

Table des matières

Introduction

1. Objectifs
2. Champ d'application de l'obligation de formalité requise
 - 2.1 Contribuables visés
 - 2.2 Paradis fiscaux
 - 2.3 Bénéficiaire
3. Tempérament
4. Conséquences de la non-déclaration

Conclusion

Commentaire juridique

Lutte contre la fraude fiscale : La Belgique impose la déclaration des paiements vers les paradis fiscaux

Arnaud MARY *

Dans la lignée des décisions prises par le G 20 lors des sommets de Londres en avril 2009 et de Pittsburgh en septembre de la même année, la Belgique s'est dotée d'un mécanisme de contrôle des paiements effectués à destination de bénéficiaires localisés dans des paradis fiscaux par le biais de l'article 128 de la loi-programme du 23 décembre 2009 modifiant l'article 307 du Code des impôts sur les revenus (ci-après « CIR »).

Cet article impose dorénavant aux contribuables belges de reporter tous les paiements effectués à des personnes établies dans un État qualifié de « paradis fiscal » (1). Fin novembre 2010, une circulaire administrative précisant les contours de cette mesure fut publiée en raison du caractère nébuleux, comme nous le verrons, du prescrit de l'article 307 CIR (2).

Comme le souligne P. Smet et H. Laloo dans un article paru dans le *Fiscologue*, cette circulaire arrive cependant trop tard pour les contribuables complétant leur déclaration fiscale en début d'année civile puisque cette obligation est d'application pour tous les paiements effectués à partir du 1^{er} janvier 2010 (3).

Le présent commentaire juridique présente un double intérêt pour le juriste nord-américain. D'une part, il semble important que les praticiens gardent l'existence de cette mesure à l'esprit en conseillant leurs clients quant à leurs investissements en Belgique. D'autre part, l'Amérique du Nord, tout comme de nombreux États dans le monde, fait face à de nombreux mécanismes de fraude et d'évasion fiscales. Dès lors, toute nouvelle mesure de lutte instaurée par un État engagé dans cette lutte mérite d'être analysée par les différentes juridictions en vue d'une éventuelle adaptation dans leur ordonnancement juridique national.

1. Objectifs

L'objectif principal du dispositif, ainsi mis en place par la Belgique, est d'instaurer de manière concrète une mesure « contre le recours aux paradis fiscaux par des redevables d'impôts belges sur les revenus » et de contrôler ainsi la légitimité de ces paiements (4).

Les travaux préparatoires de la loi-programme révèlent que cette obligation a également pour objectif de permettre à l'administration fiscale belge de se focaliser davantage sur le contrôle des paiements déclarés par les contribuables, que sur la recherche de tels paiements renversant de la sorte la charge de la preuve (5).

2. Champ d'application de l'obligation et formalité requise

2.1 Contribuables visés

Seuls les contribuables soumis à l'Impôt des sociétés (les sociétés) et à l'Impôt des non-résidents/sociétés (les établissements belges de sociétés étrangères) doivent reporter leurs paiements dès que le montant total de l'ensemble des paiements effectués par le contribuable au cours d'une année civile atteint 100.000 EUR (6). Les entreprises exploitées par des personnes physiques ne sont pas soumises à cette obligation afin d'éviter « de faire peser des charges administratives non indispensables sur ces entreprises (7) ».

2.2 Paradis fiscaux

Pour les besoins de la disposition, les États considérés comme « paradis fiscaux » peuvent être classés en deux catégories.

Il s'agit, premièrement, des États n'ayant pas implémenté, substantiellement et effectivement, le standard OCDE en matière d'échange d'informations (8). Lors de sa réunion de Mexico en septembre 2009, le Forum Mondial de l'OCDE établit un « groupe de suivi par les pairs » chargé d'examiner les progrès réalisés « dans la mise en œuvre d'un échange effectif et complet d'informations entre les administrations fiscales des différents États » et de répertorier les États ne respectant pas le standard prévu en la matière (9). Le travail du groupe étant toujours en cours, aucune liste des États récalcitrants n'a été actuellement publiée. Contrairement à ce que certains prônent, il ne faut nullement se référer à la « liste grise » établie par l'OCDE dans l'attente des résultats de l'examen (10).

Deuxièmement, sont également visés par la disposition, les États à fiscalité inexistante ou peu élevée (11). Ces États ont un taux nominal d'impôt des sociétés inférieur à 10% et sont énumérés dans une liste fixée par arrêté royal et mise à jour tous les deux ans. L'Arrêté Royal du 6 mai 2010 prévoit ainsi que les États à fiscalité inexistante ou peu élevée sont actuellement : Abu Dhabi, Ajman, Andorre, Anguilla, Bahamas, Bahreïn, Bermudes, Iles Vierges britanniques, Iles Cayman, Dubaï, Fujairah, Guernesey, Jersey, Jéthou, Maldives, Iles de Man, Fédération de Micronésie, Moldavie, Monaco, Monténégro, Nauru, Palau, Ras al Khaimah, Saint-Barthélémy, Sercq, Sharjah, Iles Turks-et-Caicos, Umm al Quwain, Vanuatu, Wallis-et-Futuna (12).

Tel que mentionné dans l'introduction de cet article, de nombreux contribuables, clôturant leur exercice comptable en début d'année 2010 et complétant leur déclaration fiscale à ce moment, se sont retrouvés dans une situation inconfortable dans la mesure où, outre les manques de clarté de l'article 307, aucun répertoire des paradis fiscaux n'était disponible, accentuant davantage le flou entourant la disposition.

2.3 Bénéficiaire

Au regard du prescrit de l'article 307 CIR, le bénéficiaire du paiement doit être une personne établie dans le paradis fiscal (13). Cet établissement est présumé lorsque le bénéficiaire dispose d'une adresse dans un des États en cause, lorsque le paiement est effectué sur un compte ouvert dans un tel État, lorsque le paiement a lieu sur le territoire d'un paradis fiscal ou encore lorsque l'argent est introduit sur ce territoire par la suite (14). Une extension de la présomption est aussi prévue lorsque le bénéficiaire du paiement est une succursale située dans un État non visé mais que la société-mère de cette succursale est établie dans un État visé.

La doctrine n'a pas manqué de relever l'imprécision de cette disposition quant à savoir si le bénéficiaire devait être une personne morale ou pouvait également être une personne

physique (15). En raison de l'emploi du terme « établi », la disposition ne s'appliquerait, en principe, qu'aux sociétés ainsi qu'aux succursales (16). Dans le même sens, la disposition se réfère au taux minimum de 10% de l'impôt des sociétés afin de considérer le caractère inexistant ou peu élevé de la fiscalité d'un État (17).

La circulaire énonce à cet égard que la notion de « personne » comprend « une personne physique, une personne morale et toute autre association de personnes, peu importe si la personne ou les personnes sont assujetties à un impôt sur le revenu (18) ». Au regard des termes employés par le Ministre dans cette circulaire, il semble que le Ministre ait voulu inclure les paiements tant à des personnes physiques qu'à des personnes morales (sociétés). De plus, le commentaire du formulaire de déclaration prévu à cet effet prévoit qu'il doit être mentionné « l'identité ou la dénomination, ainsi que l'adresse dans l'État en question de la personne physique ou morale à laquelle les paiements ont été effectués (19) ».

Précisons encore que la notion de « paiement » recouvre tant les paiements en espèces que les paiements en nature. De même, les paiements effectués au nom et / ou pour le compte de tiers sont également pris en compte (20). Il peut s'agir de paiements directs comme de paiements indirects (recours à un intermédiaire) (21). Enfin, la déclaration de tels paiements doit être confinée dans un formulaire spécifique joint à la déclaration annuelle à l'Impôt des sociétés ou à l'Impôt des non-résidents/sociétés selon le cas (22).

3. Tempérament

Selon le texte de la circulaire, aucune déclaration n'est requise lorsque le contribuable « ne sait pas ou n'est pas censé savoir » qu'il a effectué un paiement à une personne établie dans un État visé (23). En effet, dans certaines hypothèses, le payeur ne connaît pas ou n'est pas censé savoir qui est le destinataire de son paiement. Il en est notamment ainsi des paiements d'intérêts relatifs à des titres repris dans un système de liquidation ou de titres cotés en bourse (24).

La circulaire édicte que cette obligation vise les paiements effectués directement ou indirectement « à des personnes établies dans des États à fiscalité inexistante ou peu élevée ». Ce libellé vise donc également les paiements effectués par le biais d'un intermédiaire.

4. Conséquences de la non-déclaration

Le contribuable omettant de déclarer de tels paiements se verra refuser la déductibilité, à titre de frais professionnels, des montants payés et sera, de la sorte, imposé sur ces sommes.

Toutefois, comme le précise la directive, la déductibilité n'est pas automatiquement acquise en cas de déclaration. En effet, il revient au contribuable de démontrer, par toutes voies de droit, que les paiements ont été effectués, d'une part, dans le cadre d'opérations réelles et sincères et, d'autre part, à des personnes autres que des constructions artificielles. La notion d'« opération réelle et sincère » s'entend au sens de l'article 54 CIR énonçant qu'une telle opération doit ainsi répondre « à une nécessité industrielle, commerciale ou financière et doit trouver normalement une contrepartie dans l'ensemble de l'activité de l'entreprise » (25). La circulaire précise que les constructions artificielles sont celles « dépourvues de toute réalité économique et créées dans le but d'obtenir un avantage fiscal ou d'éviter l'impôt dû ». Cette précision implique dès lors que le contribuable prouve que le bénéficiaire « développe une activité réelle dans l'État où il est établie » (26).

La non-déductibilité en cas de non-déclaration n'est pas applicable dans certains cas, par exemple lorsqu'il existe une clause d'égalité de traitement dans une convention préventive de la double imposition entre la Belgique et une juridiction considérée comme paradis fiscal (27).

En cas de non-déclaration, le fisc dispose toujours du droit de soumettre le payeur-contrevenant à un accroissement d'impôt tel que prévu par le Code ou encore d'infliger une amende.

Conclusion

Si la disposition légale a soulevé de nombreuses interrogations, et provoqué très certainement diverses difficultés de compréhension et d'application pour les entreprises visées en plus de l'arrivée trop tardive de la circulaire, cette obligation de déclaration est probablement la première mesure du genre imposée par un État. La mise en place d'un tel système doit par conséquent être saluée en ce qu'il restreint assez fortement le recours aux paradis fiscaux d'une part et la déductibilité de dépenses injustifiées d'autre part.

Cependant, si l'un des objectifs de la législation était à l'origine de faciliter le contrôle des paiements par l'administration fiscale, il est à craindre que cette dernière soit assaillie de déclarations et de données dont l'utilité de certaines se révélera faible, voire nulle, engorgeant ainsi davantage les services du fisc. Tel que nous le soulignons dans l'introduction, cette mesure intéressera certainement tant les praticiens que les législateurs étrangers, soit dans le cadre de conseils aux investisseurs effectuant des activités en Belgique, soit en réfléchissant à l'intégration d'un tel mécanisme de lutte dans leur propre droit fiscal.

* Arnaud Mary, LL.M.

(arnaud.mary@hotmail.com)

© Arnaud Mary 2011

Mode de référence : (2011) 1 B.D.E.

ISSN : 1923-1571 Bulletin de droit économique

Notes de bas de page

- (1) Loi-programme du 23 décembre 2009, *M.B.*, 30 déc. 2009.
- (2) Circ. Ci. RH. 421/607.890 (AGFisc 64/2010) du 30 novembre 2010.
- (3) P. SMET et H. LALOO, « Paiements à des paradis fiscaux : interprétation trop large », (17 déc. 2010) *Fiscologue*.
- (4) Exposé des motifs de la Loi-programme du 23 déc. 2009, Doc. 52-2278/001, 16 déc. 2009, p. 70.
- (5) *Id.*, p. 71 ; R. FAVEL, « Conditions à la déductibilité des frais payés à des sociétés établies dans des paradis fiscaux », (26 mars 2010) *Afschrift*.
- (6) CirCirc., II.2 et II.3.
- (7) Exposé des motifs de la Loi-programme du 23 déc. 2009, préc., note 4, p. 72.
- (8) Circ., II.3.1.1.
- (9) Sur l'évolution de l'examen par le Groupe, voir S. BLANQUAERT, K. SCHELDEWAERT et K. STEENBERGHS, « Circulaire belastingparadijzen : capita selecta », (16 déc. 2010) *Fiscale Actualiteit*.
- (10) K. JANSSENS, « Belastingparadijzen : gelijk welke betaling aangeven », (9 oct. 2010) *Fiscale Actualiteit*.
- (11) Circ., II.3.1.2.
- (12) M. DHAENE, « Liste des « paradis fiscaux » : le brouillard n'est toujours pas dissipé », (21 mai 2010) *Fiscologue*.
- (13) Circ., II.3.2.3.
- (14) S. BLANQUAERT, K. SCHELDEWAERT et K. STEENBERGHS, préc., note 9.
- (15) C. BUYSSE et J. VAN DYCK, « Paradis fiscaux : même pour des paiements à une personne physique ? », (4 juin 2010) *Fiscologue*.
- (16) B. PEETERS, M. VAN ZANDWEGHE, H. D'HOOP, « New rules in Belgian income tax law for tax haven payments », (déc. 2010) *Tiberghien*.
- (17) *Id.*
- (18) Circ., II.3.2.2.
- (19) C. BUYSSE et J. VAN DYCK, préc., note 15.
- (20) Circ., II.3.2.1.
- (21) *Id.*, II.3.3.
- (22) *Id.*, II.3.4.
- (23) *Id.*, II.3.2.1.
- (24) P. SMET et H. LALOO, préc., note 3.
- (25) Circ., II.4.2.1.
- (26) Circ., II.4.2.2.
- (27) P. SMET et H. LALOO, préc., note 3.