices de la société résidente. Les bénéfices non distribués de la CFC rajoutés sont déterminés via les règles ordinaires du droit belge⁵⁴. Ces bénéfices doivent être relatifs à une période imposable qui se clôture en cours de la période imposable de la société belge qui contrôle la CFC et ils ne peuvent pas avoir été distribués au cours de ladite période⁵⁵. Pour le rajout aux bénéfices de la société belge, il n'est pas tenu compte du pourcentage de participation de la société belge dans la société étrangère⁵⁶.

⁵¹ G. GALEA et S. MASSARO, *op. cit.*, p.7.

⁵² G. GALEA et S. MASSARO, *ibidem*, p.7.

⁵³ G. GALEA et S. MASSARO, *ibidem*, p.12.

⁵⁴ G. GALEA et S. MASSARO, *ibidem*, p.8.

⁵⁵ G. GALEA et S. MASSARO, *ibidem*, p.8.

⁵⁶ Projet de loi portant des dispositions diverses en matière d'impôt sur les revenus, exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2018, 3147/001, p. 21.

34. Notion de paradis fiscal. Les pays considérés comme des paradis fiscaux sont ceux qui n'imposent pas la CFC ou l'imposent mais pour un montant qui n'est pas égal ou supérieur à la moitié de l'imposition à laquelle la CFC aurait été soumise si elle résidait en Belgique.

b. Régime à partir de l'exercice d'imposition 2024

« § 1er. Sans préjudice de l'application de l'article 185, § 2, a), les bénéfices comprennent également les bénéfices non distribués définis au paragraphe 2, de la société étrangère, de l'établissement étranger de cette société étrangère, ou de l'établissement étranger du contribuable, qui est qualifiée de société étrangère contrôlée ou CFC en application du paragraphe 3 et qui ne sont pas dispensés de l'application du présent article conformément au paragraphe 4, pour autant que ces bénéfices non distribués par la CFC aient été réalisés au cours d'une période imposable ayant été clôturée au cours de la période imposable du contribuable.

§ 2. Les bénéfices d'une société étrangère, ou d'un établissement étranger de cette société étrangère, qui est qualifiée de CFC en application du paragraphe 3, qui ne sont pas exonérés du présent article conformément au paragraphe 4 et qui sont imposés dans le chef du contribuable, sont déterminés de la manière suivante.

Les bénéfices de la société étrangère, ou de l'établissement étranger de cette société étrangère, sont déterminés comme si cette société ou cet établissement était établi, ou était situé, en Belgique. Les bénéfices attribués à un établissement belge ou un établissement situé dans un pays tiers qui sont exonérés en vertu d'une convention dans le pays où la société étrangère est établie n'entrent pas en considération pour la détermination des bénéfices de la société étrangère.

(...)

§ 3. La société étrangère, ou l'établissement étranger de cette société, est qualifiée de CFC pour l'application du présent article si:

- le contribuable soit détient, avec ou sans ses entités associées, la majorité des droits de vote se rattachant au total des actions ou parts de cette société étrangère, soit détient, avec ses entités associées, une participation à hauteur d'au moins 50 p.c. du capital de cette société étrangère, soit possède les droits, avec ses entités associées, d'au moins 50 p.c. des bénéfices de cette société étrangère; et si*
- la société étrangère, ou l'établissement étranger, en vertu des dispositions de la législation de l'Etat ou de la juridiction où elle est établie, soit n'y est pas soumise à un impôt sur les revenus, soit est assujettie à un impôt sur les revenus qui s'élève à moins de la moitié de l'impôt des sociétés qui serait dû si cette société étrangère, ou cet établissement étranger était établie, ou était situé, en Belgique.*

(...)

La condition visée à l'alinéa 1er, deuxième tiret, est considérée être remplie, sauf preuve du contraire par le contribuable, lorsque la société étrangère visée à l'alinéa 1er ou

l'établissement étranger visé à l'alinéa 1er ou 2, est établie ou situé dans une juridiction qui à la fin de la période imposable est reprise sur la liste de l'UE des juridictions non coopératives ou dans un Etat qui est repris sur la liste des Etats à fiscalité inexistante ou peu élevée visée à l'article 307, § 1/2.

(...)

Pour l'application du présent article, une personne physique, une personne morale ou une entité sans personnalité juridique est qualifiée d'entité associée lorsque, soit:

- le contribuable, ou les cas visés au quatrième, cinquième ou sixième tiret, détient directement ou indirectement 25 p.c. ou plus des droits de vote se rattachant au total des actions ou parts de cette entité;*
- le contribuable, ou les cas visés au quatrième, cinquième ou sixième tiret, détient directement ou indirectement une participation de 25 p.c. ou plus du capital de cette entité;*
- le contribuable, ou les cas visés au quatrième, cinquième ou sixième tiret, est en droit de recevoir, directement ou indirectement, au moins 25 p.c. des bénéfices de cette entité; - cette personne ou cette entité détient, directement ou indirectement, 25 p.c. ou plus des droits de vote se rattachant au total des actions ou parts du contribuable;*
- cette personne ou cette entité détient, directement ou indirectement, une participation de 25 p.c. ou plus au capital du contribuable;*
- cette personne ou cette entité est en droit de recevoir, directement ou indirectement, au moins 25 p.c. des bénéfices du contribuable.*

§ 4. Les bénéfices non distribués de la société étrangère, ou de l'établissement stable, qui est qualifié de CFC sont dispensés de l'application du présent article lorsque le contribuable démontre qu'une des conditions suivantes est remplie:

- il est démontré que la CFC exerce une activité économique substantielle, au moyen de personnel, d'équipements, de biens et de locaux, corroborée par des faits et des circonstances pertinents;*
- il est démontré que la fraction visée au paragraphe 2, alinéa 4, est inférieure à 1/3;*
- il est démontré que la CFC entre dans le champ d'application d'une des définitions visées à l'article 198/1, § 6, 1° à 12°, et que les revenus de celles-ci, qui sont repris au numérateur de la fraction visée au paragraphe 2, alinéa 4, proviennent d'un tiers ou moins des transactions avec le contribuable ou avec les entités associées du contribuable. (...) »⁵⁷.*

35. Propos introductifs. En raison du champ d'application trop restrictif de la version initiale de l'article 185/2 CIR, celui-ci était peu utilisé. Afin d'accroître l'efficacité de cette règle, le législateur a pris la décision de modifier cet article et d'opter pour l'autre voie mise à disposition par le législateur européen, l'approche par entité⁵⁸.

⁵⁷ Loi programme du 22 décembre 2023, M.B., 29 décembre 2023, art. 22.

⁵⁸ M. VANGENECHTEN et W. LAPAGE, « La Belgique renforce ses règles en matière de CFC », disponible sur www.BDO.be, consulté le 11 avril 2024.

La loi-programme du 22 décembre 2023 vient apporter des modifications assez conséquentes à l'article 185/2 CIR. Le nouveau régime sera alors en grande partie analysé au vu de l'importance des modifications.

36. Principe. L'approche par entité permet que tous les revenus passifs de la CFC soient directement imposables en Belgique s'ils n'ont pas été distribués au cours de la période imposable. L'administration n'a pas besoin de démontrer un quelconque montage non-authentique.

37. Notion de CFC. Tout comme dans l'ancienne version de l'article 185/2 CIR, une CFC peut tant être une société étrangère qu'un établissement stable étranger contrôlé par la société belge. Les conditions de taxation et de participation prévues par l'ancienne version doivent toujours être vérifiées et celles-ci ne sont pas substantiellement modifiées.

La seule modification que l'on peut noter dans le cadre de la condition de contrôle est que l'on peut considérer comme contrôlée la société étrangère lorsque la société belge la contrôle elle-même ou avec d'autres entités associées. Ces entités associées sont celles avec lesquelles le contribuable belge a un lien direct ou indirect de 25% de capital, de droit de vote ou de droit au bénéfice.

Concernant la condition de taxation, la loi-programme est juste venue rajouter une présomption selon laquelle cette condition est remplie lorsque la CFC est située dans un pays repris dans la liste noire européenne des pays non-coopératifs (point n°84) ou dans la liste belge visée à l'article 307 CIR (point n°87).

38. Echappatoire. Cette nouvelle version de l'article 185/2 CIR apporte la possibilité à la société belge d'échapper à l'application du régime CFC. Elle dispose de trois voies pour éviter la réintégration des revenus passifs de la CFC dans son bénéfice.

La société peut tout d'abord démontrer que la CFC « *exerce une activité économique substantielle, au moyen de personnel, d'équipements, de biens et de locaux* »⁵⁹. Une activité économique étant l'offre de biens ou de services sur un marché donné. Les revenus obtenus du fait de cette activité doivent être substantiels par rapport aux revenus totaux obtenus par la CFC et les moyens mis à disposition de l'entité doivent être crédibles par rapport à l'activité exercée et au chiffre d'affaires obtenu⁶⁰.

Ensuite, elle peut également démontrer que moins d'un tiers des revenus de la CFC sont des revenus passifs⁶¹. Enfin, elle peut également prouver que la CFC est une entreprise financière au sens de l'article 198/1, § 6, 1° à 12° CIR exerçant ses activités auprès des tiers.

⁵⁹ C.I.R., art. 185/2, §4.

⁶⁰ S. SCARNA et G. CHARLIER, « La loi programme modifie en profondeur le régime CFC », disponible sur www.blog.forumforthefuture.be, consulté le 11 avril 2024.

⁶¹ S. SCARNA et G. CHARLIER, *ibidem*.

39. Application du régime CFC. Si la société belge ne parvient pas à prouver un des trois points mentionnés ci-dessus, les revenus passifs non distribués de la CFC lui seront attribués. Le montant des revenus à inclure est déterminé comme si la CFC était résidente en Belgique⁶². Les bénéfices de la CFC, après avoir été calculés selon les règles de droit belge, doivent être réduits selon trois prorata.

Tout d'abord, seule la partie des bénéfices de la période imposable qui n'ont pas été distribués par l'entité au cours de cette période est réintégrée. Ensuite, ces bénéfices sont limités proportionnellement aux revenus de la CFC qui proviennent des revenus passifs et enfin, ils sont encore limités au prorata de la participation directe de la société belge dans la CFC⁶³.

40. Evolution de la notion de paradis fiscal. Avec la nouvelle version de l'article 185/2 CIR, la notion de paradis fiscal évolue. Même si celle-ci reste semblable à la « définition » qui lui avait été donnée dans l'ancienne version de cet article, la loi-programme vient rajouter une présomption. En effet, dans le cadre de cette nouvelle version de l'article 185/2 CIR, un pays est présumé être un paradis fiscal lorsqu'il se situe dans la liste noire européenne des pays non-coopératifs (point n°84) ou dans la liste belge visée à l'article 307 CIR (point °87).

B) Art. 307, § 1^{er}/2 CIR – Obligation de déclaration

41. Propos introductifs. L'article 307, § 1^{er}/2 CIR est modifié une première fois par la loi du 30 juillet 2018 et une seconde fois par la loi du 22 décembre 2023 pour obliger les sociétés à déclarer les CFC. Les modifications apportées par la seconde loi sont d'application à partir de l'exercice d'imposition 2024.

a. Régime avant l'exercice d'imposition 2024

« Les contribuables assujettis à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des non-résidents conformément à l'article 227, 2°, sont également tenus de déclarer :

- l'existence d'une société étrangère visée à l'article 185/2, §1^{er}, dont les bénéfices sont imposés en tout ou en partie dans le chef du contribuable ;*
- l'existence d'un établissement étranger visé à l'article 185/2, §1^{er}, dont les bénéfices ne sont pas attribués en tout ou en partie à cet établissement étranger.*

Dans le cas où l'existence d'une société étrangère visée par la règle CFC, est mentionnée dans la déclaration, la désignation complète, la forme juridique, l'adresse et le cas échéant le numéro d'identification de cette société étrangère sont également mentionnés.

Dans le cas où l'existence d'un établissement étranger visé par la règle CFC, est mentionné dans la déclaration, l'adresse et le cas échéant le numéro d'identification de cet établissement étranger sont également mentionnés »⁶⁴.

⁶² S. SCARNA et G. CHARLIER, *ibidem*.

⁶³ S. SCARNA et G. CHARLIER, *ibidem*.

⁶⁴ Loi portant des dispositions diverses en matière d'impôts sur les revenus du 30 juillet 2018, *M.B.*, 10 août 2018, art. 37.

42. Obligation de déclaration. Une société belge doit mentionner dans sa déclaration les CFC qu'elle détient avec certaines informations les concernant. Il est donc nécessaire de déclarer les CFC dont les bénéficiaires sont imposés dans le chef de la société belge⁶⁵.

b. Régime à partir de l'exercice d'imposition 2024

« Les contribuables assujettis à l'impôt des sociétés sont également tenus de mentionner dans la déclaration l'existence de chaque société étrangère, ou établissement étranger, qui est qualifié de CFC, en application de l'article 185/2, § 3.

Dans le cas où la déclaration mentionne l'existence d'une société étrangère, ou d'un établissement étranger d'une société étrangère, visé à l'article 185/2, § 3, qualifié de CFC conformément à l'article 185/2, § 3, sont également mentionnés:

- la dénomination de la société;*
- l'adresse du siège de direction ou d'administration de la société;*
- le cas échéant, le numéro d'identification de cette société;*
- le cas échéant, le pays dans lequel l'établissement étranger est situé;*
- le pourcentage visé à l'article 185/2, § 2, alinéa 5;*
- si l'exonération visée, respectivement, à l'article 185/2, § 4, premier tiret, deuxième tiret ou troisième tiret est invoquée. »⁶⁶.*

43. Modifications de l'obligation de déclaration. Dès lors que les conditions de participation et de taxation mentionnées à l'article 185/2 CIR sont réunies, cet article oblige les sociétés belges à déclarer les CFC et certaines informations. Cela même si une des trois échappatoires (point n°38) permet à la société belge d'échapper à l'application de l'article 185/2 CIR⁶⁷. L'ancienne version de cet article n'imposait cette obligation de déclaration que lorsque les revenus de cette CFC étaient imposés dans le chef de la société belge.

⁶⁵ G. GALEA et S. MASSARO, *op. cit.*, p. 14.

⁶⁶ Loi programme du 22 décembre 2023, *M.B.*, 29 décembre 2023, art. 31.

⁶⁷ M. VANGENECHTEN et W. LAPAGE, *op. cit.*

Section 4 : Paiements vers des états à fiscalité inexistante ou peu élevée et non déclarés ou déclarés mais non justifiés

A) *Art 198, 10° CIR – Paiements vers des états à fiscalité inexistante ou peu élevée et non déclarés ou déclarés mais non justifiés*

« § 1. Ne sont pas considérés comme des frais professionnels :

(...)

10° sans préjudice de l'application de l'article 219, les paiements effectués directement ou indirectement vers des Etats visés à l'article 307, § 1er/2, alinéa 1er, et qui n'ont pas été déclarés conformément audit article 307, § 1er/2, alinéa 1er, 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 ; »

44. Principe. Cette mesure entraîne le rejet de la déductibilité des paiements effectués directement ou indirectement vers des états considérés comme des paradis fiscaux selon l'article 307, § 1/2 CIR.

45. Paiements concernés. Le rejet a lieu lorsque les paiements ne sont pas déclarés ou lorsque ceux-ci sont déclarés conformément à l'article 307, § 1/2 CIR mais ne répondent pas aux caractères de réalité et de sincérité et/ou que ceux-ci ont été effectués vers des constructions artificielles. Une construction artificielle est une entité dépourvue de réalité économique et est créée dans le but principal d'éviter l'impôt.

46. Echappatoire. Pour éviter le rejet de déductibilité, la société, par toute voie de droit, doit prouver les deux choses suivantes. Elle doit prouver que l'entité vers laquelle elle effectue les paiements a une réelle existence physique. Elle démontre cela par le biais d'éléments objectifs et vérifiables comme l'existence de personnels, de locaux et d'équipements dans ce paradis fiscal. Elle doit avoir une réalité économique, elle ne peut pas avoir été créé dans le seul but d'éviter l'impôt belge⁶⁸. La société doit également montrer le caractère réel et sincère des opérations qu'elle effectue. En effet, celles-ci devront répondre à une nécessité industrielle, commerciale ou financière.

47. Notion de paradis fiscal. Cet article se repose sur l'article 307 § 1/2 CIR pour désigner les pays considérés comme des paradis fiscaux dans le cadre de cette disposition (point n°54).

⁶⁸ Rapport de la Cour des comptes, « Paiements vers des paradis fiscaux », 2022, disponible sur www.ccrek.be, consulté le 28 novembre 2023, p. 25.

B) Art. 307 § 1/2 CIR - Obligation de déclaration

48. Propos introductifs. À la suite des décisions prises par le G20 à l'occasion des sommets de Londres en 2009, par une loi-programme du 23 décembre 2009, la Belgique a instauré un mécanisme de contrôle des paiements effectués à destination de bénéficiaires localisés dans des paradis fiscaux⁶⁹. Cette mesure a été mise en place dans le but de contrer le recours aux paradis fiscaux par les contribuables belges et afin de contrôler la légitimité des paiements⁷⁰. Cela permet à l'administration fiscale de se concentrer davantage sur le contrôle des paiements déclarés plutôt que sur la recherche de tels paiements⁷¹. Cette disposition a été modifiée par une loi du 28 décembre 2023, cette modification sera applicable à partir de l'exercice d'imposition 2024⁷².

a. Régime avant l'exercice d'imposition 2024

« § 1/2. 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 ou des établissements stables qui sont établis dans un Etat, sur des comptes bancaires qui sont gérés ou détenus par une de ces personnes ou établissements stables, ou sur des comptes bancaires qui sont gérés ou détenus auprès d'établissements de crédit établis ou avec établissement stable dans un Etat qui au moment où le paiement a eu lieu:

a) soit (...) est considéré par le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, comme un Etat n'ayant pas mis effectivement ou substantiellement en oeuvre le standard sur l'échange de renseignements sur demande;

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

c) soit est repris sur la liste de l'UE des juridictions non coopératives.

Pour l'application de l'alinéa 1er, on entend par Etat, un Etat indépendant qui est reconnu par la majorité des membres des Nations Unies, ou une partie de cet Etat qui est compétente de façon autonome sur le plan de la détermination de la base imposable ou du taux d'imposition de l'impôt des sociétés, global ou partiel, et on entend par un Etat à fiscalité inexistante ou peu élevée, un Etat qui ne fait pas partie de l'Espace économique européen et:

- qui ne soumet pas les sociétés à un impôt des sociétés sur les revenus d'origine domestique ou d'origine étrangère, soit;

- dont le taux nominal de l'impôt des sociétés est inférieur à 10 % ou;

- dont le taux de l'impôt des sociétés correspondant à la charge fiscale effective sur les revenus d'origine étrangère est inférieur à 15 %

⁶⁹ A. MARY, « Lutte contre la fraude fiscale : La Belgique impose la déclaration des paiements vers les paradis fiscaux », *Bulletin de droit économique*, 2011, vol. 2, Université Laval, p. 19.

⁷⁰ A. MARY, *ibidem*, p. 19.

⁷¹ Projet de loi programme du 23 décembre 2009, exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2009-2010, n°2278/001, p.71.

⁷² Loi portant des dispositions fiscales diverses du 28 décembre 2023, *M.B.*, 29 décembre 2023, art. 59.

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 1er 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 annexée à la déclaration visée à l'article 305, alinéa 1er. (...)».

49. Principe. Les sociétés belges doivent déclarer les paiements effectués directement ou indirectement vers un bénéficiaire situé dans un paradis fiscal et ce, lorsque l'ensemble des paiements effectués par ce contribuable atteint le montant de 100 000 euros au cours de la même période imposable.

50. Paiements concernés. Les paiements à déclarer sont ceux effectués à une personne établie dans un paradis fiscal. L'établissement est présumé si le bénéficiaire dispose d'une adresse dans un des états en cause, si le paiement est effectué sur un compte ouvert dans un tel état, si le paiement a lieu sur le territoire du paradis fiscal ou encore quand l'argent est introduit sur ce territoire par la suite⁷³.

La circulaire énonce que la notion de personne comprise dans l'article comprend une personne physique, une personne morale et tout autre association de personnes⁷⁴. On doit entendre par paiement, un paiement scriptural ou en nature, l'article 307, § 1, alinéa 3 CIR parle sans distinction de « tous les paiements »⁷⁵.

Si le contribuable n'est pas censé savoir qu'il a effectué un paiement dans un des états visés par cet article, l'obligation de déclaration ne s'applique pas⁷⁶. Cependant, si le contribuable sait ou est censé avoir conscience que le véritable bénéficiaire du paiement est situé dans un des états visés par l'article en question, l'obligation de déclaration s'applique⁷⁷.

51. Entité non-artificielle et opérations sincères et réelles. Comme exprimé dans le cadre de l'article 198, 10° CIR, en cas de déclaration, il faut toute de même rester vigilant car la déductibilité n'est pas acquise. Le contribuable doit prouver par toute voie de droit que les paiements déclarés ont été effectués vers des entités non-artificielles et que les opérations sont sincères et réelles⁷⁸.

⁷³ A. MARY, *op. cit.*, p. 20.

⁷⁴ Circulaire n° Ci.RH.421/607.890 du SPF Finance du 30 novembre 2010, point III.3.2.2, disponible sur www.MyMinfin.be.

⁷⁵ Circulaire du SPF Finance, *ibidem*, point III.3.2.1.

⁷⁶ Circulaire du SPF Finance, *ibidem*, point III.3.2.

⁷⁷ Circulaire du SPF Finance, *ibidem*, point III.3.3.

⁷⁸ A. MARY, *op. cit.*, pp. 20-21.

52. En cas de non-déclaration ou d'opérations pas sincères et/ou effectuées avec des constructions artificielles. La déductibilité au titre de frais professionnels des montants payés est refusée au contribuable belge, ces montants réintègrent sa base imposable.

53. Exception. Lorsque la Belgique a conclu une convention préventive de double imposition comportant une clause de non-discrimination avec un des pays considérés comme un paradis fiscal, ladite clause empêche que les ressortissants des pays cocontractants ne soient discriminés par des dispositions nationales⁷⁹. L'administration ne peut donc pas refuser la déduction des paiements effectués à des personnes situées dans les pays signataires de la convention pour l'unique raison que ceux-ci n'ont pas été déclarés. Cependant, même dans ce cas, le contribuable doit pouvoir démontrer que ces paiements non déclarés sont des opérations réelles et sincères et n'ont pas été effectués avec des constructions artificielles⁸⁰.

54. Notion de paradis fiscal. Pour cette obligation de déclaration, un état est un paradis fiscal lorsqu'il se trouve sur l'une des trois listes mentionnées dans l'article. Elles sont développées *infra* (points n° 80, 84 et 87).

b. Régime à partir de l'exercice d'imposition 2024

55. Modification apportée par la loi du 28 décembre 2023. L'article 57 de la loi du 28 décembre 2023 dispose que les mots de l'ancienne version de l'article 307 § 1^{er}/2 CIR « *si la totalité des paiements effectués au cours de la période imposable* » sont remplacés par les mots « *si la totalité des paiements effectués au cours de la période imposable, majorée de l'accroissement des dettes aux personnes ou établissements stables visés à l'alinéa 1^{er} qui sont déterminées au cours de la période imposable* »⁸¹.

Cette modification a été effectuée car la version précédente de l'article permettait aux contribuables de contourner l'obligation de déclaration en scindant les paiements qu'ils effectuaient vers des paradis fiscaux pour ne pas excéder le seuil de 100 000 euros sur la période imposable. En faisant cela, ils évitaient également l'application de l'article 198, § 1, 10° CIR⁸². A partir de l'exercice d'imposition 2024, le montant des paiements vers des paradis fiscaux est majoré des paiements différés vers ces mêmes états qui sont comptabilisés en dettes durant la même période imposable. Cette obligation de déclaration s'applique si le contribuable, avec les montants payés et impayés mais comptabilisés, dépasse le seuil des 100 000 euros⁸³.

⁷⁹ Rapport de la Cour des comptes, *op. cit.*, p. 26.

⁸⁰ Rapport de la Cour des comptes, *op. cit.*, p. 26.

⁸¹ Loi portant des dispositions fiscales diverses du 28 décembre 2023, *M.B.*, 29 décembre 2023, art. 57.

⁸² G. GALEA, « Nouvelle mesure contre l'évasion fiscale : renforcement de l'obligation de déclaration des paiements vers les « paradis fiscaux », 28 février 2024, disponible sur www.blog.forumforthefuture.be, consulté le 5 avril 2024.

⁸³ G. GALEA, *ibidem*.

Section 5 : Art. 198, 11° CIR – Paiements d'intérêts d'emprunts à des bénéficiaires provenant d'un pays refuge

« § 1. Ne sont pas considérés comme des frais professionnels :(...)

11° sans préjudice de l'application des articles 54 et 55, les intérêts d'emprunts payés ou attribués lorsque le bénéficiaire effectif de ceux-ci n'est pas soumis à un impôt sur les revenus ou y est soumis, pour ces revenus, à un régime de taxation notablement plus avantageux que celui résultant des dispositions du droit commun applicables en Belgique et, dans la mesure de ce dépassement, si le montant total desdits emprunts, autres que des obligations ou autres titres analogues émis par appel public à l'épargne et autres que les emprunts octroyés par des établissements visés à l'article 56, § 2, 2°, excède cinq fois la somme des réserves taxées au début de la période imposable et du capital libéré à la fin de cette période ; »

56. Principe. Cet article limite la déduction d'intérêts payés à des bénéficiaires résidant dans des pays refuges dans une mesure dépassant le « ratio *debt/equity* » par des sociétés résidentes. La déduction des intérêts se limite à cinq fois les montants des fonds propres formés par la somme des réserves taxées au début de la période imposable et du capital libéré à la fin de cette période.

57. Au-delà du ratio *debt/equity*. Les montants d'intérêts excédant ce ratio sont rejetés à la déductibilité.

58. Notion de paradis fiscal. Pour déterminer les pays considérés comme des paradis fiscaux, l'expression « à un régime de taxation notablement plus avantageux que celui résultant des dispositions du droit commun applicables en Belgique »⁸⁴ permet de pouvoir se référer à la liste présente à l'article 73, 4^o quater AR/CIR (point n°86).

⁸⁴ C.I.R., art. 198, 11°.

Section 6 : Art. 203, § 1 CIR – Dividendes non-déductibles à titre de RDT

« § 1. Les revenus visés à l'article 202, § 1er, 1° et 2°, ne sont en outre pas déductibles lorsqu'ils sont alloués ou attribués par: (...) ».

59. Propos introductifs. Cet article prévoit une série d'exclusions du régime des revenus définitivement taxés. Ce régime est le résultat de la transposition de la Directive mère-filiale⁸⁵. Il sert à éviter la double imposition que pourrait subir les mêmes revenus dans le chef de la société distributrice et ensuite dans le chef de la société qui les reçoit. Pour éviter une nouvelle imposition dans le chef des sociétés qui reçoivent ces dividendes, ceux-ci sont qualifiés de revenus définitivement taxés devant être retirés des bénéfices selon l'article 202 CIR.

La Directive mère-fille a permis aux états membres, dans leur transposition de celle-ci, d'insérer les dispositions nécessaires afin d'éviter les abus⁸⁶. La Belgique a alors inséré de telles mesures au sein de son article 203 CIR. Cette disposition a pour dessein d'éviter qu'un mécanisme prévu pour éviter l'imposition multiple profite à des dividendes qui proviennent de bénéfices qui ont été soumis à une imposition faible⁸⁷. Les revenus normalement éligibles à titre de revenus définitivement taxés ne sont alors pas déductibles s'ils ont été alloués par les entités décrites dans l'article 203 § 1, 1° à 7° CIR. Les points qui concernent cet exposé sont développés ci-dessous.

A) Article 203, § 1, alinéa 1, 1° CIR.

« 1° une société qui n'est pas assujettie à l'impôt des sociétés ou à un impôt étranger analogue à cet impôt ou qui est établie dans un pays dont les dispositions du droit commun en matière d'impôts sont notablement plus avantageuses qu'en Belgique ou qui est établie dans une juridiction qui, à la fin de la période imposable, est reprise sur la liste de l'UE des juridictions non coopératives ; »

60. Dividendes concernés. L'exclusion à la déduction à titre de revenus définitivement taxés vise les dividendes distribués par des sociétés étrangères qui ne sont pas assujetties à un impôt analogue à l'impôt des sociétés belge ou à un impôt notablement plus avantageux qu'en Belgique.

⁸⁵ Directive 2011/96/UE DU Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents, *J.O.U.E.*, 29 décembre 2011.

⁸⁶ Art 1.2 de la directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents, *J.O.U.E.*, 29 décembre 2011.

⁸⁷ C. DOCCLO, *op. cit.*, p. 409.

61. Présomption du régime d'imposition notablement plus avantageux. L'article 203, § 1, alinéa 2 CIR prévoit la présomption qu'un régime d'imposition est notablement plus avantageux que le régime belge soit lorsque l'impôt sur les bénéfices de cet autre pays est inférieur à 15%, soit lorsque la charge fiscale effective de l'impôt sur les bénéfices est inférieure à 15%. Toutefois, le régime d'imposition applicable aux sociétés établies dans un état membre de l'Union européenne est réputé ne pas être notablement plus avantageux.

L'article 73, 4^{quater} AR/CIR liste les pays dont le régime fiscal de droit commun est réputé notablement plus avantageux qu'en Belgique. Ladite liste peut être sujette à contestation, le contribuable peut toujours apporter la preuve que l'impôt auquel il est soumis est supérieur à 15%⁸⁸. La déduction peut être refusée pour des dividendes provenant d'un pays qui ne se trouve pas sur la liste s'il est démontré que la condition de taxation d'au moins 15% n'est pas remplie.

62. Notion de paradis fiscal. Les pays présumés comme des paradis fiscaux sont ceux dont le taux d'imposition des bénéfices est inférieur à 15% ou dont la charge fiscale effective des bénéfices est inférieure à 15%. Une liste comprenant ces pays est prévue à l'article 73, 4^{quater} AR/CIR (point n°86).

B) Article 203, § 1, alinéa 1, 3° CIR.

« 3° une société dans la mesure où les revenus qu'elle recueille, autres que des dividendes, trouvent leur source en dehors du pays de son domicile fiscal et bénéficient dans le pays du domicile fiscal d'un régime d'imposition distinct exorbitant du droit commun ; »

63. Dividendes concernés. L'exclusion à la déduction à titre de revenus définitivement taxés vise les dividendes distribués par une société dans la mesure où les revenus que celle-ci recueille, autre que des dividendes, trouvent leur source en dehors du pays de son domicile fiscal et bénéficient dans le pays du domicile fiscal d'un régime d'imposition distinct exorbitant du droit commun⁸⁹.

64. Notion de paradis fiscal. Les pays concernés ici sont appelés paradis fiscaux territoriaux, autrement dit, cela vise les pays dont le régime fiscal est similaire à l'impôt des sociétés belge mais dont la législation exempte ou taxe peu les sociétés sur les bénéfices que celles-ci réalisent par le biais d'activités commerciales réalisées dans des juridictions fiscalement avantageuses⁹⁰.

⁸⁸ Cours professionnels de base Impôt des sociétés – Exercice d'imposition 2022, Module 7.4/10 « La quatrième opération. Les revenus définitivement taxés et les revenus mobiliers exonérés. La dixième opération – Les revenus définitivement taxés reportés », disponible sur www.Fisconetplus.be, consulté le 01/04/24, p. 20.

⁸⁹ Cours professionnels de base Impôt des sociétés, *ibidem*, pp. 31 -32.

⁹⁰ Cours professionnels de base Impôt des sociétés, *ibidem*, pp. 31 -32.

C) Article 203, § 1, alinéa 1, 4° CIR.

« 4° une société dans la mesure où elle réalise des bénéfices par l'intermédiaire d'un ou de plusieurs établissements étrangers qui sont assujettis d'une manière globale à un régime de taxation notablement plus avantageux qu'en Belgique; »

65. Dividendes concernés. Les dividendes exclus à la déduction à titre de revenus définitivement taxés sont ceux qui ont été distribués par une société dans la mesure où elle réalise des bénéfices par l'intermédiaire d'un ou de plusieurs établissements étrangers assujettis de manière globale à un régime de taxation notablement plus avantageux que le régime auquel ces bénéfices auraient été soumis en Belgique⁹¹. L'expression « de manière globale » signifie qu'il convient de prendre en considération le régime de taxation dans le pays où est situé l'établissement étranger mais également celui dans le pays où est situé le siège de la société qui distribue le dividende.

Pour déterminer les dividendes qui sont déductibles à titre de revenus définitivement taxés, il est nécessaire de ventiler les revenus de la société qui distribue les dividendes entre les bons revenus, déductibles, et les mauvais revenus, non-déductibles, et d'appliquer la proportion au montant des dividendes recueillis au sein de la société belge⁹².

Avec cet article, le législateur vient contrecarrer le mécanisme d'évasion appelé les « succursales de financement ». Dans le cadre de cette pratique, pour réduire sa base imposable, une société établie dans un pays à fiscalité normale crée un établissement dans un autre pays à fiscalité normale dans lequel les bénéfices des établissements chargés des opérations financières sont taxés de manière notablement plus avantageuse qu'à l'impôt des sociétés belges⁹³.

66. Echappatoire. En vertu de l'article 203, § 2, al. 7, CIR la disposition analysée n'est pas applicable si l'impôt effectivement appliqué de manière globale sur les bénéfices provenant de l'établissement étranger atteint au moins 15% ou si la société et son établissement étranger sont situés dans des Etats membres de l'Union européenne⁹⁴. L'expression « impôt effectivement appliqué » désigne la charge fiscale réelle qui s'appliquerait aux bénéfices de l'établissement étranger dans le cas où sa base imposable est déterminée par rapport aux normes fiscales belges.

⁹¹ Cours professionnels de base Impôt des sociétés, *ibidem*, pp. 34 -35.

⁹² Cours professionnels de base Impôt des sociétés, *ibidem*, p. 34.

⁹³ Cours professionnels de base Impôt des sociétés, *ibidem*, p. 34.

⁹⁴ Cours professionnels de base Impôt des sociétés, *ibidem*, p. 35.

67. Notion de paradis fiscal. Les pays concernés par cette disposition sont ceux qui ont un régime d'imposition pour les établissements chargés des opérations financières notablement plus avantageux et dont la charge fiscale réelle sur les bénéficiaires de ces établissements est inférieure à 15%.

D) Article 203, § 1, alinéa 1, 5° CIR.

« 5° une société, autre qu'une société d'investissement ou qu'une société visée au 2°bis, qui redistribue des dividendes qui, en application du 1° à 4°, ne pourraient pas eux-mêmes être déduits à concurrence d'au moins 90 %. »

68. Dividendes concernés. Les dividendes exclus du bénéfice de la déduction des revenus définitivement taxés sont ceux qui sont distribués par une société intermédiaire soumise à un régime fiscal normal qui, pour au moins 10% des dividendes distribués par celle-ci, sont issus d'une filiale tombant dans les exclusions de l'article 203, § 1, alinéa 1, 1° à 4° CIR⁹⁵.

Cette exclusion contrecarre les mécanismes déguisant les mauvais dividendes exclus par l'article 203 CIR, en bons dividendes non exclus par ladite disposition. Ce mécanisme est mis en place par le biais d'une société-écran située dans un pays qui n'est pas un paradis fiscal dans le but de bénéficier de la déduction des revenus définitivement taxés⁹⁶.

Le seuil des 90 % permet de déterminer si le reversement des dividendes rentre ou non dans le champ d'application de cette disposition. Il n'y a pas de système proportionnel permettant de déduire la partie de bon dividende et non la mauvaise. Soit l'entièreté des dividendes redistribués est déductible soit l'entièreté ne l'est pas⁹⁷.

69. Société intermédiaire visée. La société-écran peut tant être étrangère que belge, les dividendes provenant de ses revenus propres ne sont pas visés par la présente exclusion⁹⁸. Les mauvais dividendes concernés sont ceux qui proviennent des revenus qu'elle a recueilli directement ou indirectement de filiales tombant dans les exclusions situées à l'article 203, § 1, alinéa 1, 1° à 4° CIR.

70. Notion de paradis fiscal. Pour déterminer si l'état dans lequel est située l'entité à l'origine des revenus de la société écran est un paradis fiscal, il faut se référer à la définition que donne l'article 203, § 1, alinéa 1, 1° à 4° CIR de cette notion.

⁹⁵ Cours professionnels de base Impôt des sociétés, *ibidem*, p. 36.

⁹⁶ Cours professionnels de base Impôt des sociétés, *ibidem*, p. 36.

⁹⁷ Cours professionnels de base Impôt des sociétés, *ibidem*, p. 39.

⁹⁸ Cours professionnels de base Impôt des sociétés, *ibidem*, p. 36.

Chapitre 2 : Disposition générale anti-abus – Art 344, § 1 CIR⁹⁹

« § 1er. N'est pas opposable à l'administration, l'acte juridique ni l'ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération lorsque l'administration démontre par présomptions ou par d'autres moyens de preuve visés à l'article 340 et à la lumière de circonstances objectives, qu'il y a abus fiscal.

Il y a abus fiscal lorsque le contribuable réalise, par l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques qu'il a posé, l'une des opérations suivantes:

1° une opération par laquelle il se place en violation des objectifs d'une disposition du présent Code ou des arrêtés pris en exécution de celui-ci, en-dehors du champ d'application de cette disposition; ou

2° une opération par laquelle il prétend à un avantage fiscal prévu par une disposition du présent Code ou des arrêtés pris en exécution de celui-ci, dont l'octroi serait contraire aux objectifs de cette disposition et dont le but essentiel est l'obtention de cet avantage.

Il appartient au contribuable de prouver que le choix de cet acte juridique ou de cet ensemble d'actes juridiques se justifie par d'autres motifs que la volonté d'éviter les impôts sur les revenus.

Lorsque le contribuable ne fournit pas la preuve contraire, la base imposable et le calcul de l'impôt sont rétablis en manière telle que l'opération est soumise à un prélèvement conforme à l'objectif de la loi, comme si l'abus n'avait pas eu lieu. »

71. Evolution de la norme. Cette mesure générale anti-abus dans sa première mouture a été introduite suite à l'arrêt *Au Vieux Saint Martin* de la Cour de cassation¹⁰⁰. Celle-ci rendait inopposable à l'administration fiscale la qualification juridique qui avait été donnée à l'acte par le contribuable lorsque celle-ci avait été attribuée pour éviter l'impôt et ne répondait pas à des besoins légitimes de caractère financier ou économique¹⁰¹. L'administration devait substituer une autre qualification à celle qui avait à l'origine été attribuée à l'acte. Cependant, cette première version de la mesure générale anti-abus, son libellé et son interprétation par les cours et tribunaux l'avaient rendu inefficace. Cette disposition était difficilement applicable en raison du devoir de requalification. Elle a donc été réécrite par une loi-programme du 29 mars 2012, l'inopposabilité porte désormais sur l'acte en lui-même plutôt qu'à sa simple qualification¹⁰².

⁹⁹ Cette mesure ne fera pas ici l'objet d'un examen approfondi vu qu'elle ne cible pas en particulier les paradis fiscaux. Cependant, il reste toutefois intéressant de mentionner son existence dans le cadre de cette étude.

¹⁰⁰ Cass., 22 mars 1990, R.G. n°F997F, disponible sur www.jurportal.be.

¹⁰¹ A. NOLLET, « VIII. Simulation, choix de la voie la moins imposée et mesure générale anti-abus : De la question de la licéité des procédés d'évitement de l'impôt à celle de l'opposabilité au fisc des actes juridiques des contribuables », in F.-S. MEEUS et E. TRAVERSA (coord.), *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, 1^{er} ed., Bruxelles, Larcier, 2020, pp. 512 -513.

¹⁰² A. NOLLET, *ibidem*, p. 522.

72. Inopposabilité. Cet article prévoit qu'en cas d'abus fiscal, l'acte ou l'ensemble d'actes réalisé par la même opération sera inopposable à l'administration fiscale. La notion de « même opération » indique que celle-ci vise une chaîne invisible d'actes reliés par une unité d'intention¹⁰³. Toutefois, cette unité d'intention n'exige pas que le contribuable participe à tous les actes juridiques concernés par l'abus¹⁰⁴.

73. Abus fiscal. Il y a abus fiscal lorsque le contribuable se place au moyen de son acte en dehors du champ d'application d'une disposition fiscale en violation des objectifs de celle-ci ou lorsqu'il se place dans le champ d'application d'une disposition fiscale prévoyant un certain avantage en violation des objectifs de ladite disposition. Pour affirmer l'existence d'un abus fiscal, il faut constater la réunion de deux éléments : l'élément objectif attaché à la violation des objectifs d'une disposition fiscale et l'élément subjectif tenant à la motivation du contribuable uniquement ou principalement liée au fait de diminuer sa charge fiscale¹⁰⁵.

74. Charge de la preuve. L'administration doit démontrer les deux éléments constitutifs de l'abus fiscal. Pour démontrer la motivation uniquement fiscale du contribuable, celle-ci dispose de tous les moyens de preuve du droit commun à l'exclusion du serment¹⁰⁶. L'objectif contrarié par le contribuable doit être amené par l'administration fiscale soit au travers du texte de la disposition contrariée ou par le biais des travaux préparatoires¹⁰⁷.

75. Echappatoire. Le contribuable peut échapper à l'application de cet article. En effet, s'il parvient à démontrer que son acte se justifie par d'autres motifs que celui d'éviter ou de diminuer sa charge fiscale, son acte sera opposable à l'administration fiscale¹⁰⁸. Cela même si à côté des motifs économiques légitimes il existe des motifs fiscaux¹⁰⁹. Les motifs ne doivent pas être trop généraux, en rien spécifiques avec l'opération concernée, ou trop négligeables¹¹⁰.

76. En cas d'abus fiscal. L'administration fiscale pourra établir l'imposition du contribuable conformément aux objectifs législatifs de la disposition fiscale abusée comme si l'abus n'avait pas eu lieu¹¹¹.

¹⁰³ Projet de loi-programme, exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2011-2012, n°2081/1, p.110.

¹⁰⁴ Cass., 11 janvier 2024, R.G. n° F.23.0008.N ; Cass., 25 novembre 2021, R.G. no F.20.0073.N ; A. NOLLET, « L'abus fiscal : 12 ans après son introduction ... et après 6 ans d'applications judiciaires », in B. Kohl (dir.), *L'abus de droit*, C.U.P., vol. 227, Liège, mars 2024, p. 154.

¹⁰⁵ A. NOLLET, *op. cit.*, p. 523.

¹⁰⁶ P. MINNE et S. DOUENIAS, *op. cit.*, p. 353.

¹⁰⁷ Cass., 26 octobre 2023, R.G. no F.21.0129.N ; A. NOLLET, *op. cit.*, p. 155.

¹⁰⁸ Projet de loi-programme, *Doc.*, Ch., 2011-2012, n°2081/1, pp. 114-115.

¹⁰⁹ P. MINNE et S. DOUENIAS, *op. cit.*, p. 353.

¹¹⁰ A. NOLLET, *op. cit.*, p. 523.; Projet de loi-programme, exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2011-2012, n°2081/1, pp. 114-115.

¹¹¹ A. NOLLET, *op. cit.*, p. 137.

La redéfinition des actes juridiques effectuée par l'administration implique que ces actes en causes peuvent être ignorés ou remplacés par d'autres actes juridiques pour donner aux faits une autre forme qui serait conforme aux objectifs de la norme précédemment abusée. Cela, en ne touchant jamais aux faits, les faits soumis à l'imposition restent inchangés¹¹².

¹¹² Gand, 3 janvier 2023, R.G. no 2021/RG/281 ; A. NOLLET, *ibidem*, p. 155.

Titre 2 : Notions des « paradis fiscaux » en droit fiscal international, européen et interne belge

Chapitre 1 : Considérations introductives

77. Nécessité de l'analyse. Le concept de paradis fiscal n'est pas univoque¹¹³. Il n'existe pas de définition uniforme du concept de paradis fiscal en droit belge, européen ou international. Nonobstant ce défaut de définition, il est possible de distinguer des points communs entre les pays qualifiés de paradis fiscaux : l'imposition est faible ou inexistante et/ou il y a un manque d'échange d'informations avec les autres pays¹¹⁴.

Le législateur belge a toujours choisi de ne pas opter pour une définition générale mais plutôt pour une définition différente pour chaque disposition faisant référence aux paradis fiscaux¹¹⁵. En raison de cela, définir cette notion n'est pas une chose aisée et pour y parvenir, il est nécessaire de faire une approche comparative des dispositions du Code des impôts sur les revenus évoquant cette notion et ce afin d'y dégager les ressemblances et dissemblances.

78. Structure du présent titre. Avant de procéder à l'analyse des dispositions mentionnant de façon plus ou moins implicite la notion de paradis fiscal, pour une vision plus complète de cette notion, il est nécessaire d'explicitier les différentes listes considérant certains pays comme des paradis fiscaux.

Chapitre 2 : Listes officielles

Section 1 : Liste OCDE

79. Historique et évolution de la liste OCDE. Vers l'an 2000, dans un rapport intitulé « Vers une coopération fiscale globale », la première liste de paradis fiscaux a été créée selon les critères que l'OCDE avait mis en place dans un rapport antérieur intitulé « Concurrence dommageable : un problème mondial ». Celui-ci comportait quatre critères pour classer un pays au sein de sa liste¹¹⁶ : des impôts inexistantes ou insignifiants, une absence d'échange de renseignements, une absence de transparence et une absence d'activité substantielle. Cette première liste contenait 35 pays.

¹¹³ Rapport de la Cour des comptes, *op. cit.*, p. 5.

¹¹⁴ Rapport de la Cour des comptes, *ibidem*, p. 17.

¹¹⁵ Rapport de la Cour des comptes, *ibidem*, p. 17.

¹¹⁶ OCDE, *Concurrence fiscale dommageable : un problème mondial*, Editions OCDE, Paris, 1998, pp. 25-26.

Le 18 avril 2002, la deuxième liste a été publiée avec 7 pays, les 28 autres précédemment classés parmi les paradis fiscaux avaient pris l'engagement de régler les problématiques qui les avaient amenés à apparaître sur cette première liste. Cette deuxième liste s'est vidée en mesure que des engagements ont été pris par les juridictions pour se retrouver vide en 2009.

A la suite du G20 de Londres, une troisième liste est apparue et celle-ci n'évoquait plus la notion de paradis fiscal pour parler à la place de juridiction non coopérative, le standard EOIR servait de critère pour déterminer les pays figurant dans cette liste. Elle était composée de trois sous-listes : noire, grise et blanche. La liste noire recensait les états qui n'avaient pris aucun accord d'échange d'informations, la liste grise énumérait ceux qui en avait conclu moins de douze et la liste blanche regroupait ceux qui en avaient conclu plus de douze.

A la demande des ministres des Finances du G20, l'OCDE a établi une nouvelle liste de juridictions non coopératives en 2017, la dernière en date. Dans le cadre de cette liste, l'OCDE opte comme critère le respect du standard AEOI en sus du standard EOIR¹¹⁷.

80. Liste actuelle. L'OCDE a créé sa dernière liste en date en 2017, l'état répondant à deux des trois critères suivants n'est pas placé dans cette liste¹¹⁸ :

- L'état doit avoir reçu la notation « conforme pour l'essentiel » au standard AEOI au plus tard en 2018 ;
- L'état doit s'être engagé à mettre en œuvre ce standard au plus tard pour 2018 ;
- L'état doit être partie à la convention multilatérale d'assistance administrative ou à un réseau d'accords suffisamment important pour permettre des échanges d'informations sur la base des standards EOIR et AEOI.

Le pays considéré actuellement comme un paradis fiscal par l'OCDE est Trinité-et-Tobago selon la liste publiée le 8 juillet 2017¹¹⁹.

81. Standard EOIR. EOIR est l'acronyme pour « exchange of information on request ». Ce standard permet l'échange d'informations à la demande. L'échange d'informations est dit effectif lorsque les informations pertinentes sont disponibles à la demande ou peuvent être mises à la disposition en temps utile¹²⁰.

Ce standard est composé de deux éléments, un modèle de convention sur l'échange d'informations en matières fiscales et l'article 26 du modèle de convention préventive de double imposition de l'OCDE¹²¹. Ce standard instaure un véritable régime international d'échange de renseignements d'ordre fiscal.

¹¹⁷ Ch.-E. GERVAL, « Liste des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales : l'Union européenne sur l'z pas de l'OCDE ? », n°2021/1, *R.E.I.D.F.*, pp. 58-60.

¹¹⁸ Ch.-E. GERVAL, *ibidem*, p.59.

¹¹⁹ OCDE, « Brief on the State of Play on the international tax transparency standards September 2017 », disponible sur www.oecd.org, p.4.

¹²⁰ OCDE "What we do - OECD" disponible sur www.oecd.org, consulté le 2 avril 2024.

¹²¹ OCDE "What we do - OECD", *op. cit.*

C'est un excellent outil pour les administrations fiscales d'assurer que tous les contribuables paient le correct montant d'impôt. Grâce à ce standard, les administrations peuvent faire des demandes à d'autres administrations fiscales pour obtenir des informations permettant de les aider dans leurs investigations fiscales. Les informations concernées sont les documents comptables, les relevés bancaires et les informations sur la propriété des actifs¹²².

82. Standard AEOI. AEOI est l'acronyme pour « automatic exchange of financial account information », il permet l'échange automatique des informations des comptes financiers détenus par des particuliers non-résidents et par des entités entre les autorités fiscales¹²³. Elle permet l'échange automatique d'un groupe prédéfini d'informations entre les administrations fiscales. Ce standard requiert l'échange annuel d'information, les informations concernées sont celles à propos du compte bancaire et les détails sur le détenteur du compte¹²⁴.

Section 2 : Liste de l'Union européenne des juridictions non-coopératives

83. Historique et évolution de la liste de l'Union européenne. Une liste paneuropéenne des paradis fiscaux a été initiée en juin 2015 par la Commission européenne. Cette liste recensait 30 juridictions, celles apparaissant le plus souvent sur les listes noires de paradis fiscaux des états membres de l'Union européenne. Les listes des états membres étaient basées sur le critère de conformité au standard EOIR développé *supra* (point n°81).

Par la suite, le Conseil de l'Union a adopté la première liste de juridictions non-coopératives en 2017. Celle-ci était scindée en deux listes, une noire qui comportait 17 états qui ne s'étaient pas engagés à respecter les critères de bonne gouvernance et une liste grise qui comportait 47 états qui s'étaient engagés à s'y conformer avant 2019. Les normes de bonne gouvernance sont la transparence fiscale, l'équité fiscale et la mise en œuvre des mesures anti-BEPS.

Une deuxième liste a été adoptée par le Conseil ECOFIN en 2019, la liste grise a été diminuée à 34 états et la liste noire à 15 juridictions. Des autres listes ont suivi et ont diminué le nombre de juridictions y apparaissant en raison des engagements qui ont été pris ou respectés par les états concernés¹²⁵.

¹²² OCDE "What we do - OECD", *op. cit.*

¹²³ OCDE "What we do - OECD", *op. cit.*

¹²⁴ OCDE "What we do - OECD", *op. cit.*

¹²⁵ Ch.-E. GERVAL, *op. cit.*, pp. 60-63.

84. Liste actuelle. La dernière liste en date est celle de mars 2024. Les états présents sur celle-ci sont ceux qui n'ont pas participé à un dialogue constructif avec l'UE sur la gouvernance fiscale ou qui n'ont pas respecté leurs engagements visant à mettre en œuvre les réformes nécessaires¹²⁶. Ces réformes visent la mise en conformité avec un ensemble de critères objectifs de bonne gouvernance fiscale, lesquels sont la transparence fiscale, l'équité fiscale et la mise en œuvre des normes internationales destinées à prévenir de l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices¹²⁷. Cette liste est mise à jour deux fois par an afin de suivre l'évolution de la situation. La prochaine révision de la liste aura lieu en octobre 2024¹²⁸. Celle-ci comporte à ce jour 12 états¹²⁹.

Section 3 : Listes belges

85. Propos introductifs. Il existe deux listes belges reprenant les pays considérés comme des paradis fiscaux. L'application d'une liste ou de l'autre dépend de l'article à la base concerné. Pour la déclaration des paiements effectués à des paradis fiscaux visé à l'article 307 CIR, il faut appliquer la liste prévue à l'article 179 AR/CIR. Cependant, en ce qui concerne le régime des revenus définitivement taxés, il faut se tourner vers la liste qui se trouve à l'article 74, 4^o *quater* AR/CIR.

86. Liste concernant les revenus définitivement taxés. Les pays présumés comme des paradis fiscaux en vertu de l'article 203, § 1, alinéa 2 CIR sont ceux dont le taux d'imposition des bénéfices est inférieur à 15% ou ceux dont la charge fiscale effective des bénéfices est inférieure à 15%. La liste est prévue à l'article 74, 4^o *quater* AR/CIR et elle contient 31 pays.

87. Liste des pays à fiscalité inexistante ou peu élevée. Cette liste est utilisée pour rejeter en dépenses non admises des paiements non justifiés à destination de ces pays. Celle-ci est reprise à l'article 179 AR/CIR, elle est établie à l'aide des critères de l'article 307 § 1/2 CIR. Elle se compose d'états qui ne sont pas dans l'espace économique européen et qui soit ne soumettent pas les sociétés à un impôt des sociétés, soit le taux nominal de cet impôt est inférieur à 10%, soit la charge fiscale effective sur les revenus d'origine étrangère est inférieure à 15%¹³⁰. La dernière révision de la liste belge date de mars 2016, elle contient 30 pays.

¹²⁶ Communiqué de presse du 20 février 2024, « Fiscalité : les Bahamas, le Belize, les Seychelles et les îles Turks-et-Caicos retirés de la liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales », disponible sur www.consilium.europa.eu, consulté le 9 mars 2024.

¹²⁷ Communiqué de presse du 20 février 2024, *op. cit.*

¹²⁸ Communiqué de presse du 20 février 2024, *op. cit.*

¹²⁹ Conclusions du Conseil relatives à la liste révisée de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales, *J.O.U.E.*, C1804, 26 février 2024.

¹³⁰ Rapport de la Cour des comptes, *op. cit.*, p. 20.

Chapitre 3 : Approche systématique et comparative des dispositions du Code des impôts sur les revenus

88. Propos introductifs. Après avoir analysé certaines dispositions du CIR, il est possible de mettre en exergue certaines de leur ressemblances ou dissemblances dans la qualification de la notion de paradis fiscal. Diverses techniques sont utilisées, un article utilise une ou plusieurs techniques dans la qualification de ce qu'est un paradis fiscal.

89. Référence à une liste. La façon la plus limpide de pointer les pays considérés comme des paradis fiscaux dans une disposition est celle de dresser une liste les mentionnant. De cette façon, le contribuable peut facilement s'y référer et comprendre ses obligations et les conséquences de ses comportements. Les quatre listes concernées ont été développées *supra* (point n° 80, 84, 86 et 87).

La liste européenne et la liste de l'OCDE se réfèrent davantage à un manque de communication et de transparence tandis que les listes belges se réfèrent davantage aux taux d'imposition faibles ou inexistantes.

Il a été fait utilisation de cette technique dans le cadre du régime des CFC (point n°40), également pour les paiements faits à des contribuables situés dans des paradis fiscaux (point n°47) et dans une des mesures d'exclusion du régime des revenus définitivement taxés (point n°62).

90. Référence à un taux. Une autre manière de qualifier des pays comme des paradis fiscaux est celle de fixer un taux ou un seuil en deçà duquel le pays pourra être défini comme tel. Cela permet, après analyse, de déterminer avec des critères fixes si un état peut être considéré comme un paradis fiscal ou non.

Tout d'abord, le taux peut concerner la charge fiscale réelle sur le bien concerné, cela est mis en place dans une mesure d'exclusion du régime des RDT (point n°67). Ensuite, cela peut aussi avoir trait au taux d'imposition ou parfois cela peut concerner tant le taux que la charge fiscale réelle comme il a été fait dans l'une des mesures d'exclusion du régime des RDT (point n°62).

Enfin, parfois, le législateur mettra en place un système de comparaison entre le régime d'imposition belge sur le bien concerné et celui dudit état sans définir un taux précis mais en insérant un certain seuil d'impôt payé par le contribuable y résidant. C'est ce système qui a été mis en œuvre dans le cadre des paiements et des transferts d'avoirs mobiliers à un paradis fiscal (points n° 16 et 25) et dans le régime CFC (points n°34 et 40).

91. Référence imprécise. Dans certaines dispositions, pour viser les paradis fiscaux, le législateur insère simplement l'expression suivante : « *n'y sont pas soumis à un impôt sur les revenus ou y sont soumis à un régime fiscal notablement plus avantageux que celui auquel est soumise l'entreprise établie en Belgique* ».

Dans le cas où l'état en question n'imposerait pas ses contribuables, il est aisé de comprendre que celui-ci est un paradis fiscal. Cependant, lorsque celui-ci impose tout de même ses contribuables, il est malaisé pour le contribuable de déterminer si l'état où est résident un contribuable avec lequel il effectue certaines opérations est un paradis fiscal. Il ne saura donc pas, *a priori*, déterminer si son comportement rentre dans le champ d'application des dispositions faisant référence à cette expression, *a fortiori*, si aucun autre critère de qualification n'est inséré dans l'article en question.

L'analyse nécessite la comparaison des deux systèmes de taxation, le belge et celui du pays où est normalement imposé l'autre contribuable. Celle-ci se base sur aucun critère de taux précis ou de seuil, rendant la tâche terriblement périlleuse.

Cette expression a été utilisée dans la disposition régissant les avantages anormaux ou bénévoles accordés à des contribuables situés dans des paradis fiscaux (point n°7). Dans le cadre de certaines dispositions (points n°16, 67 et 25), en plus de l'expression susmentionnée, d'autres critères sont insérés. Cela permet un apport en précision.

CONCLUSION

En premier lieu, cette analyse permet d'émettre certaines observations. Depuis quelques années, en tant que société, il est maintenant plus compliqué de faire certaines opérations avec des contribuables situés dans des paradis fiscaux sans que des mesures anti-abus viennent corriger la base imposable. Si auparavant, certaines pratiques permettaient aux sociétés d'alléger leur charge fiscale, c'est désormais plus ardu, à tout le moins concernant les dispositions analysées dans le présent écrit.

Ensuite, on remarque que le système des mesures anti-abus luttant contre l'utilisation des paradis fiscaux est en constante évolution. La dernière modification constatée dans cette contribution date du 28 décembre 2023. On note alors une réelle volonté du législateur belge de diminuer les pertes de recette fiscale liées à cette utilisation.

De plus, un autre constat peut être fait sur la base de cet écrit. Celui que l'évolution des pratiques des contribuables pour diminuer leur charge fiscale et l'évolution des mesures anti-abus sont interdépendantes. Une nouvelle pratique du contribuable entraîne l'évolution des mesures anti-abus, tout comme l'avènement d'une mesure anti-abus amène les contribuables à trouver d'autres voies pour diminuer leur montant d'impôt.

En dernier lieu, il reste à mentionner, même si cela est évident, que la notion de paradis fiscal est central dans le cadre de la lutte de l'utilisation par les contribuables des paradis fiscaux. Pourtant, certaines dispositions prenant part à ce combat conservent une certaine obscurité quant à la définition de cette notion. Un éclaircissement est souhaitable à l'avenir pour permettre davantage de sécurité juridique.

BIBLIOGRAPHIE

I. LEGISLATIONS ET TRAVAUX PARLEMENTAIRES

A. Européenne

- Directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents, *J.O.U.E.*, 29 décembre 2011, art. 1.2.

B. Belge

a. Législations

- C.I.R., art. 26, 54, 185/2, 198, 203, 307 et 344.
- Loi portant des dispositions diverses en matière d'impôts sur les revenus du 30 juillet 2018, *M.B.*, 10 août 2018, art. 37.
- Loi-programme du 22 décembre 2023, *M.B.*, 29 décembre 2023, art. 12, 13, 22, 31 et 32.
- Loi portant des dispositions fiscales diverses du 28 décembre 2023, *M.B.*, 29 décembre 2023, art. 57 et 59.

b. Travaux parlementaires

- Projet de loi-programme du 23 décembre 2009, exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2009-2010, n°2278/001, p.71.
- Projet de loi-programme, exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2011-2012, n°2081/1, pp. 110, 114-115.
- Projet de loi portant des dispositions diverses en matière d'impôt sur les revenus, exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2018, 3147/001, p. 21.
- Sénat, session 1953-1954, *Doc.*, n°133, p.3.
- Avis du conseil d'état n°74.803/3 du 10 novembre 2023

c. Circulaire administrative

- Circulaire n° Ci.RH.421/607.890 du SPF Finance du 30 novembre 2010, disponible sur www.MyMinfin.be.

d. Commentaires de l'administration fiscale

- Com. IR, n°54/28.
- Com. IR, n°54/30.

II. JURISPRUDENCE

A. Européenne

- C.J., *arrêt SGI c. Etat belge*, 21 janvier 2010, C-311/08, EU:C:2010:26.
- C.J., *arrêt SIAT c. Etat belge*, 5 juillet 2012, C-318/10, EU:C:2012:415.

B. Belge

- Cass., 6 juin 1961, *J.D.F.*, 1961, p. 274.
- Cass., 31 octobre 1979, *J.D.F.*, 1979, p. 418.
- Cass., 22 mars 1990, R.G. n°F997F, disponible sur www.jurportal.be.
- Cass., 30 octobre 2008, R.G. n° F.07.0008.F, disponible sur www.jurportal.be.
- Cass., 27 avril 2017, R.G. n° F.15.0173., disponible sur www.jurportal.be.
- Cass., 25 novembre 2021, R.G. no F.20.0073.N.
- Cass., 11 janvier 2024, R.G. n° F.23.0008.N.
- Anvers, 13 mai 1991, *R.G.F.*, 1991, p. 342.
- Gand, 3 janvier 2023, R.G. n° 2021/RG/281.

III. DOCTRINE

A. Ouvrages

- DEKLERCK, L., « Manuel pratique d'impôt des sociétés », 11^e ed., Bruxelles, Larcier, 2020.
- LACHAPPELLE, A., *La dénonciation à l'ère des lanceurs d'alerte fiscale*, 1^{ère} éd., Bruxelles, Larcier, 2021, pp. 368-495.
- MEEUS, F.-S. et TRAVERSA, E., *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, 1^{er} ed., Bruxelles, Larcier, 2020.
- MINNE, P. et DOUENIAS, S., *Planification fiscale internationale des sociétés belges*, Bruxelles, Larcier, 2004.
- NOLLET, A., *De l'« abus fiscal » ou Quand des actes juridiques du contribuable sont inopposables au fisc pour l'établissement de l'impôt*, 1^{ère} éd., Bruxelles, Intersentia, 2019, pp. 39-72.
- NOLLET, A., « L'abus fiscal : 12 ans après son introduction ... et après 6 ans d'applications judiciaires », in B. Kohl (dir.), *L'abus de droit*, C.U.P., vol. 227, Liège, mars 2024, pp. 127-172.

B. Articles de revues

- DOCCLO, C., « Limits on the use of low-tax regimes by multinational business: current measures and emerging trends – Belgian Report », *Cahiers de droit fiscal international*, vol. 86b, 2001, pp. 399-420.
- GALEA, G. et MASSARO, S., « La mesure belge visant les CFC : descriptions et commentaires », *R.G.F.C.P.*, 2019/1, pp. 4-16.
- GERVAL, Ch.-E., « Liste des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales : l'Union européenne sur les pas de l'OCDE ? », n°2021/1, *R.E.I.D.F.*, pp. 58-60.
- MARY, A., « Lutte contre la fraude fiscale : La Belgique impose la déclaration des paiements vers les paradis fiscaux », *Bulletin de droit économique*, 2011, vol. 2, Université Laval, pp. 19-22.
- NOLLET, A., « L'article 344, §2 du C.I.R. 1992 : essai de contrôle de « constitutionnalité » et de « conventionnalité » d'une disposition légale fiscale belge « anti-abus », *R.G.C.F.*, 2011, n°6, pp. 488-521.
- PANIS, I. et SULTUS, A., « Révision des régimes relatifs aux paiements et transferts vers les paradis fiscaux », *le Fiscologue*, 2024, n° 1819, pp. 3-6.
- PUGLISI, A., « Sociétés étrangères détenues par des sociétés belges : une circulaire clarifie le nouveau régime CFC et lui donne une large portée », *Idefisc*, n°113, 2020, pp. 6-8.

C. Articles provenant d'internet

- GALEA, G., « Nouvelle mesure contre l'évasion fiscale : renforcement de l'obligation de déclaration des paiements vers les « paradis fiscaux », 28 février 2024, disponible sur www.blog.forumforthefuture.be, consulté le 5 avril 2024.
- GALEA, G., « Paiements et transferts d'actifs vers des paradis fiscaux : une prétendue conformité à la jurisprudence européenne », disponible sur www.blog.forumforthefuture.be, consulté le 5 avril 2024.
- SCARNA, S. et CHARLIER, G., « La loi programme modifie en profondeur le régime CFC », disponible sur www.blog.forumforthefuture.be, consulté le 11 avril 2024.
- VANGENECHTEN, M. et LAPAGE, W., « La Belgique renforce ses règles en matière de CFC », disponible sur www.BDO.be, consulté le 11 avril 2024.

IV. AUTRE

- Communiqué de presse du 20 février 2024, « Fiscalité : les Bahamas, le Belize, les Seychelles et les îles Turks-et-Caicos retirés de la liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales », disponible sur www.consilium.europa.eu, consulté le 9 mars 2024.

- Conclusions du Conseil relatives à la liste révisée de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales, *J.O.U.E.*, C1804, 26 février 2024.
- Cours professionnels de base Impôt des sociétés – Exercice d'imposition 2022, Module 7.4/10 « La quatrième opération. Les revenus définitivement taxés et les revenus mobiliers exonérés. La dixième opération – Les revenus définitivement taxés reportés », disponible sur www.Fisconetplus.be, consulté le 01/04/24.
- DESIDERIO, J., « 380 milliards d'euros belges dans les paradis fiscaux », disponible sur www.Lavamedia.be, consulté le 6 avril 2024.
- OCDE, *Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales : Rapport d'étape*, Paris, Editions OCDE, 2003, pp. 1-54.
- OCDE, *Concurrence fiscale dommageable : un problème mondial*, Editions OCDE, Paris, 1998.
- OCDE, « Brief on the State of Play on the international tax transparency standards September 2017 », disponible sur www.oecd.org,
- OCDE "What we do - OECD" disponible sur www.oecd.org, consulté le 2 avril 2024.
- Rapport de la Cour des comptes, « Paiements vers des paradis fiscaux », 2022, disponible sur www.ccrek.be, consulté le 28 novembre 2023.

