



Cour des comptes



# Paielements vers des paradis fiscaux



Rapport de la Cour des comptes transmis à la Chambre des représentants  
Bruxelles, juin 2022





Cour des comptes

# Paielements vers des paradis fiscaux



Rapport adopté en assemblée générale de la Cour des comptes du 8 juin 2022



# Paielements vers des paradis fiscaux

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2010, les sociétés belges doivent déclarer les paiements qu'elles effectuent vers des paradis fiscaux lorsque ceux-ci atteignent un total de plus de 100.000 euros. La déclaration doit se faire au moyen du formulaire 275F annexé à la déclaration à l'impôt des sociétés. Cette obligation contribue à lutter contre la fraude fiscale internationale. La globalisation croissante facilite en effet le déplacement de bénéfices vers des entités (sœurs) situées dans des régions fiscalement plus avantageuses. La base imposable des sociétés belges s'en trouve érodée, ce qui entraîne une diminution des recettes à l'impôt des sociétés.

La détection de ces transactions prend beaucoup de temps. Avec l'obligation de déclaration, l'administration souhaite donc concentrer les contrôles sur la légitimité des paiements plutôt que sur leur détection. Un paiement déclaré est uniquement déductible (1) si la société prouve qu'il a été effectué dans le cadre d'opérations réelles et sincères et (2) pour autant que le destinataire ne soit pas une construction artificielle. Les paiements de plus de 100.000 euros qui n'ont pas été déclarés ne sont pas déductibles.

Dans cet audit, la Cour a évalué, d'une part, l'efficacité et l'efficacité de l'approche de contrôle de l'administration fiscale et, d'autre part, si l'obligation de déclaration a une incidence positive sur la lutte contre la fraude fiscale internationale.

En outre, la Cour des comptes a examiné si l'administration fiscale avait également une vue sur les paiements non déclarés de plus de 100.000 euros effectués vers des paradis fiscaux. À défaut, les contribuables qui omettent intentionnellement de déclarer ces paiements échapperaient au contrôle.

Le concept central de « paradis fiscal » n'est pas univoque. Dans le cadre de cette mesure, un pays est considéré comme un paradis fiscal lorsqu'il figure sur la liste belge, la liste de l'OCDE ou la liste européenne des paradis fiscaux. La première liste est reprise à l'article 179 AR/CIR 92, la deuxième figure sur la page web de l'OCDE et la troisième est publiée au Journal officiel de l'Union européenne. Un contribuable qui souhaite être correctement informé doit donc consulter trois sources différentes.

En outre, les listes de paradis fiscaux évoluent. La législation et les circulaires doivent donc être régulièrement adaptées. Il est étonnant que la dernière révision de la liste belge date de mars 2016 alors que les conditions légales du concept de paradis fiscal ont été considérablement étendues en juillet 2016. L'arrêté royal qui fixe la liste belge n'est donc plus conforme à la législation depuis six ans. Les circulaires qui servent de fil conducteur à l'administration fiscale n'ont pas non plus été adaptées en fonction des listes de pays modifiées lors de la période examinée. Une circulaire adaptée a été publiée après la clôture de l'audit.

Pour que le paiement soit déductible, la société belge doit prouver qu'il n'a pas été effectué vers une construction artificielle. La force contraignante de la réglementation est toutefois minée par une disposition de l'exposé des motifs de la loi-programme, qui précise qu'il ne peut être question d'une construction artificielle que lorsque celle-ci a été créée dans le but d'éviter l'impôt dû en Belgique. Sauf si les sociétés sont liées, il est improbable qu'une société établie dans un paradis fiscal ait été créée précisément dans le but d'éviter l'impôt dû en Belgique. L'administration fiscale ne peut pas non plus rejeter le

paiement lorsqu'il a été effectué vers un pays avec lequel la Belgique a conclu une convention préventive de la double imposition incluant une clause de non-discrimination. Une convention importante contenant une telle clause est celle conclue avec les Émirats arabes unis, qui est le paradis fiscal comptant le plus de paiements déclarés.

Les contrôles des dossiers sélectionnés comportant des paiements déclarés sont peu productifs. Seulement 16 % des contrôles de l'Administration générale de la fiscalité (AGFisc) et 24 % de ceux de l'Administration générale de l'inspection spéciale des impôts (Agisi) produisent des résultats. Les contrôleurs ne peuvent pas se référer à des instructions concrètes reprenant des exemples de demandes de renseignements. La Cour constate que la méthode de contrôle diffère d'un bureau à l'autre. En outre, rien n'indique que les contrôles clôturés sont analysés de façon structurée et systématique afin d'améliorer le processus de sélection. Vu le faible taux de productivité, il faudrait pourtant adapter les critères de sélection.

Quelques obstacles empêchent actuellement l'obligation de déclaration de constituer un instrument efficace dans la lutte contre la fraude fiscale internationale. Comme l'obligation de déclaration n'est imposée qu'en Belgique, elle peut tout d'abord facilement être contournée. Par exemple, lorsqu'une société a recours à un intermédiaire qui ne se trouve pas dans un paradis fiscal, l'administration fiscale ne peut pas le contrôler. En outre, l'administration fiscale ne détecte pas systématiquement les paiements non déclarés. Ainsi, les déclarants (de bonne foi) ont plus de risques d'être contrôlés et sanctionnés que les non-déclarants (de mauvaise foi). L'administration fiscale prend toutefois des initiatives permettant de comparer à l'avenir les données de la déclaration 275F avec les données de paiement reprises dans la comptabilité, d'une part, et les données bancaires, d'autre part, et d'automatiser également ce contrôle. Ainsi, les non-déclarants pourront aussi être détectés sans que cela entraîne une charge de travail trop importante pour l'administration fiscale.

Pour être efficace, la stratégie de contrôle doit donc être revue. Outre le contrôle des paiements déclarés, l'administration fiscale doit se concentrer sur la détection des paiements non déclarés. La probabilité que les paiements non déclarés soient frauduleux est plus élevée. En outre, cette stratégie favorise le respect général de l'obligation de déclaration.

En réaction au rapport d'audit, le ministre des Finances indique que certaines recommandations seront prises en compte lors de l'élaboration de projets compris dans le premier et le deuxième plan d'action du comité ministériel pour la lutte contre la fraude fiscale et sociale.







## Chapitre 1

<b>Introduction</b>	<b>13</b>
<b>1.1 Objet</b>	<b>13</b>
<b>1.2 Audit</b>	<b>14</b>
1.2.1 Questions d'audit, délimitation et méthode	14
1.2.2 Calendrier	15
<b>1.3 Importance financière</b>	<b>16</b>

## Chapitre 2

<b>Cadre législatif</b>	<b>17</b>
<b>2.1 Pas de liste unique des paradis fiscaux</b>	<b>17</b>
<b>2.2 Incohérences dans les listes de paradis fiscaux</b>	<b>18</b>
2.2.1 Adaptation de la liste belge aux critères de la loi	18
2.2.2 Adaptation de la circulaire à la liste de l'OCDE	20
2.2.3 Actualisation des listes : périodicité différente	20
2.2.4 Différence de point de repère dans le temps	20
<b>2.3 Autres mesures fiscales liées aux paradis fiscaux</b>	<b>21</b>
<b>2.4 Législation non cohérente</b>	<b>22</b>
2.4.1 Opérations réelles et sincères aux conditions du marché	22
2.4.2 Concept de « construction artificielle » dans l'exposé des motifs	22
2.4.3 Exceptions	24
<b>2.5 Conclusion partielle</b>	<b>25</b>

## Chapitre 3

<b>Organisation de l'administration fiscale</b>	<b>27</b>
<b>3.1 Cellule Paradis fiscaux</b>	<b>27</b>
<b>3.2 Sélection des dossiers à contrôler</b>	<b>28</b>
3.2.1 Sélection par la cellule Paradis fiscaux	29
3.2.2 Sélection pour l'exploration de données de l'Agisi	30
3.2.3 Pas de documentation du processus de sélection	30
<b>3.3 Contrôle</b>	<b>31</b>
3.3.1 Absence de modèle de contrôle	31
3.3.2 Rapport d'enquête préliminaire	31
3.3.3 Contrôles en pratique	33
3.3.4 Développement d'une stratégie de contrôle alternative	37
3.3.5 Renfort du rôle d'appui de la CPF	37
3.3.6 Absence d'évaluation des processus et d'ajustement	38
<b>3.4 Coordination entre les différents acteurs</b>	<b>39</b>
<b>3.5 Conclusion partielle</b>	<b>39</b>

## Chapitre 4

Efficacité de l'obligation de déclaration	43
4.1 Points d'amélioration de la procédure de déclaration	43
4.2 Possibilité de contourner l'obligation de déclaration en passant par des intermédiaires	45
4.3 Obligation de déclaration visant les « bons élèves »	45
4.4 Ensembles de données à confronter aux déclarations 275F	46
4.4.1 E-audit : comptabilité et extraits de compte bancaire	46
4.4.2 Obligation de déclaration pour les banques	49
4.5 Effet dissuasif de l'obligation de déclaration	49
4.6 Conclusion partielle	50

## Chapitre 5

Conclusions générales et recommandations	51
5.1 Conclusions générales	51
5.2 Recommandations	54

## Annexes

Annexe 1 Liste de l'OCDE	59
Annexe 2 Liste belge	60
Annexe 3 Liste de l'Union européenne	61
Annexe 4 Réponse du ministre des Finances	62

## ABRÉVIATIONS

<b>AGFisc</b>	Administration générale de la fiscalité
<b>Agisi</b>	Administration générale de l'inspection spéciale des impôts
<b>BSAF</b>	<i>Belgian Standard Audit File</i>
<b>CAF</b>	Service de coordination antifraude
<b>CPF</b>	Cellule Paradis fiscaux
<b>CTIF</b>	Cellule de traitement des informations financières
<b>Déduction RDT</b>	Déduction à titre de revenus définitivement taxés
<b>Norme EOIR</b>	<i>Standard of Exchange of Information on Request</i> , norme dans le domaine des échanges d'informations sur demande
<b>ERP</b>	<i>Enterprise Resource Planning</i>
<b>ESPOC</b>	<i>E-audit Single Point of Contact</i> , point de contact unique en matière d'e-audit
<b>Ocam</b>	Organe de coordination pour l'analyse de la menace
<b>OCDE</b>	Organisation pour la coopération et le développement économique
<b>OLAF</b>	Office européen de lutte antifraude
<b>TACM</b>	<i>Tax Audit &amp; Compliance Management</i>
<b>UBO</b>	<i>Ultimate beneficial owner</i> , bénéficiaire final







## Chapitre 1

# Introduction

### 1.1 Objet

La loi-programme du 23 décembre 2009 oblige les sociétés belges à déclarer les paiements totalisant minimum 100.000 euros effectués vers des paradis fiscaux à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2010<sup>1</sup>. La déclaration doit se faire au moyen du formulaire 275F annexé à la déclaration à l'impôt des sociétés. La loi-programme du 1<sup>er</sup> juillet 2016<sup>2</sup> et la loi du 20 décembre 2020<sup>3</sup> ont étendu cette obligation.

Cette obligation de déclaration s'inscrit dans le contexte de la lutte contre la fraude fiscale internationale, de la globalisation croissante et de l'incidence de celle-ci sur la fiscalité. Les pays du monde entier sont confrontés à une diminution des recettes à l'impôt des sociétés. La base imposable est érodée, car les entreprises internationales déplacent leurs bénéfices vers des entités (sœurs) situées dans des régions fiscalement plus avantageuses<sup>4</sup>. Ces entreprises bénéficient par conséquent d'un double avantage fiscal : les montants déplacés sont déductibles (à titre de frais professionnels) dans le pays appliquant les taux d'imposition élevés et ne sont que très peu ou pas imposés auprès de la société bénéficiaire. Différentes transactions permettent de déplacer les bénéfices, comme des paiements excessifs pour la fourniture de biens ou de services ou encore des redevances ou intérêts démesurés versés à l'entité (sœur) située dans le paradis fiscal.

Les multinationales étant actives dans plusieurs pays, elles ont la possibilité de recourir à ce type de planification fiscale (agressive) que n'ont pas les entreprises opérant uniquement en Belgique ou dans un contexte moins globalisé. Afin de préserver leur position concurrentielle, il est important de contrôler le caractère réel et sincère des transactions effectuées.

La détection active de ces transactions prend beaucoup de temps. L'objectif de l'obligation de déclaration est donc dans un premier temps de concentrer les contrôles sur la légitimité des paiements plutôt que sur leur détection. Un paiement déclaré est uniquement déductible (1) si la société prouve qu'il a été effectué dans le cadre d'opérations réelles et sincères et (2) pour autant que le destinataire ne soit pas une construction artificielle. Les paiements de plus de 100.000 euros qui n'ont pas été déclarés ne sont de toute façon pas déductibles.

Si une société souhaite déduire de tels paiements à titre de frais professionnels, elle doit les déclarer et pouvoir prouver qu'ils répondent à des attentes commerciales et économiques légitimes et qu'il s'agit de paiements effectifs à des organisations existantes.

<sup>1</sup> Article 307, § 1<sup>er</sup>, alinéa 5, du code des impôts sur les revenus (CIR 92).

<sup>2</sup> Article 44 de la loi-programme du 1<sup>er</sup> juillet 2016 (*Moniteur belge* du 4 juillet 2016).

<sup>3</sup> Article 10 de la loi du 20 décembre 2020 portant des dispositions fiscales diverses et de lutte contre la fraude urgentes (*Moniteur belge* du 30 décembre 2020).

<sup>4</sup> La présente note établit une distinction entre les « paradis fiscaux » et les « pays à faible taux d'imposition » (*low-tax countries*). Le « paradis fiscal » renvoie aux pays ou aux régions désignés comme tels par la législation fiscale belge. Les « pays à faible taux d'imposition » désignent les pays où la charge fiscale est (très) faible.

La cellule Paradis fiscaux (CPF), spécifiquement créée à cet effet, analyse notamment quels paiements déclarés doivent être contrôlés. La cellule relève du service de la coordination antifraude (CAF). Ce service dépend directement de l'administrateur général de l'Administration générale de l'inspection spéciale des impôts (Agisi), mais fonctionne de manière autonome vis-à-vis des autres services de l'Agisi. Les déclarations sélectionnées sont ensuite transmises à l'Administration générale de la fiscalité (AGFisc) ou à l'Agisi, qui effectuent les contrôles. En outre, l'Agisi sélectionne aussi les déclarations qu'elle contrôle elle-même à l'aide de l'exploration de données (*datamining*).

## 1.2 Audit

La Cour des comptes a examiné aussi bien le processus de sélection des dossiers à contrôler que les contrôles effectués sur les paiements vers des paradis fiscaux. Elle a ainsi analysé, d'une part, le fonctionnement de la CPF et des services concernés au sein de l'Agisi et de l'AGFisc ainsi que leur collaboration et, d'autre part, les résultats des contrôles.

La Cour a également vérifié si l'administration fiscale a connaissance des paiements non déclarés de plus de 100.000 euros effectués vers des paradis fiscaux. Les évolutions récentes des techniques d'e-audit permettent de détecter ces transactions. L'automatisation et le déploiement de ces techniques d'e-audit sont en plein développement.

### 1.2.1 Questions d'audit, délimitation et méthode

L'audit a examiné si l'administration fiscale possède une organisation adéquate et les instruments nécessaires pour analyser les paiements déclarés effectués vers les paradis fiscaux et exploiter ces données dans son approche de contrôle. Concrètement, trois conditions doivent être remplies à cet effet :

1. un cadre législatif clair et mûrement réfléchi doit exister ;
2. les dossiers à contrôler doivent être sélectionnés correctement ;
3. les dossiers sélectionnés doivent pouvoir être suffisamment contrôlés.

Pour répondre à la première condition, l'administration doit disposer d'une réglementation reposant sur un cadre de notions claires et des définitions utilisables. La réglementation doit être suffisamment contraignante, ne peut pas comporter de lacunes et doit être cohérente.

La deuxième condition requiert une analyse de risques étayée se basant sur des indicateurs spécifiques. Cette analyse doit permettre de sélectionner les dossiers les plus sensibles en matière de fraude pour qu'ils soient contrôlés. Une analyse de risques et un contrôle solides doivent se traduire par des dossiers « productifs »<sup>5</sup>. En outre, il faut que les résultats des contrôles soient analysés pour adapter l'analyse de risques et la sélection des contrôles. Comme plusieurs services sont impliqués dans la sélection et le contrôle, il faut également vérifier si ces services collaborent<sup>6</sup>.

La troisième condition ne peut être satisfaite que si les deux premières sont remplies et pour autant que les contrôleurs connaissent suffisamment la matière et disposent d'assez de temps

<sup>5</sup> Un dossier est « productif » si l'administration fiscale constate des irrégularités lors d'un contrôle et modifie la base imposable.

<sup>6</sup> Notamment la CPF, les explorateurs de données de l'Agisi, la cellule Prix de transfert, le service *Tax Audit & Compliance Management* (TACM) et les contrôleurs de l'AGFisc et de l'Agisi.



et de soutien pour effectuer le contrôle. À cet égard, il est important que la CPF partage avec les contrôleurs les informations et les connaissances qu'elle gère et rassemble.

En outre, l'audit a examiné si l'administration fiscale repère et sanctionne les paiements effectués vers les paradis fiscaux qui n'ont pas été déclarés. Outre la répression des transactions frauduleuses, le respect de l'obligation de déclaration serait également favorisé.

En résumé, la Cour a cherché à répondre aux questions d'audit suivantes :

- La réglementation relative aux paiements effectués vers les paradis fiscaux est-elle claire et cohérente ?
- L'administration fiscale s'est-elle suffisamment organisée en vue d'un contrôle efficient et efficace des paiements effectués vers les paradis fiscaux ?
- La mesure contribue-t-elle à la réalisation de l'objectif stratégique en matière de lutte contre la fraude fiscale internationale ?

À cet effet, la Cour a combiné plusieurs méthodes d'audit : l'analyse de documents (travaux parlementaires préparatoires et littérature spécialisée), des entretiens poussés avec les personnes clés de l'administration et une enquête générale auprès de tous les contrôleurs effectuant des contrôles 275F depuis 2015 et dont les dossiers étaient clôturés.

Une fois les travaux d'audit terminés, une nouvelle circulaire a été publiée<sup>7</sup>. Le texte y renvoie lorsque c'est pertinent.

### 1.2.2 Calendrier

24 février 2021	Annonce de l'audit au ministre des Finances, au président du comité de direction du SPF Finances, à l'administrateur général de l'AGFisc et à l'administrateur général de l'Agisi
Mars 2021 à décembre 2021	Travaux d'audit et rédaction du projet de rapport
23 mars 2022	Envoi du projet de rapport au ministre des Finances, au président du comité de direction du SPF Finances, à l'administrateur général de l'AGFisc et à l'administrateur général de l'Agisi
6 mai 2022	Réception de la réponse du ministre des Finances
	Le rapport intègre les remarques formulées par l'administration fiscale et le ministre des Finances. La réponse du ministre est reprise à l' <a href="#">annexe 4</a> .
13 mai 2022	Réception de la réponse du SPF Finances

<sup>7</sup> Circulaire 2021/C/112 sur l'obligation de déclarer les paiements à certains États.

### 1.3 Importance financière

Le tableau 1 reprend le montant total des paiements déclarés. Il s'agit de montants particulièrement élevés et en augmentation (les chiffres pour 2020 ne sont pas encore définitifs). Ces montants considérables suscitent l'intérêt constant du Parlement et de la presse.

Quelques remarques doivent toutefois être formulées quant à la hauteur de ces montants.

Avant tout, les paiements effectués vers des paradis fiscaux qui sont déclarés ne représentent qu'un aspect de la question. Les paiements sortants ne peuvent pas toujours être considérés comme des sommes qui quittent définitivement le pays ; souvent, les mêmes montants reviennent aussi des paradis fiscaux, mais ces flux ne sont pas visibles. Une grande partie des montants déclarés consistent ainsi en des paiements effectués dans le cadre des taux d'intérêt dits au jour le jour (*overnight interest rates*). Les établissements financiers déplacent des sommes d'argent considérables vers des pays permettant d'obtenir le meilleur taux d'intérêt à ce moment-là. Les sommes reviennent à très court terme ou sont à nouveau déplacées vers un autre pays. Si le pays où l'argent est placé est un paradis fiscal, le paiement doit être déclaré. De telles opérations sont des opérations réelles et sincères et ne constituent en principe pas des transactions vers des constructions artificielles. Il n'est alors pas question de fraude ou de blanchiment d'argent<sup>8</sup>.

Enfin, les opérations impliquant un paradis fiscal ne sont pas toutes frauduleuses par définition : des paiements vers des paradis fiscaux peuvent aussi être effectués de manière régulière, sans motifs frauduleux.

Malgré l'importance des montants, le nombre de sociétés qui déclarent des paiements vers des paradis fiscaux est relativement limité. Au cours de la période 2016 à 2020, une annexe 275F a été jointe à la déclaration de 0,20 à 0,21 % des sociétés.

**Tableau 1 – Paiements déclarés vers des paradis fiscaux**

Exercice d'imposition	Déclarants uniques	Paiements déclarés (en milliards d'euros)
2016	815	82,9
2017	803	129,9
2018	858	206,8
2019	871	288,1
2020	843	265,3*

(\*) Le montant pour l'exercice d'imposition 2020 peut encore légèrement augmenter.

Sources : Chambre, 6 septembre 2021, [QRVA 55 062](#), p. 266 et suivantes (question n° 509 de D. Vanbesien du 25 juin 2021) ; 11 mars 2021, [QRVA 55 042](#), p. 176 et suivantes (question n° 201 de S. Matheï du 1<sup>er</sup> février 2021) ; 27 mai 2020, [QRVA 55 019](#), p. 170 et suivantes (question n° 332 de D. Vanbesien du 28 avril 2020), [www.lachambre.be](http://www.lachambre.be) ; chiffres de la cellule Paradis fiscaux.

<sup>8</sup> Concernant la problématique de l'identification de certaines formes de paiement, voir le [point 4.1](#).

## Chapitre 2

# Cadre législatif

Le concept central de l'obligation de déclaration 275F est la notion de « paradis fiscal ». Il n'existe pas de définition uniforme de ce concept en droit belge, européen ou international. Dans la pratique, les paradis fiscaux présentent généralement les caractéristiques suivantes : l'imposition y est très faible ou inexistante, la gestion d'entreprise n'y est pas transparente et il n'y a ni échange d'informations avec d'autres pays ni activité économique substantielle.

Selon la recommandation 36 de la commission d'enquête parlementaire *Panama Papers*, la notion de paradis fiscal doit être ancrée dans la loi et un contenu uniforme et objectif doit lui être attribué. Sa définition doit être suffisamment nuancée et prendre en considération les standards européens et internationaux<sup>9</sup>.

Cette définition doit permettre d'établir une liste des paradis fiscaux susceptible de servir d'instrument pour l'administration comme pour le contribuable. Il est crucial que cette liste soit actualisée régulièrement.

### 2.1 Pas de liste unique des paradis fiscaux

Malgré ces recommandations, le législateur a jusqu'à présent toujours choisi de ne pas utiliser de définition générale, mais d'indiquer séparément pour chaque mesure fiscale quels pays sont concrètement considérés comme paradis fiscaux. Les dispositions relatives à l'obligation de déclaration 275F ne reprennent pas davantage de définition. Concrètement, un pays<sup>10</sup> est qualifié de paradis fiscal lorsqu'il figure sur une des trois listes mentionnées à l'article 307 du CIR 92 : la liste de l'OCDE, la liste belge ou la liste européenne<sup>11</sup>.

La liste de l'OCDE se compose de pays qui ne répondent pas à la norme relative à l'échange de renseignements sur demande (la norme EOIR). L'application de cette norme est vérifiée à l'aide d'examens par les pairs réalisés par le Forum mondial sur la transparence et l'échange

<sup>9</sup> La recommandation 36 de la commission d'enquête parlementaire *Panama Papers* est formulée comme suit : « La notion de 'paradis fiscal', quel que soit l'impôt concerné, doit être ancrée dans la loi en tenant compte des évolutions internationales, afin de lui attribuer un contenu uniforme et objectif. Il convient à cet égard de tenir compte suffisamment de nuances territoriales, matérielles et formelles et de prendre en considération les standards européens et internationaux retenus pour qualifier un État (ou une juridiction spécifique) de paradis fiscal, l'accent devant être mis en particulier sur la coopération apportée en matière d'échange d'informations d'une part et sur les conditions de taxation bien plus avantageuses qui sont offertes d'autre part » (Chambre, 31 octobre 2017, [DOC 54 2749/001](#), *Les Panama Papers et la fraude fiscale internationale*, p. 34, [www.lachambre.be](http://www.lachambre.be)).

<sup>10</sup> Ou une région géographique. L'État s'entend ici comme une subdivision politique compétente de façon autonome sur le plan de la détermination de la base imposable ou du taux d'imposition de l'impôt des sociétés.

<sup>11</sup> En réponse au projet de rapport, le SPF Finances s'engage à développer sur ce thème une page web reprenant une liste unique tenue à jour et à la disposition du contribuable.

de renseignements à des fins fiscales, un organe de l'OCDE<sup>12</sup>. Le rapport annuel 2021 du Forum indique qu'Anguilla, Trinidad et Tobago et le Guatemala ne sont pas conformes<sup>13</sup>.

La deuxième liste est communément appelée la liste belge. Cette liste est établie à l'aide des critères repris à l'article 307, § 1<sup>er</sup>/2 du CIR 92 et se compose d'États (1) qui ne font pas partie de l'Espace économique européen (EEE) et (2) qui soit ne soumettent pas les sociétés à un impôt des sociétés, (3) soit dont le taux nominal de l'impôt des sociétés est inférieur à 10 %, (4) soit dont le taux de l'impôt des sociétés correspondant à la charge fiscale effective sur les revenus d'origine étrangère est inférieur à 15 %<sup>14</sup>. La liste concrète des pays est reprise à l'article 179 de l'AR/CIR 92 et en **annexe 2**.

Récemment, la présence sur la liste de l'Union européenne des juridictions non coopératives a été ajoutée comme critère à l'article 307, § 1<sup>er</sup>/2 du CIR 92<sup>15</sup>. Cette « liste noire » comprend une série d'États non européens qui encouragent des pratiques fiscales déloyales. Ces pays entraînent ainsi une diminution des recettes à l'impôt des sociétés dans l'Union européenne. Concrètement, 92 pays non européens sont soumis à un examen en matière de transparence, de concurrence fiscale loyale et d'activités économiques réelles. La liste est actualisée deux fois par an depuis 2020 et est publiée au Journal officiel de l'Union européenne<sup>16</sup>. Elle est reprise en **annexe 3**.

## 2.2 Incohérences dans les listes de paradis fiscaux

Les listes de paradis fiscaux évoluent. Idéalement, l'article 179 de l'AR/CIR 92 doit être adapté lorsqu'un pays ou une région répond ou ne répond plus aux conditions à remplir pour figurer sur la liste belge. En outre, la circulaire qui sert de fil conducteur aux contrôleurs doit aussi être adaptée en fonction des modifications des listes et de la réglementation. Des retards sont possibles, mais ils doivent être limités au maximum en vue de préserver la sécurité juridique.

### 2.2.1 Adaptation de la liste belge aux critères de la loi

Les critères à remplir pour qu'un pays soit repris sur la liste belge des paradis fiscaux ont été étendus par la loi-programme du 1<sup>er</sup> juillet 2016. Un nouveau critère, le quatrième, a été ajouté à l'article 307, § 1<sup>er</sup>/2 du CIR 92<sup>17</sup> : l'application d'une charge fiscale effective inférieure à 15 %. L'objectif était notamment de ne plus faire dépendre du taux d'imposition nominal la présence

<sup>12</sup> Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales. Voir <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/transparence/>.

<sup>13</sup> Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, *Reinforcing Multilateral Co-operation in Tax Matters for a Fair and Inclusive Recovery. 2021 Global Forum Annual Report*, p. 34 et suivantes, [www.oecd.org](http://www.oecd.org). La liste est également reprise en **annexe 1**. Il convient de noter qu'après la réponse du ministre des Finances à une question parlementaire, les pays partiellement conformes entrent également en considération (Chambre, 30 juin 2021, **Criv 55 Com 532**, 40, commission des Finances, question n° 20, S. Matheï). La récente circulaire précise que cette interprétation s'applique dès l'exercice d'imposition 2022 (circulaire 2021/C/112 sur l'obligation de déclarer les paiements à certains États).

<sup>14</sup> Voir l'article 307, § 1<sup>er</sup>/2 du CIR 92 ; article 44 de la loi-programme du 1<sup>er</sup> juillet 2016 (*Moniteur belge* du 4 juillet 2016).

<sup>15</sup> Article 10 de la loi du 20 décembre 2020 portant des dispositions fiscales diverses et de lutte contre la fraude urgentes (*Moniteur belge* du 30 décembre 2020). Il s'agit de la mise en œuvre d'une recommandation formulée dans les conclusions du Conseil de l'Union européenne du 12 mars 2019 demandant aux États membres de respecter l'une des quatre mesures dites défensives pour le 1<sup>er</sup> janvier 2021.

<sup>16</sup> La dernière adaptation date du 5 octobre 2021. Anguilla, la Dominique et les Seychelles ont été rayées de la liste. La liste reprend encore les Samoa américaines, les Fidji, Guam, les Palaos, Panama, le Samoa, Trinité-et-Tobago, les Îles Vierges américaines et le Vanuatu.

<sup>17</sup> Voir la note de bas de page 13.

d'un État sur la liste, mais aussi de faire jouer la composition de la base imposable ou du résultat imposable. Si la composition de la base imposable diverge des normes internationales, le taux nominal appliqué peut en effet donner une image erronée de la charge fiscale effective. Selon cette condition, des pays comme Hong Kong et Singapour relèveraient aussi du concept de paradis fiscal. La dernière adaptation de l'article 179 de l'AR/CIR 92 reprenant la liste belge date toutefois du 1<sup>er</sup> mars 2016<sup>18</sup>, soit juste avant l'ajout du nouveau critère de la loi, de sorte que la liste n'en tient pas encore compte<sup>19</sup>.

La loi-programme de 2009 qui a instauré l'obligation de déclaration souligne aussi le fait que la liste belge doit être revue par arrêté royal adopté en conseil des ministres. Selon l'exposé des motifs, une fréquence de révision de deux ans est prévue<sup>20</sup>.

Il est étonnant que la première révision de la liste belge ait eu lieu après six ans. Quelques mois seulement après sa révision, cette liste était à nouveau dépassée<sup>21</sup>.

Le fait que la liste de l'arrêté royal ne constitue pas une application actualisée des critères repris dans la loi est une cause d'insécurité juridique. Il ressort clairement de l'enquête de la Cour des comptes qu'une déclaration est introduite pour des paiements effectués vers des pays qui répondent bien aux critères formels de la liste belge de l'article 307 du CIR 92, mais qui ne sont pas repris sur la liste belge de l'article 179 de l'AR/CIR 92 ou de la circulaire. Cette circulaire avec des compléments<sup>22</sup> est utilisée par les contrôleurs du SPF Finances comme fil conducteur pour leur travail.

Hong Kong en est un exemple. Ce pays répond aux critères de la liste belge et doit donc être repris dans l'arrêté royal contenant cette liste. Cet arrêté royal n'a toutefois jamais été adapté et, par conséquent, la circulaire correspondante non plus. Certains contribuables ne suivent pas la liste de l'arrêté royal, mais bien les critères de l'article 307 du CIR 92 et déclarent les paiements vers Hong Kong par sécurité.

18 Arrêté royal du 1<sup>er</sup> mars 2016 modifiant l'article 179 de l'AR/CIR 92 relatif à la liste des États à fiscalité inexistante ou peu élevée (*Moniteur belge* du 11 mars 2016).

19 Du fait que les contribuables peuvent se baser sur la liste de pays de l'arrêté royal, les paiements effectués vers Hong Kong et Singapour ne doivent pas être déclarés.

20 Chambre, 25 novembre 2009, *DOC 52 2278/001*, Exposé des motifs du projet de loi-programme du 25 novembre 2009, p. 70, [www.lachambre.be](http://www.lachambre.be).

21 Dans leurs réponses au projet de rapport, l'administration et le ministre ont indiqué que le 1<sup>er</sup> avril 2022, le comité ministériel pour la lutte contre la fraude fiscale et sociale a entériné la fiche 8 du deuxième plan de lutte contre la fraude fiscale et sociale. Par conséquent, la liste de pays à fiscalité inexistante ou peu élevée sera actualisée en vue de l'introduction du pilier 2 de l'OCDE. L'introduction d'un taux minimum de 15 % comme convenu par les pays du cadre inclusif engendrera des conditions de concurrence égales au niveau mondial avec une taxe minimale effective de 15 %. Ce critère pourra alors, conjointement à d'autres critères comme l'échange d'informations, servir de ligne directrice générale future pour définir un paradis fiscal.

22 Ci. RH. 421/607.890 (AGFisc 64/2010). Après la fin des travaux d'audit, une nouvelle circulaire a été mise en œuvre : Circulaire 2021/C/112 sur l'obligation de déclarer les paiements vers certains pays (20/12/2021).

### 2.2.2 Adaptation de la circulaire à la liste de l'OCDE

Pour être précise et inciter les États visés à changer<sup>23</sup>, cette circulaire doit également être adaptée systématiquement en même temps que la liste de l'OCDE et la liste européenne.

Au moment de la clôture de l'audit, ce n'était pas le cas. La liste de l'OCDE comprenait trois pays, à savoir Trinidad et Tobago, le Guatemala et Anguilla, mais la circulaire n'avait plus été adaptée depuis 2017 et mentionnait uniquement Trinidad et Tobago comme non conforme<sup>24</sup>. La nouvelle circulaire du 20 décembre 2021 contient bien une référence à une feuille de tableur Excel enregistrée où se trouve une liste actualisée des paradis fiscaux.

### 2.2.3 Actualisation des listes : périodicité différente

Un problème supplémentaire est dû au fait que les listes ne sont pas actualisées au même moment et suivant la même périodicité. La loi-programme de 2016 précise que les pays sont considérés comme un paradis fiscal dès que le Forum mondial de l'OCDE le décide, donc au moment où un examen par les pairs est publié sur le pays en question. Le Forum mondial ne publie pas ces rapports à une date fixe. Un rapport sur l'Uruguay est ainsi paru le 1<sup>er</sup> septembre 2020, un autre sur Chypre le 11 décembre 2020 et un troisième sur l'Afrique du Sud le 24 juin 2021. L'OCDE peut donc attribuer le statut de paradis fiscal n'importe quel jour de l'année.

La liste européenne devient quant à elle officielle dès sa publication au Journal officiel des États membres de l'Union européenne. Depuis 2020, elle est actualisée deux fois par an. Le contribuable doit donc suivre de près la publication au Journal officiel pour savoir quels paiements il doit déclarer.

### 2.2.4 Différence de point de repère dans le temps

Enfin, l'incohérence de la législation est accentuée par le fait que, selon la liste de pays, un autre point de repère dans le temps s'applique pour déterminer à partir de quand un pays relève de l'obligation de déclaration. La liste belge s'applique telle qu'elle existe au 1<sup>er</sup> janvier de l'exercice d'imposition lié à la période imposable pendant laquelle les paiements ont eu lieu. Pour la liste de l'OCDE, il convient de rechercher les rapports relatifs aux pays à la date du paiement même. Comme décrit plus haut, la liste de l'OCDE peut être modifiée n'importe quel jour de l'année. L'OCDE ne propose pas de liste adaptée ; les informations sont disponibles par pays sur le site web de l'OCDE.

<sup>23</sup> Les lignes directrices du Conseil de l'Union européenne pour la transposition de mesures défensives concernant l'imposition de territoires non coopératifs recommandent aussi qu'il y ait un changement positif par le signal préventif donné aux juridictions présentes sur la liste européenne. Du fait de son caractère statique, le cadre réglementaire belge ne donne pas de signal et ne contribue donc pas non plus à un changement positif. Conseil de l'Union européenne, *Agreed Guidance by the Code of Conduct Group (business taxation): 1998-2019*, 5814/6/18, 168.

<sup>24</sup> Circulaire 2017/C/66 du 27 octobre 2017 concernant la norme internationale en matière de transparence et d'échange de renseignements à des fins fiscales : addendum à la circulaire Ci.RH.421/607.890 (AGFisc 64/2010 et AAF n°13/2010 du 30/11/2010). En outre, il ressort de la réponse du ministre à la question parlementaire qu'à partir de l'exercice d'imposition 2021, il ne s'agira plus seulement de pays non conformes, mais aussi de pays partiellement conformes (Chambre, 30 juin 2021, *Criv 55 Com 532*, 40, commission des Finances, question n° 20, S. Mathei). Les conséquences pratiques de cette réponse sont limitées selon le ministre, étant donné que ces pays figurent déjà sur la liste européenne.

Vérifier pour chaque paiement si le pays en question figure sur l'une des trois listes dans les différents forums (arrêté royal, site web de l'OCDE, Journal officiel de l'Union européenne) représente une lourde charge administrative pour le contribuable. Les erreurs ne peuvent plus être corrigées, même s'il s'agit d'une erreur matérielle manifeste. L'enquête a clairement établi qu'une application trop stricte de ces règles sanctionne à tort certains contribuables de bonne foi.

Lors d'un contrôle de paiements effectués vers les Îles Marshall, une erreur matérielle s'est révélée coûteuse pour l'entreprise concernée. Les Îles Marshall ont été ajoutées à la liste belge des paradis fiscaux le 1<sup>er</sup> mars 2016. Cet ajout était valable rétroactivement : tous les paiements effectués à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2016 vers les Îles Marshall relevaient ainsi de l'obligation de déclaration. Le contrôle concernait l'exercice 2017. Tous les paiements effectués vers des paradis fiscaux avaient été correctement déclarés et il n'y avait aucun doute sur le caractère réel et sincère de ces opérations. Dans le contexte d'un contrat-cadre avec un fournisseur sur les Îles Marshall déclaré par le contribuable, le contrôleur a demandé en plus la déclaration de l'exercice 2016. L'entreprise a indiqué n'être pas au courant de la rétroactivité de la liste et n'avait pas déclaré des paiements similaires à ce même fournisseur dans les Îles Marshall dans la période qui précède le 1<sup>er</sup> mars 2016. Le contrôleur a appliqué la sanction de non-déductibilité de manière intégrale et a rejeté environ 2,4 millions de frais. Pourtant, aucun doute ne subsistait quant au caractère réel et sincère des opérations ou sur le caractère non artificiel du fournisseur.

### 2.3 Autres mesures fiscales liées aux paradis fiscaux

Le concept de paradis fiscal figure à différents endroits dans la réglementation fiscale, notamment dans le règlement relatif à la déduction à titre de revenus définitivement taxés (déduction RDT). Ainsi, une société ne peut pas déduire à titre de RDT les dividendes reçus si la société distributrice n'est pas soumise à l'impôt des sociétés ou à une taxation étrangère similaire ou lorsque cette société distributrice est établie dans un pays où les dispositions de droit commun en matière d'impôts sont notablement plus avantageuses qu'en Belgique<sup>25</sup>. Les pays dont les dispositions de droit commun sont notablement plus avantageuses qu'en Belgique sont repris dans une liste à l'article 734quater de l'AR/CIR 92. Il s'agit de pays non européens où le taux nominal de l'impôt des sociétés ou la charge fiscale effective sont inférieurs à 15 %.

Une autre référence aux paradis fiscaux figure dans le règlement relatif à la taxe Caïman. Il s'agit essentiellement d'un règlement qui organise une imposition fiscalement transparente en taxant des recettes perçues par certaines entités faiblement imposées, les « constructions juridiques », auprès du fondateur comme si elles étaient obtenues directement par ce dernier. Pour cela, ce n'est pas une liste de pays qui est utilisée, mais des types de constructions juridiques.

Il est également possible de renvoyer à certaines mesures prises pour lutter contre les conséquences de la pandémie de coronavirus (par exemple, réduction d'impôt pour l'acquisition d'actions nominatives, *carry-back*, réserve de reconstitution, dispense de versement du précompte professionnel) qui n'ont pas été appliquées dans les cas de paradis fiscaux.

Les renvois dans la législation varient toujours, tant en termes de conception (liste de pays, liste de types de constructions, ou description) qu'en termes de contenu concret (liste de pays

<sup>25</sup> Article 203, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup>, CIR 92.



pour les paiements effectués vers des paradis fiscaux ou liste de pays pour la déduction RDT). Il s'agit donc d'un ensemble très hétérogène de mesures, ce qui s'explique en partie du fait que les mesures ont été prises au fil du temps. Cela empêche les contrôleurs du SPF Finances d'avoir une vue d'ensemble<sup>26</sup>.

## 2.4 Législation non cohérente

Conformément à l'article 121 de la loi-programme du 25 novembre 2009, les sociétés peuvent déduire à titre de frais professionnels les paiements déclarés vers des paradis fiscaux seulement s'il s'agit d'opérations réelles et sincères et si ces paiements n'ont pas été effectués à des constructions artificielles. La société doit elle-même prouver qu'elle a rempli ces deux conditions.

La loi faisant entièrement reposer la charge de la preuve sur le contribuable, la position des contrôleurs dans ces enquêtes semble favorable. Toutefois, des exceptions importantes à cet article viennent nuancer cette constatation. En pratique, l'administration fiscale peut difficilement imposer la sanction de non-déductibilité de ces paiements.

### 2.4.1 Opérations réelles et sincères aux conditions du marché

Les opérations réelles et sincères sont des opérations professionnelles qui répondent réellement à une nécessité industrielle, commerciale ou financière et qui trouvent ou doivent trouver normalement une contrepartie dans l'ensemble de l'activité de l'entreprise<sup>27</sup>. Le contribuable doit en particulier prouver que la contrepartie existe effectivement et qu'elle a eu lieu aux conditions du marché.

Le respect des conditions de marché normales est vérifié en examinant si la transaction obéit au principe de pleine concurrence (*at arm's length*) : elle ne peut pas entraîner des avantages anormaux ou bénévoles au sens de l'article 26 du CIR 92. Cette question se pose principalement entre des entreprises liées. L'administration fiscale va examiner quels prix de transfert sont appliqués par les entreprises liées pour les opérations mutuelles, afin de les empêcher de déplacer entre elles des bénéfices anormaux vers l'entité située dans le territoire le plus avantageux fiscalement, comme un paradis fiscal. Ces contrôles sont toutefois si complexes et techniques que le SPF Finances a créé une cellule spécifique Prix de transfert à cet effet. La CPF conseille dès lors aux contrôleurs d'associer la cellule Prix de transfert à leur enquête lorsqu'ils soupçonnent que des transactions entre les entreprises concernées n'obéissent pas au principe de pleine concurrence. Le contrôle d'un paiement effectué vers un paradis fiscal dans le contexte d'un groupe de sociétés multinational revient dès lors souvent à un pur contrôle des prix de transfert.

### 2.4.2 Concept de « construction artificielle » dans l'exposé des motifs

Une société belge qui effectue des paiements vers une entité située dans un paradis fiscal doit prouver l'existence physique de cette entité à l'aide d'éléments objectifs et vérifiables. Elle doit ainsi démontrer que des locaux, du personnel et des équipements existent dans le paradis fiscal et qu'il ne s'agit donc pas d'une succursale fictive (« artificielle ») comme une société-écran.

<sup>26</sup> La commission d'enquête parlementaire *Panama Papers* a déjà pris acte en 2017 du constat du SPF Finances que cette hétérogénéité entraîne une insécurité, tant pour les contribuables que pour les contrôleurs. Chambre, 31 octobre 2017, DOC 54 2749/001, *Les Panama Papers et la fraude fiscale internationale*, p. 34, [www.lachambre.be](http://www.lachambre.be)).

<sup>27</sup> ComIB 9 (commentaires sur le code des impôts sur les revenus 1992) 54/16 et 54/28.



La charge de la preuve du caractère non artificiel repose en principe sur la société belge. Une observation importante à ce sujet concerne les conditions que l'exposé des motifs de la loi-programme de 2009 applique pour conclure au statut de construction artificielle. Selon l'exposé des motifs, il ne peut être question de construction artificielle que lorsque la société est dépourvue de toute réalité économique et est créée dans le but d'éluder l'impôt dû en Belgique<sup>28</sup>. En d'autres termes, si l'objectif n'est pas d'éluder l'impôt belge, les paiements sont déductibles à titre de frais professionnels. Ce point entraîne des litiges supplémentaires entre les contribuables et l'administration fiscale. L'interprétation de cette condition représente souvent le point de dissension principal dans les procédures administratives et judiciaires.

Il est très difficile pour l'administration de démontrer qu'une entité déterminée située dans un paradis fiscal a été créée dans le but spécifique d'éluder l'impôt dû en Belgique. En pratique, un contrôleur ne sera en mesure de le faire que s'il s'agit d'entreprises liées. Une construction artificielle dans une structure de groupe peut effectivement être destinée à éluder l'impôt belge.

De nombreux contribuables partent dès lors du principe que si l'entité bénéficiaire ne fait pas partie du même groupe de sociétés, elle ne vise pas à éluder l'impôt dû en Belgique. La CPF estime toutefois qu'une connaissance plus approfondie de la construction est nécessaire pour pouvoir décider que l'impôt belge n'est pas éludé. Rien n'exclut en effet que le bénéficiaire du paiement élude des impôts en Belgique, même s'il n'est pas lié à la société débitrice. Lors d'une formation, la cellule s'est efforcée de sensibiliser les contrôleurs à cette problématique.

À la suite d'une procédure devant la Cour constitutionnelle sur la possible violation du principe d'égalité par l'obligation de déclaration, le conseil des ministres a répondu que la législation ne cible pas uniquement l'évasion fiscale en Belgique, mais va bien au-delà de cet objectif :

*« Étant donné que le législateur aurait manifestement eu pour objectif d'adopter une mesure destinée à lutter contre la fraude à l'impôt belge, la disposition en cause serait également contraire au principe d'égalité et de proportionnalité [...] Le conseil des ministres réplique que l'objectif du législateur dépasse la lutte contre la fraude fiscale belge et rappelle que la mesure en cause s'inscrit dans le cadre de la lutte contre la fraude (fiscale) et résulte de la recommandation expresse du G20, au sein de l'OCDE, de prendre des mesures au niveau national contre les États qui ne respectent pas effectivement leurs obligations en matière d'échange d'informations. »<sup>29</sup>*

Ce flou, qui mine fortement l'obligation de déclaration, entraîne une insécurité juridique qui devrait être éliminée. Le législateur devrait préciser la portée du concept de « construction artificielle » afin qu'il puisse être appliqué uniformément.

La nouvelle circulaire ne mentionne plus qu'il doit être spécifiquement question d'éluder l'impôt belge pour pouvoir conclure au statut de construction artificielle. Cette importante modification n'est toutefois pas davantage motivée sur le plan du contenu. La Cour des comptes constate que

<sup>28</sup> Chambre, 25 novembre 2009, [DOC 52 2278/001](#), *Exposé des motifs du projet de loi-programme du 25 novembre 2009*, p. 65, [www.lachambre.be](http://www.lachambre.be).

<sup>29</sup> Cour constitutionnelle, [arrêt n°11/2016](#) du 21 janvier 2016, numéro de rôle 6128, p. 4, [www.const-court.be](http://www.const-court.be).

cette circulaire ne correspond pas à l'exposé des motifs, ce qui ne permet pas d'atteindre le niveau de sécurité juridique visé<sup>30 31</sup>.

### 2.4.3 Exceptions

#### 2.4.3.1 Clauses de non-discrimination dans les conventions préventives de la double imposition

L'obligation de déclaration est entravée lorsque la Belgique a conclu avec un pays qui figure sur une des listes une convention préventive de la double imposition incluant une clause de non-discrimination. Une telle clause vise à empêcher que les ressortissants des États contractants soient discriminés par des dispositions nationales d'un des États concernés.

L'obligation de déclaration peut constituer une disposition discriminatoire en ce sens. En vertu de cette clause, l'administration fiscale ne peut pas refuser la déduction de paiements effectués à des personnes situées dans les pays signataires de la convention au seul motif que ces paiements n'ont pas été déclarés. Cela concerne uniquement l'obligation de déclaration proprement dite. Le contribuable doit toujours pouvoir démontrer que les paiements non déclarés sont des opérations réelles et sincères et n'ont pas été effectués avec des constructions artificielles.

Une importante convention préventive de la double imposition contenant cette clause est celle conclue avec les Émirats arabes unis. Il s'agit également du paradis fiscal pour lequel les paiements déclarés sont les plus nombreux. Il se peut donc que beaucoup d'autres paiements soient effectués vers les Émirats arabes unis et ne soient délibérément pas déclarés en vertu de cette clause<sup>32</sup>.

La Cour recommande dès lors de faire preuve d'une grande prudence lorsque des conventions préventives de la double imposition existantes sont renégociées ou lorsque de nouvelles conventions sont examinées : n'importe quel pays peut en effet devenir un paradis fiscal à un moment donné.

#### 2.4.3.2 Libre circulation des capitaux

Enfin, il convient de tenir compte de la libre circulation des capitaux<sup>33</sup>. En vertu de ce principe, toute limitation de la circulation de capitaux et de paiements entre États membres de l'Union européenne, d'une part, et entre États membres et pays tiers, d'autre part, est interdite.

Toutefois, l'obligation de déclaration 275F et la sanction du rejet de la déductibilité à titre de frais professionnels qui lui est associée ne sont pas systématiquement contraires à ce principe, vu que les États membres peuvent toujours prendre toutes les mesures possibles pour lutter contre la violation de lois et de règles fiscales nationales.

Ce n'est que lorsqu'il n'est pas possible d'échanger des données fiscales avec un pays que le rejet automatique à titre de frais professionnel en vertu de la non-déclaration 275F n'entrave

<sup>30</sup> Circulaire 2021/C/112 sur l'obligation de déclarer les paiements à certains États : une circulaire ne peut pas donner d'explication authentique de la loi, il va de soi que seul le législateur peut le faire (article 84 de la Constitution).

<sup>31</sup> Dans sa réponse au projet de rapport, l'administration s'engage à formuler une proposition pour y remédier qu'elle soumettra à la cellule stratégique.

<sup>32</sup> La clause d'antidiscrimination figure dans les conventions préventives de la double imposition qui ont été ratifiées avec les Émirats arabes unis et avec le Bahreïn et dans les conventions non ratifiées avec l'Île de Man et le Botswana.

<sup>33</sup> Article 63 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

pas la libre circulation des capitaux. Pour les pays qui figurent sur la liste de l'OCDE et la liste européenne, cette possibilité d'échanger des données fiscales n'existe pas par définition. Pour les pays de la liste belge, il convient de juger au cas par cas. S'il existe une convention d'échange de renseignements fiscaux avec ces pays, l'application de l'obligation de déclaration 275F et la sanction y afférente entraînent une violation de la libre circulation des capitaux. Dans ce cas, une non-déclaration n'entraînera alors pas automatiquement non plus la non-déductibilité du paiement. La déductibilité du paiement peut toutefois encore être rejetée (i) lorsque la société ne peut pas prouver le caractère réel et sincère de l'opération, (ii) lorsqu'il s'agit de services ou (iii) qu'il existe une relation de groupe.

## 2.5 Conclusion partielle

Le concept de paradis fiscal dans l'obligation de déclaration est défini sur la base de trois listes et de manière différente pour d'autres mesures fiscales. Cela implique qu'il est difficile pour les sociétés belges de déterminer si un pays est considéré comme un paradis fiscal. L'exigence de sécurité juridique assurée par une législation claire et cohérente n'est pas remplie.

S'il existait une seule liste de paradis fiscaux basée sur une définition uniforme, les contribuables et l'administration fiscale pourraient surveiller les paiements de manière plus ciblée et vérifier s'ils doivent être déclarés ou non. Il est également crucial que cette liste soit actualisée régulièrement. Il est inévitable qu'il y ait quelque retard, mais celui-ci doit être le plus limité possible dans l'intérêt de la sécurité juridique. Ce n'est pas le cas jusqu'à présent. La liste de l'article 179 AR/CIR 92 a été actualisée pour la dernière fois le 1<sup>er</sup> mars 2016, tandis que les conditions légales du concept belge de paradis fiscal ont été adaptées quelques mois plus tard, le 1<sup>er</sup> juillet 2016. La liste n'est donc plus à jour.

La liste de l'OCDE est définie par les conclusions du Forum international. Dès qu'un examen par les pairs conclut qu'un pays ne répond plus à la norme concernant l'échange de renseignements fiscaux, celui-ci est considéré comme un paradis fiscal. Ces examens peuvent être publiés à tout moment. Dès que c'est le cas, le pays est visé par l'obligation belge de déclaration. En théorie, un contribuable devrait consulter le site web de l'OCDE tous les jours pour vérifier si un pays vers lequel il effectue des paiements est un paradis fiscal ou non.

Enfin, les adaptations de la liste de l'OCDE et de la liste européenne ont été transposées tardivement dans les circulaires du SPF Finances. Cette transposition devrait avoir lieu dès que les listes sont actualisées.

Pour être déductibles, les paiements déclarés doivent être réels et sincères, ne pas être effectués vers une construction artificielle et être conformes aux conditions du marché. La charge de la preuve de ces conditions repose sur le contribuable. En pratique, cette lourde charge de la preuve est toutefois vidée de son contenu. Ainsi, l'exposé des motifs de la loi qui a introduit l'obligation de déclaration indique qu'il ne peut être question de construction artificielle que si la société est créée dans le but d'éluder l'impôt dû en Belgique. À moins que les entreprises concernées ne soient liées, il peut être difficile de prouver qu'une société a été créée dans un paradis fiscal dans le but d'éluder l'impôt belge.

Dans la pratique, la sanction qui consiste à rendre le montant non déductible à titre de frais professionnels s'il n'est pas déclaré ne peut pas toujours être appliquée automatiquement. C'est notamment le cas pour un paiement effectué vers un pays avec lequel la Belgique a conclu une convention préventive de la double imposition reprenant une clause de non-discrimination, comme les Émirats arabes unis, le pays comptant le plus de paiements déclarés. Le risque existe donc que des paiements non déclarés effectués vers les Émirats arabes unis échappent à la sanction de non-déductibilité, même s'il s'agit de paiements effectués vers des constructions artificielles.

## Chapitre 3

# Organisation de l'administration fiscale

Plusieurs recommandations du rapport final de la commission d'enquête parlementaire des grands dossiers de fraude fiscale de 2009 mentionnaient déjà l'importance d'une organisation fiscale efficace dans la lutte contre les paradis fiscaux. La 100<sup>e</sup> recommandation était de « *dégager des fonds afin de permettre la réalisation d'une enquête sur le recours aux paradis fiscaux dans un but d'évasion et de fraude fiscales au départ du territoire belge* ». La recommandation 101 imposait de mettre sur pied une taskforce « paradis fiscaux » au sein du SPF Finances<sup>34</sup>. Selon la recommandation 37 du rapport final de la commission spéciale concernant les *Panama Papers*, toutes les informations concernant les paradis fiscaux doivent être centralisées, autant que possible, auprès du CAF, dont la tâche est d'identifier les entreprises et structures patrimoniales établies dans les paradis fiscaux, d'établir les liens entre elles et d'en identifier l'UBO (*ultimate beneficial owner*), soit le bénéficiaire final<sup>35</sup>.

### 3.1 Cellule Paradis fiscaux

Sur la base de ces recommandations, la cellule Paradis fiscaux (CPF) a été créée en 2013. Elle fait partie intégrante du service CAF au sein du SPF Finances<sup>36</sup>. La CPF est un service central qui effectue des enquêtes préliminaires et offre un support aux services de contrôle pour les dossiers liés aux paradis fiscaux. Le service CAF est un service autonome qui dépend directement de l'administrateur général de l'Agisi. Ses tâches sont variées. Il constitue un point de contact unique pour différentes parties prenantes externes, comme la cellule de traitement des informations financières (CTIF), le ministère public, la Sûreté de l'État, l'Organe de coordination pour l'analyse de la menace (Ocam), l'Office européen de lutte antifraude (Olaf) et des groupes de travail étrangers tels que le groupe d'action de l'OCDE sur les délits à caractère fiscal et autres délits.

Concrètement, la CPF traite les informations des déclarations 275F en vue de sélectionner les dossiers à contrôler. Avant sa création, ces informations n'étaient pas analysées ou traitées de manière structurée, à l'exception d'une action de contrôle unique du service *Tax Audit & Compliance Management* (TACM). Lors de cette action, 37 dossiers 275F ont été contrôlés, dont seuls 7 se sont révélés productifs. Le TACM en a conclu que les paiements déclarés étaient corrects pour la plupart et que les contrôles n'étaient pas efficaces parce qu'ils visaient uniquement les bons élèves. Le TACM a donc décidé de ne pas mener d'autres actions.

34 Chambre, 7 mai 2009, DOC 52 0034/004, *Enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale, Rapport*, p. 268, [www.lachambre.be](http://www.lachambre.be).

35 Chambre, 31 octobre 2017, DOC 54 2749/001, *Les Panama Papers et la fraude fiscale internationale, Rapport*, p. 36, [www.lachambre.be](http://www.lachambre.be).

36 Arrêté royal du 10 octobre 2013 modifiant l'arrêté royal du 19 juillet 2013 fixant le règlement organique du Service public fédéral Finances ainsi que les dispositions particulières applicables aux agents statutaires (*Moniteur belge* du 18 octobre 2013).

Outre la sélection des dossiers à risques, la CPF soutient les services opérationnels dans leurs contrôles, prépare les réponses aux questions parlementaires sur les paradis fiscaux et assure une formation concernant la déclaration 275F. En tant que centre d'expertise, elle remplit également un rôle de coordination entre les différents acteurs, tant au sein du SPF (cellule Prix de transfert, TACM, contrôleurs AGFisc, explorateurs de données de l'ISI, contrôleurs de l'ISI) qu'avec des organisations et administrations fiscales étrangères.

La CPF se compose de quatre collaborateurs qui ne sont toutefois pas affectés à temps plein à la réalisation de missions relatives aux paradis fiscaux. Ces collaborateurs sont également chargés d'autres tâches relevant de la compétence du service CAF. En outre, trois collaborateurs d'appui travaillant à temps partiel traitent les signaux du ministère public et de la CTIF et effectuent des recherches dans les bases de données pour le compte de la Sûreté de l'État, du Service général du renseignement et de la sécurité et de l'Ocam. La CPF indique elle-même que cette structure suffit pour fonctionner de manière adéquate.

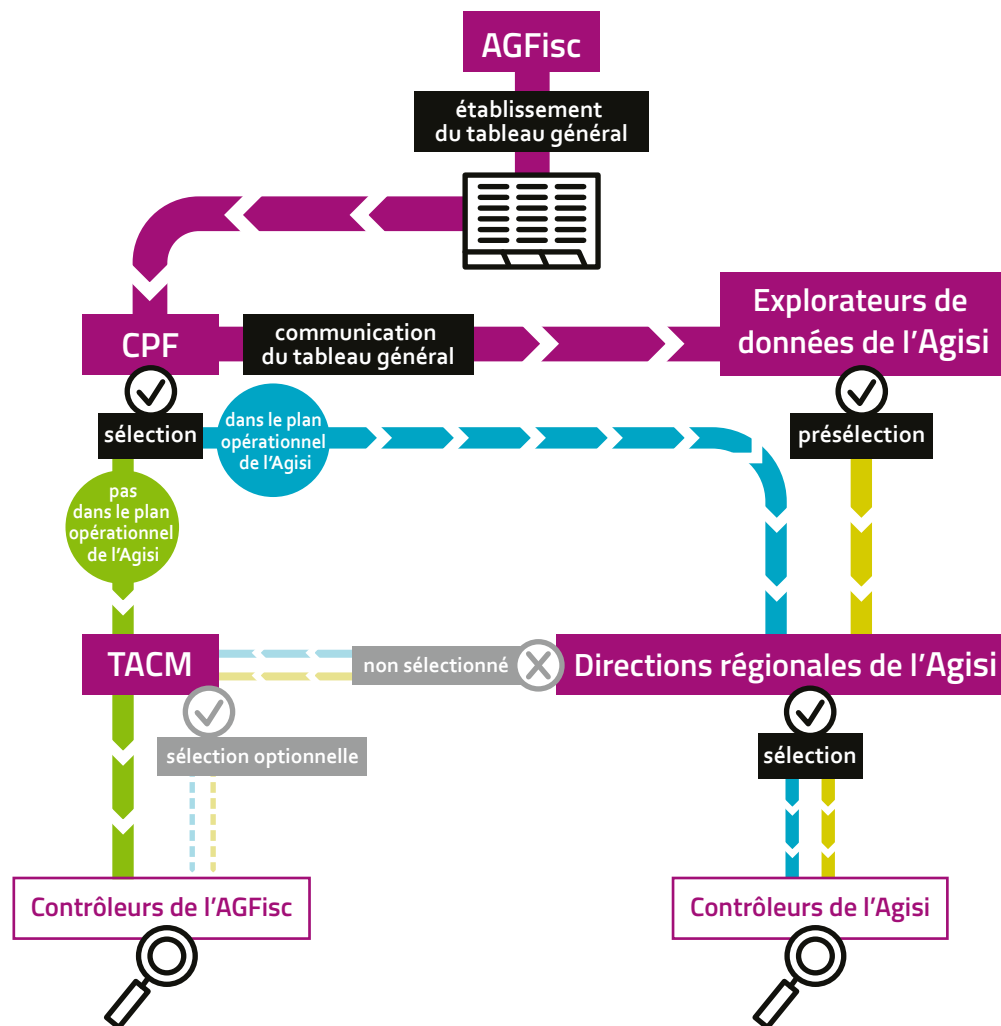
Pour le moment, les collaborateurs n'ont pas la possibilité d'être promus au sein de la CPF même<sup>37</sup>. Ils risquent donc de partir, via la mobilité interne ou autre, pour d'autres services où une telle possibilité est offerte. À l'inverse, cette situation pourrait aussi empêcher des collaborateurs motivés d'autres services d'intégrer la CPF. La formation de nouveaux collaborateurs demande beaucoup de temps parce que la réglementation relative aux paradis fiscaux, au blanchiment d'argent et à la corruption en tous genres est très étendue et complexe. Garder ces collaborateurs est dès lors une préoccupation permanente pour la direction.

### 3.2 Sélection des dossiers à contrôler

Chaque année, environ 800 à 900 sociétés introduisent des déclarations 275F (voir le [tableau 1](#)) qui concernent entre 10.000 et 15.000 lignes, chacune d'entre elles devant en principe correspondre à un paiement unique. Certains contribuables regroupent toutefois leurs paiements, ce qui explique qu'une ligne peut dissimuler des milliers de paiements dans les cas les plus extrêmes. L'AGFisc collecte toutes les données de paiement dans un tableau Excel que la CPF complète et corrige le cas échéant. Ce fichier constitue la base pour la suite de la sélection, qui se déroule en deux flux, comme le montre le schéma ci-dessous.

<sup>37</sup> Dans sa réponse au projet de rapport, l'administration fait savoir que deux possibilités de promotion ont été ouvertes dans le cadre du plan de personnel.

Schéma 1 – Contrôle des dossiers contenant une déclaration 275F



Source : Cour des comptes

### 3.2.1 Sélection par la cellule Paradis fiscaux

Lors de la première sélection, la CPF analyse les risques dans les dossiers. Sans définition claire des critères de sélection, ce sont la hauteur ou la nature du montant, la structure du groupe, le paradis fiscal concerné, l'activité (du groupe) de sociétés, les antécédents fiscaux de la société et les éventuelles révélations dans les médias qui jouent un rôle. L'adresse du destinataire du paiement est également importante. La CPF consulte notamment des bases de données comme *offshore leaks*<sup>38</sup>, *opencorporates*<sup>39</sup>, *public search* de la Banque-Carrefour des entreprises du SPF Économie et des bases de données payantes. Ces bases de données (payantes) donnent des informations concernant les adresses, les numéros de téléphone, les actionnaires, les gestionnaires, la capitalisation, la structure du groupe, les liens avec d'autres entreprises, etc., et peuvent fournir

<sup>38</sup> Base de données établie par le consortium international des journalistes d'investigation. Consultable sur <https://offshoreleaks.icij.org>.

<sup>39</sup> Base de données publique qui rassemble et rend accessibles des données d'entreprise. Consultable sur <https://opencorporates.com>.

des indications qu'il s'agit d'une société-écran. Les liens entre les sociétés et les personnes qui se dissimulent derrière elles peuvent également prouver leur degré d'interconnexion.

Il peut par exemple ressortir de recherches effectuées dans ces bases de données qu'une seule adresse héberge plus de mille sociétés, ce qui constitue une forte indication de l'existence d'une société-écran.

Après avoir passé en revue tous les paiements déclarés, la CPF analyse environ 10 % des déclarations effectuées. Si l'analyse indique qu'un contrôle est souhaitable, la CPF établit alors un rapport d'enquête préliminaire pour le service de contrôle concerné. Ce processus entraîne une sélection de dossiers à contrôler.

La CPF supprime ensuite de cette sélection les dossiers qui figurent déjà dans le plan opérationnel de l'Agisi et transmet la liste au service TCAM de l'AGFisc. Celui-ci charge les dossiers dans le système de contrôle Stirco et les transmet aux services de contrôle. Les dossiers d'institutions financières ou présentant un aspect complexe de prix de transfert sont transférés vers les services de contrôle spécialisés de l'administration Grandes entreprises. Les contrôles sont impératifs et revêtent un degré de priorité élevé, les services de contrôle ne peuvent donc en principe pas rejeter la sélection de ces dossiers.

### **3.2.2 Sélection pour l'exploration de données de l'Agisi**

Une seconde sélection des dossiers à contrôler se fait via l'Agisi. Pour l'Agisi, la déclaration 275F n'est qu'un signal qui s'ajoute aux autres indications dans un dossier. Si suffisamment de signaux concordent et qu'il y a une indication de fraude à grande échelle, de mécanismes complexes comportant une composante internationale ou des réseaux criminels, l'Agisi se saisit elle-même du dossier. À cet effet, elle utilise des techniques d'exploration de données grâce auxquelles elle croise les déclarations avec d'autres données.

Concrètement, chaque direction régionale de l'Agisi intègre les informations de l'exploration des données dans une enquête préliminaire sur la base de toutes les informations connues sur la société. Ensuite, le directeur régional décide quels dossiers contrôler à partir de ces rapports d'enquête préliminaire. Les dossiers qui ne sont pas sélectionnés peuvent encore être retenus par l'AGFisc. Dans le tableau Excel comprenant 10.000 à 15.000 paiements, l'Agisi sélectionne finalement 20 à 40 dossiers à examiner.

L'ISI Anvers joue un rôle spécifique en ce qui concerne les paiements effectués vers les paradis fiscaux liés au commerce de diamants. Tant la CPF que les explorateurs de données de l'Agisi signalent immédiatement à l'ISI Anvers tous les paiements effectués dans ce secteur parce que l'ISI Anvers dispose d'une section spécialisée pour le contrôle des diamantaires.

### **3.2.3 Pas de documentation du processus de sélection**

La Cour n'a pas pu obtenir de précisions sur les critères concrets utilisés lors de la sélection. Ils sont manifestement en grande partie fixés au cas par cas sans être explicitement documentés et le choix repose sur l'expertise acquise. Si l'expertise et le recours au jugement professionnel peuvent sans aucun doute représenter une plus-value, cette manière de procéder comporte aussi des inconvénients. Les contribuables courent ainsi le risque d'être traités de façon inégale.



En outre, une expertise importante peut être entièrement perdue en cas de changement de personnel, surtout lors du départ inopiné d'un collaborateur.

L'absence de documentation est quelque peu étonnante. En 2015, le ministre des Finances de l'époque a en effet déclaré qu'un état des lieux des dossiers examinés jusqu'alors et des flux de paiement identifiés vers les paradis fiscaux serait établi en collaboration avec la CPF pour ensuite développer de nouvelles stratégies sur la base de ces bonnes pratiques. À cet effet, toutes les déclarations 275F devraient être regroupées numériquement et les profils de risque examinés<sup>40</sup>.

### 3.3 Contrôle

Les contrôles des paiements effectués vers des paradis fiscaux sont peu productifs : seulement 16 % des dossiers de l'AGFisc et 24 % des dossiers de l'Agisi donnent des résultats. En outre, des litiges concernent encore ces dossiers productifs (voir le [point 3.3.3.4](#)). Les points ci-dessous examinent tant les problèmes rencontrés en pratique lors des contrôles que l'évaluation a posteriori. Ils abordent également l'appui fourni aux contrôleurs dans cette matière complexe et technique.

#### 3.3.1 Absence de modèle de contrôle

Il n'existe pas de modèle de contrôle prévoyant une approche spécifique pour les contrôles de la déclaration 275F<sup>41</sup>. Un plan par étapes accompagné d'un modèle pour les demandes de renseignements et basé sur les bonnes pratiques dans d'autres dossiers est pourtant crucial pour pouvoir réaliser des contrôles optimaux et uniformes. Outre un tel modèle de contrôle, les contrôleurs devraient disposer d'une liste des paradis fiscaux, d'une liste des paradis fiscaux avec lesquels une convention préventive de la double imposition contenant une clause de non-discrimination a été conclue et d'une liste des paradis fiscaux avec lesquels des données fiscales sont échangées<sup>42</sup>.

La circulaire est le seul outil actuellement, mais elle n'est pas suffisamment concrète et n'offre pas assez de soutien.

#### 3.3.2 Rapport d'enquête préliminaire

Pour chaque dossier à contrôler, la CPF envoie un rapport d'enquête préliminaire au service opérationnel chargé de réaliser le contrôle proprement dit. Ce rapport contient des conseils spécifiques et devrait pallier l'absence de modèle de contrôle. Une enquête réalisée par la Cour des comptes (voir le [point 3.3.3](#) ci-après) a toutefois montré que ces rapports varient fortement en matière d'exhaustivité et de qualité. Ils ne mentionnent généralement que l'article de loi concerné et ajoutent que l'adresse du destinataire est introuvable et qu'il peut s'agir d'une construction artificielle. En l'absence d'une analyse de risques concrète, les rapports ne constituent pas vraiment une aide. Les contrôleurs considèrent dès lors que la plus-value de ces rapports est minime. Il est

<sup>40</sup> Chambre, 4 décembre 2015, [DOC 54 1428/022](#), *Note de politique générale, partie fraude fiscale du ministre des Finances* p. 65, [www.lachambre.be](http://www.lachambre.be)

<sup>41</sup> Dans sa réponse au projet de rapport, l'administration s'engage à organiser une concertation à ce sujet entre les services CAF et TACM.

<sup>42</sup> Dans sa réponse au projet de rapport, l'administration fait part de son intention de constituer un dossier de travail sur Fisconetplus sur le thème des paradis fiscaux. Jusqu'à présent, le personnel disponible n'a pas pu libérer suffisamment de temps pour le faire.

rare que ces rapports suggèrent des exemples de demandes de renseignements ou mentionnent les résultats des recherches ou les sources consultées à cette occasion<sup>43</sup>. Le risque est donc élevé que les contrôleurs consultent à nouveau les mêmes bases de données pour parvenir à une conclusion identique.

Comme mentionné ci-dessus, il est très important de déterminer si la société belge et la société étrangère sont liées. Si tel est le cas, non seulement le risque qu'il s'agisse d'un transfert de bénéfices est beaucoup plus élevé, mais cela permet en outre de contourner les nombreux obstacles légaux qui minent l'obligation de déclaration (voir le [point 2.4](#)). En effet, ce n'est que s'il existe un lien qu'il est possible de prouver que la société étrangère a été créée dans le but d'éluder l'impôt dû en Belgique.

L'ampleur du lien n'est toutefois pas toujours déterminable. Qui plus est, les entreprises de mauvaise foi mettront tout en œuvre pour le dissimuler afin de ne pas être soumises aux contrôles des prix de transfert et autres. Par ailleurs, le lien entre des sociétés n'apparaît souvent que lorsqu'on est en mesure d'identifier les personnes physiques qui contrôlent les sociétés. Des actionnaires, des bénéficiaires finaux, des membres des conseils d'administration, etc. communs peuvent notamment constituer une preuve de l'existence d'un lien entre des sociétés. Il n'est pas évident de collecter de telles données. Elles ne se retrouvent par exemple que dans des bases de données privées onéreuses auxquelles les contrôleurs n'ont pas accès, contrairement à la CPF. Il faudrait donc que cette dernière vérifie l'existence d'un lien dans chaque dossier sélectionné et qu'elle communique les résultats de cette vérification au service de contrôle. Dans leurs réponses au projet de rapport, l'administration et le ministre soulignent à ce sujet l'utilité des données du registre UBO comme référence<sup>44</sup>. Le service CAF a récemment opéré une sélection à partir de ces données UBO, dont les résultats seront évalués à la fin des contrôles.

L'enquête de la Cour a aussi révélé que, dans 19 % des dossiers sélectionnés, la société n'avait même pas déduit les paiements déclarés au titre de frais professionnels. Cette information ne ressort a priori pas du rapport d'enquête préliminaire. Par conséquent, certains contrôles portent sur des montants qui n'ont pas été repris parmi les frais professionnels, parce qu'il s'agissait par exemple d'amortissements en capital d'emprunts, de cautions ou d'activités d'affacturage. Le contrôle de ces dossiers n'est donc pas productif dès le départ<sup>45</sup>.

<sup>43</sup> Dans sa réponse au projet de rapport, l'administration explique que les rapports d'enquête préliminaire étaient plus concis par le passé. En raison de la qualité modérée des contrôles, le service CAF a ensuite rédigé ses rapports de manière plus détaillée, notamment en les étoffant en indiquant la source des recherches et en formulant des recommandations de questions à poser. La Cour note que son enquête ne concernait que les dossiers de contrôle entièrement clôturés, soit tous les dossiers indiqués dans le plan opérationnel jusqu'à 2019 compris.

<sup>44</sup> Le deuxième plan d'action du collège de lutte contre la fraude fiscale et sociale (approuvé le 1<sup>er</sup> avril 2022 par le comité ministériel pour la lutte contre la fraude fiscale et sociale) indique que (dans le cadre d'une lutte efficace contre la fraude) des initiatives législatives ont été prises en matière de *datamining* en vue de l'accès au registre UBO en vrac. Dans sa réponse, le ministre souligne que les propriétaires de biens immobiliers belges non domiciliés dans l'Union européenne sont repris dans le registre UBO. Ceci est dans le prolongement de la priorité du gouvernement d'augmenter le suivi de l'utilisation de constructions privées internationales complexes.

<sup>45</sup> Dans sa réponse au projet de rapport, l'administration explique que ces contrôles visent plutôt à identifier les flux de paiement équivoques. La Cour fait observer que les contrôles analysés s'arrêtaient pour la plupart au constat que le paiement n'était pas repris dans les frais professionnels. Pour que l'identification des flux de paiement soit utile, elle doit s'accompagner d'un suivi structurel des résultats.

### 3.3.3 Contrôles en pratique

Pour se faire une idée des contrôles en pratique, la Cour des comptes a envoyé une enquête à tous les bureaux qui traitent des dossiers 275F. Elle s'est basée à cet effet sur une liste obtenue auprès de la CPF reprenant tous les dossiers contrôlés en raison de la présence d'une déclaration 275F. Le contrôle avait été achevé dans 73 dossiers au total. La Cour des comptes a envoyé un questionnaire à tous les contrôleurs impliqués dans ces dossiers et a reçu 54 réponses (taux de réponse de 74 %).

Les réponses permettent de tirer un certain nombre de conclusions générales. Ainsi, les contrôleurs mettent surtout l'accent sur la preuve de la prestation même de la société dans le paradis fiscal plutôt que sur le caractère artificiel de la construction ou sur les prix de transfert. En outre, des différences d'interprétation et de méthode de contrôle sont apparues entre les bureaux de contrôle.

#### 3.3.3.1 Preuve du caractère réel et sincère

Dans un dossier seulement, le paiement a été rejeté parce qu'il n'avait pas de caractère réel et sincère. La preuve demandée varie toutefois en fonction du bureau. La plupart du temps, le contrôleur demande d'abord les contrats et les factures pertinentes. En soi, le caractère réel et sincère n'est pas encore suffisamment prouvé de cette manière puisque les documents peuvent ne pas être véridiques.

Lorsqu'il s'agit de l'achat de biens, de nombreux contrôleurs demandent ensuite aussi les preuves de transport, les documents de douane, la preuve du dédouanement, etc. Certains font également appel à l'administration des douanes et accises pour évaluer les documents de douane. Les contrôleurs sont ainsi certains du flux commercial des biens et, donc, de leur existence. Aucun problème n'a été constaté dans les dossiers contrôlés de manière approfondie sur ce point.

En ce qui concerne la fourniture de services, la preuve est bien plus difficile à obtenir. Les documents probants (courriels, feuilles horaires, entrées dans l'agenda, rapports de réunions, etc.) sont établis par le contribuable même, de sorte que leur contenu ne peut généralement pas être contrôlé a posteriori. Dans les marchés de consultance, en particulier, il s'est parfois avéré difficile de déterminer les prestations réelles du contractant.

#### 3.3.3.2 Preuve du caractère artificiel

Une société belge qui effectue des paiements à une entité située dans un paradis fiscal doit prouver à l'aide d'éléments objectifs et vérifiables que cette entité existe physiquement (voir le [point 2.4.2](#)).

La charge de la preuve repose intégralement sur le contribuable, mais celui-ci est souvent tributaire de l'entité concernée. Sauf s'il s'agit d'entreprises liées, la société belge n'a aucun moyen de forcer son contractant situé dans un paradis fiscal à fournir de telles preuves, généralement plusieurs années après le paiement effectif. Dans la pratique, ces sociétés ne sont pas enclines à rassembler et à communiquer leurs listes de personnel ni leurs contrats de location. En effet, cela constitue non seulement une charge administrative, mais concerne aussi des informations sensibles qu'elles ne souhaitent pas divulguer à la légère. En outre, la société belge n'est pas une instance officielle mais un simple client. Il est aussi important de préciser que les sociétés belges ne peuvent pas toujours choisir de traiter avec des cocontractants qui ne sont pas établis dans des paradis fiscaux. Ainsi, les grands armateurs de transport de pétrole, de gaz et de produits chimiques sont établis dans des paradis fiscaux, comme de nombreux acteurs du commerce diamantaire, de sorte qu'il n'est pas

évident de trouver d'autres solutions en dehors des paradis fiscaux. De même, les fournisseurs de biens ou services rares n'ont pas toujours accès à un marché concurrentiel en dehors des paradis fiscaux.

Il arrive qu'une société tombe, sans le vouloir et le savoir, sous le coup de l'obligation de déclaration 275F avec charge de la preuve supplémentaire. Par exemple, une société belge a acheté une machine très rare auprès d'un des seuls fabricants. Son siège est établi au Royaume-Uni, mais la facture mentionne un compte en banque aux Émirats arabes unis. La société belge est donc soumise involontairement à l'obligation de déclaration. Elle remplit sa déclaration et est soumise à un contrôle. Elle demande la documentation nécessaire, mais ne reçoit pas de réponse du fournisseur. Le contrôleur accepte malgré tout la déductibilité du paiement au motif que la bonne foi du contribuable est évidente.

L'enquête a montré que le contrôle et l'acceptation de la preuve qu'il ne s'agit pas d'une construction artificielle diffèrent d'un bureau à l'autre. Certains contrôleurs ne vérifient pas le caractère artificiel, d'autres acceptent toutes les preuves, aussi minimales soient-elles, et d'autres encore sont particulièrement stricts.

- Une société établie dans les Îles Marshall a effectué des services de consultance pour une société belge. Le consultant proprement dit était un citoyen géorgien chargé de donner des conseils sur l'administration et la législation fiscales géorgiennes. Le contrat de consultance disposait aussi qu'en cas de litige, les tribunaux géorgiens seraient saisis et appliqueraient le droit géorgien. Enfin, le consultant géorgien était seul propriétaire de la société située dans les Îles Marshall. Le caractère artificiel de la construction n'a pas été contrôlé.
- Dans un dossier dans lequel une entreprise cotée en bourse avait déclaré des paiements intragroupes, le contrôleur a estimé que l'avantage d'une construction artificielle était minime par rapport au risque et aux dommages qu'entraînerait son exposition. Il n'en a dès lors pas contrôlé le caractère artificiel.
- Un contrôleur a consulté le numéro de TVA de la société à contrôler dans la base de données VIES<sup>46</sup>. Il est apparu que la société avait une autre adresse que celle mentionnée sur la facture. Après vérification, il s'est avéré que les *Panama Papers* désignaient cette adresse comme appartenant à une société-écran. Le contrôleur a rejeté le paiement en question à titre de frais professionnels.

Il conviendrait d'uniformiser de façon centralisée les preuves à demander et les pièces justificatives acceptées ou non et communiquer de manière centralisée à ce sujet afin que chaque contribuable soit soumis à un contrôle identique.

La nouvelle circulaire donne des exemples de moyens de preuves pouvant être utilisés pour évaluer si les critères légaux sont remplis. La circulaire suggère de vérifier les données de contact et de correspondance après avoir demandé la facture. Ensuite, il est proposé de contrôler la présence de l'infrastructure nécessaire à la prestation concernée en recherchant et en analysant des photos prises par satellite<sup>47</sup>.

<sup>46</sup> Base de données de la Commission européenne accessible publiquement permettant de contrôler la validité du numéro de TVA d'un cocontractant.

<sup>47</sup> Circulaire 2021/C/112 sur l'obligation de déclarer les paiements à certains États.

La circulaire propose également que le contribuable rassemble de manière proactive certaines pièces justificatives auprès du contractant situé dans le paradis fiscal, telles que les contrats de location, les listes de personnel, etc. Comme mentionné ci-dessus, il n'est toutefois pas évident d'obtenir ces informations sensibles, qu'elles soient demandées de façon proactive ou dans le cadre d'un contrôle.

Dans deux dossiers, une demande de renseignements a été envoyée à l'administration fiscale du paradis fiscal concerné. Dans les deux cas, l'existence effective de la construction a été confirmée.

Si la société n'est pas en mesure de réfuter le caractère artificiel de la construction, cela ne signifie pas automatiquement que l'administration fiscale peut refuser la déductibilité du paiement. Comme mentionné au [point 2.4.2](#), le contribuable renvoie souvent dans ce cas à l'exposé des motifs, qui impose à l'administration fiscale de démontrer que le fournisseur étranger avait l'intention d'éluder l'impôt sur les revenus dû en Belgique. En vertu de cette disposition, pratiquement aucun dossier présentant une construction artificielle n'a donné lieu à un rejet de paiements. En outre, dans tous les dossiers où l'administration fiscale a malgré tout rejeté des frais en vertu de cette disposition (à l'exception d'un seul), le contribuable a introduit une réclamation. Ces dossiers sont encore en attente d'une décision du fisc ou ont déjà été renvoyés à la justice. Les prochains contrôles de la déclaration 275 F devront tenir compte de la jurisprudence à venir.

### 3.3.3.3 Contrôle des prix de transfert

Le prix de transfert n'a pratiquement jamais été contrôlé dans les dossiers examinés<sup>48</sup>. Dans la plupart des cas, les contrôleurs n'ont pas estimé ce contrôle nécessaire parce qu'il s'agissait de « sociétés indépendantes ». Cette position n'a toutefois jamais été étayée. Qui plus est, certains dossiers (dans lesquels le prix de transfert n'a pas été contrôlé) présentaient clairement des indices de l'existence d'un lien :

- Dans un dossier, le nom de la société étrangère commençait par les mêmes lettres que celui du client belge.
- Dans deux dossiers, les dirigeants de la société étrangère et de la société belge présentaient un lien familial étroit.
- Dans deux dossiers, le dirigeant de la société bénéficiaire disposait d'un siège au conseil d'administration de la société belge.

Ces données ont été communiquées spontanément par les contribuables belges. Cependant, les entreprises liées auront généralement plutôt tendance à masquer leur lien, de sorte que le nombre de dossiers impliquant des sociétés liées est en réalité beaucoup plus élevé.

Dans deux dossiers, la CPF a demandé explicitement à contrôler les prix de transfert entre les sociétés liées. Dans un dossier, le contrôleur a indiqué ne pas disposer des connaissances ni de l'expérience requises à cet effet si bien qu'il a limité son examen à la simple structure du groupe. Dans l'autre dossier, le contrôleur a signalé que le volet du prix de transfert n'avait été abordé qu'indirectement.

<sup>48</sup> Ce contrôle a été effectué dans seulement deux dossiers de l'AGFisc (sur 37) et un dossier de l'Agisi (sur 17).

Dans son enquête, la Cour s'est aussi renseignée sur le recours à l'assistance de la cellule des prix de transfert. Il n'y a été fait appel que dans trois dossiers. Dans l'un d'entre eux, les prix de transfert ont effectivement été vérifiés par la cellule des prix de transfert, dans un autre, ils avaient déjà été contrôlés auparavant. Dans le dernier dossier, la cellule des prix de transfert n'a pas pu aider le contrôleur, car elle ne disposait plus de capacité pour prendre en charge de nouveaux dossiers. Dans sa réponse au projet de rapport, l'administration signale également qu'un contrôle approfondi des prix de transfert par la cellule compétente n'est pas possible dans le délai de contrôle prévu de l'action 275F.

En confiant le contrôle des dossiers à des contrôleurs qui n'ont pas ou peu de connaissance de la notion de prix de transfert, l'obligation de déclaration risque de passer à côté de son objectif. Le transfert de bénéfices vers des paradis fiscaux constitue en effet une technique de fraude importante que le législateur entendait contrôler grâce à l'obligation de déclaration. Pour le moment, ce contrôle n'est pas réalisé, faute de connaissances techniques au sein des bureaux de contrôle.

#### 3.3.3.4 Dossiers productifs

Six des 37 dossiers sélectionnés auprès de l'AGFisc et quatre des dix-sept dossiers de l'Agisi se sont avérés productifs.

Dans deux des six dossiers, la productivité ne fait aucun doute, car la société concernée s'était trompée et avait déclaré un montant trop faible dans son annexe 275F. Dans le premier cas, la société n'était pas au courant de l'effet rétroactif de la nouvelle liste de pays reprise à l'article 179 de l'AR/CIR92. Il s'agissait de paiements vers les Îles Marshall, reprises le 1<sup>er</sup> mars 2016 dans la liste belge des paradis fiscaux. La nouvelle liste a toutefois été déclarée applicable avec effet rétroactif aux paiements effectués à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2016. Le contribuable avait considéré à tort que seuls les paiements effectués à partir de 2017 devaient être déclarés de sorte qu'il n'avait pas mentionné toute une série de paiements. Dans le deuxième cas, le contribuable avait omis de mentionner une facture dans sa déclaration. Tous les autres paiements déclarés par ces deux sociétés ont été considérés comme réels, sincères et effectués envers une personne autre qu'une construction artificielle. Reste à savoir s'il s'agit de sociétés frauduleuses. L'erreur dans la déclaration semble plutôt résulter de la complexité de la législation. Il n'est pas certain que l'administration fiscale aurait détecté ces paiements non déclarés si les sociétés n'avaient déclaré de paiement pour aucun exercice d'imposition.

Dans les quatre autres dossiers, le contrôleur a refusé les frais parce qu'il a estimé qu'une construction artificielle était impliquée. On ignore toutefois si ce refus sera maintenu car un dossier a été rouvert par l'administration fiscale et un deuxième fait l'objet d'une réclamation administrative. Dans les deux autres dossiers, le contribuable a intenté une action en justice après le rejet de la réclamation administrative. Les sociétés invoquent à cet effet la condition reprise dans l'exposé des motifs. Le jugement final quant à la validité de cet argument appartient aux tribunaux fiscaux et revêtira une valeur de précédent importante.

### 3.3.4 Développement d'une stratégie de contrôle alternative

Le fait que les contrôles soient si peu productifs devrait inciter l'administration à réfléchir à sa stratégie de contrôle<sup>49</sup>. La productivité des contrôles est invariablement entravée par le manque de clarté de la législation. Les seuls contrôles qui sont productifs et qui ne posent pas question sont ceux qui identifient des paiements non déclarés. En plus de miser sur le contrôle des sociétés qui déclarent spontanément leurs paiements, l'administration pourrait se concentrer davantage sur la détection de celles qui omettent de le faire. Cette stratégie présente de nombreux avantages. Dès qu'un paiement non déclaré est détecté, il n'est plus nécessaire de procéder à un examen plus approfondi, car la sanction peut être appliquée automatiquement<sup>50</sup>. En outre, la condition reprise dans l'exposé des motifs peut aussi être écartée. Enfin, les sociétés se conformeront davantage à la législation lorsqu'elles se rendront compte du risque encouru en cas de non-déclaration de paiements. Ce changement de la stratégie de contrôle suppose naturellement que l'administration fiscale soit en mesure de détecter les paiements non déclarés. C'est justement l'impuissance présumée en la matière qui a conduit à l'époque à l'introduction de l'obligation de déclaration et à la concentration des moyens sur le contrôle de ces paiements plutôt que sur la détection des paiements non déclarés.

On ignore pour le moment le nombre de paiements réellement effectués vers des paradis fiscaux et combien d'entre eux sont déclarés. L'enquête n'a inclus que huit dossiers dans lesquels des paiements non déclarés ont fait l'objet d'un examen. Dans la grande majorité des cas, cet examen a été effectué manuellement moyennant un travail de recherche chronophage. La Cour des comptes estime que les nouvelles techniques d'e-audit permettraient de détecter de manière performante les paiements non déclarés (voir le [point 4.4.1](#)).

### 3.3.5 Renfort du rôle d'appui de la CPF

Le contrôle des dossiers 275F est très spécifique et complexe. En raison du faible taux de productivité des dossiers de contrôle, la CPF a organisé une formation interne pour sensibiliser et former les contrôleurs à cette matière. La Cour des comptes estime que cette formation doit être actualisée régulièrement et être accessible en permanence au format électronique, y compris pour les contrôleurs qui n'ont pas suivi la formation initiale<sup>51</sup>. La CPF pourrait alors déjà s'y référer dans le rapport d'enquête préliminaire.

Il n'est pas davantage certain que la formation ait été efficace. L'enquête a révélé que seulement 31,5 % des contrôleurs connaissent la CPF. La plupart d'entre eux disent avoir appris son existence par le biais de l'enquête de la Cour. En outre, aucun contrôleur n'a déclaré être au courant de la formation. La visibilité de la CPF doit donc être renforcée et la formation et la possibilité de faire appel à la cellule en cas de difficulté dans un dossier concret doivent être mieux mises en exergue. Dans sa réponse au projet de rapport, l'administration indique qu'au lieu de se concentrer sur des formations destinées à un très grand groupe cible de contrôleurs intéressés de l'AGFisc et

<sup>49</sup> Il ressort de la circulaire récente que l'administration fiscale maintient sa stratégie de contrôle peu rentable en continuant à miser uniquement sur les contrôles des paiements déclarés (circulaire 2021/C/112 sur l'obligation de déclarer les paiements à certains États).

<sup>50</sup> À condition que le paiement ne relève pas d'une des exceptions légales, comme un paiement vers un paradis fiscal avec lequel la Belgique a conclu une convention préventive de la double imposition contenant une clause de non-discrimination ou si le rejet entrave la libre circulation des capitaux.

<sup>51</sup> Comme mentionné précédemment, le SPF Finances s'engage à créer un dossier de documentation « paradis fiscaux » dans Fisconetplus pour offrir ainsi un support supplémentaire.



de l'Agisi, il est peut-être plus efficace de mettre en place des équipes de contrôle spécialisées. La Cour souscrit à cette vision.

Ainsi, il n'existe pour l'instant aucune page de l'intranet centralisant les informations relatives à la déclaration 275F à l'intention des contrôleurs. En tant que centre d'expertise, la CPF est pourtant idéalement placée pour créer une telle page et la tenir à jour. Des informations telles que les listes actualisées des paradis fiscaux, des exemples de demandes de renseignements, des bonnes pratiques issues d'autres dossiers de contrôle, des arguments visant à réfuter la formule standard de l'exposé des motifs ainsi qu'une formation numérique devraient être disponibles sur cette page intranet.

Parallèlement à la circulaire, un tableau Excel a été élaboré reprenant les différentes listes de pays par exercice d'imposition. La circulaire contient un hyperlien vers ce tableau<sup>52</sup>. La Cour des comptes observe que le SPF Finances déclare lui-même qu'il s'agit d'un tableau purement informatif. Le degré visé de sécurité juridique n'est ainsi pas tout à fait atteint en raison de l'absence systématique de mise à jour des listes au cours des dernières années.

### 3.3.6 Absence d'évaluation des processus et d'ajustement

Les résultats des contrôles doivent être évalués tant sur le plan quantitatif que qualitatif. Cette évaluation doit permettre d'ajuster l'analyse de risques et la sélection des contrôles. En raison du faible taux de productivité, ces dossiers doivent faire l'objet d'un suivi quant au fond.

L'impulsion en ce sens est présente. Ainsi, la CPF demande systématiquement un retour d'informations aux contrôleurs. Elle compile les informations obtenues dans un tableau Excel qui mentionne aussi la productivité. Ce retour d'informations n'est toutefois pas toujours donné. Les informations reprises dans le tableau sont dès lors trop fragmentaires et sommaires pour pouvoir en tirer des conclusions. Le retour d'informations n'est pas davantage analysé systématiquement par écrit, de sorte que le contenu des critères de sélection ne peut pas être affiné.

Par ailleurs, la CPF tient à jour un relevé des résultats des contrôles de l'AGFisc et de l'Agisi à partir de leur base de données respective, à savoir Stirco et Stirfraude. Ce relevé est toutefois incomplet. L'Agisi peut en effet contrôler un dossier pour diverses raisons. La déclaration 275F peut ne constituer qu'un seul des indicateurs de sélection. Même si le contrôle a été effectué, notamment sur la base de la déclaration 275F, il n'a pas forcément été enregistré comme tel, de sorte que le dossier n'apparaît pas dans le relevé de la CPF. Pour la même raison, un dossier 275F peut avoir été enregistré comme productif alors que la productivité n'est pas liée au refus d'un paiement effectué vers un paradis fiscal, mais, par exemple, au rejet de frais liés à une voiture de société. Dans sa réponse au projet de rapport, l'administration indique que si les contrôles sont effectués sur la base d'un rapport d'enquête préliminaire de la CPF, ils sont certainement repris dans les résultats. En outre, les directions régionales de l'Agisi sont invitées à indiquer explicitement les codes 275F lorsqu'elles sélectionnent ces contrôles sur la plate-forme de risque. De cette manière, ces contrôles sont identifiables en tant que tels.

---

<sup>52</sup> Circulaire 2021/C/112 sur l'obligation de déclarer les paiements à certains États.



### 3.4 Coordination entre les différents acteurs

Vu qu'il existe deux filières de sélection et que divers services sont impliqués dans le contrôle final, il est nécessaire d'organiser une bonne coordination entre tous ces acteurs. Les connaissances requises pour pouvoir assurer de manière approfondie les contrôles complexes des dossiers 275F sont présentes, mais de manière éparpillée. La CPF s'est constitué une expertise, mais c'est surtout la cellule des prix de transfert qui possède des connaissances uniques qui sont importantes pour ces contrôles. Pour le moment, les deux cellules ne collaborent pas sur une base structurelle. Or, l'expérience de la cellule des prix de transfert pourrait être utile lors de la sélection des dossiers et de la détermination de l'existence d'un lien entre des sociétés<sup>53</sup>.

Les services opérationnels de l'Agisi organisent toutefois une concertation mensuelle avec la cellule des prix de transfert, durant laquelle chaque dossier est abordé séparément. Lorsqu'il existe des indices de fraude, l'Agisi traite en effet aussi les dossiers relatifs aux prix de transfert (*transfer pricing*). Afin de ne pas s'immiscer dans leurs champs de compétence, l'Agisi et la cellule des prix de transfert ont conclu un protocole permettant de décider qui traitera tel ou tel dossier. En outre, l'Agisi signale tout dossier qu'elle traite afin qu'il ne soit pas sélectionné par deux services en même temps. Il est étonnant que la CPF ne soit pas associée à la concertation entre l'Agisi et la cellule des prix de transfert. En effet, en tant qu'acteur central, on pourrait attendre de la CPF qu'elle organise une telle concertation ou du moins qu'elle suive quel service contrôle quel dossier. Elle devrait à tout le moins vérifier pour chaque dossier sélectionné si les prix de transfert ont déjà été examinés.

Comme mentionné au point 3.3.3.3, l'enquête a révélé que les contrôleurs n'ont sollicité l'aide de la cellule des prix de transfert qu'à trois reprises. Cette possibilité devrait être nettement plus mise en avant.

Idéalement, l'administration fiscale devrait augmenter le nombre de contrôles complexes des déclarations 275F en les soumettant à une analyse de risques plus large et regrouper toutes les connaissances requises au sein d'une nouvelle cellule de contrôle spécialisée. La cellule des prix de transfert devrait être davantage impliquée auprès de ce service. L'interaction entre des spécialistes de la sélection, des spécialistes du contrôle et des spécialistes des prix de transfert permettrait indubitablement d'augmenter la productivité et garantirait également l'uniformité des contrôles. Le cloisonnement actuel sape ce partage de connaissances, pourtant crucial dans de tels dossiers techniques.

### 3.5 Conclusion partielle

Les contrôles des paiements effectués vers des paradis fiscaux sont peu productifs : seuls 16 % des dossiers contrôlés par l'AGFisc et 24 % des dossiers contrôlés par l'Agisi produisent des résultats. Tant le processus de sélection, le processus de contrôle que l'évaluation a posteriori pourraient être améliorés.

En ce qui concerne la sélection, le ministre des Finances avait déclaré en 2015 que toutes les déclarations 275F devraient être rassemblées électroniquement afin de détecter les profils à risque. La Cour des comptes constate toutefois que le processus de sélection repose largement sur l'expérience et le jugement professionnel et non sur des critères concrets et établis.

<sup>53</sup> Dans sa réaction au projet de rapport, l'administration a fait savoir que la CPF et les experts en matière de prix de transfert de l'Agisi avaient collaboré ponctuellement dans différents dossiers.

La réglementation relative aux paradis fiscaux et aux prix de transfert est vaste et complexe. Il est dès lors crucial que les contrôleurs puissent s'appuyer sur un document concret contenant des exemples de demandes de renseignements fondés sur les bonnes pratiques issues d'autres dossiers. Un modèle de contrôle général pour les déclarations 275F fait néanmoins défaut et ce manque n'est pas pallié par les rapports d'enquête préliminaire que la CPF joint à chaque dossier sélectionné.

La plupart des rapports d'enquête préliminaire de la CPF sont trop peu étoffés ou pas suffisamment concrets pour offrir une réelle plus-value. La CPF doit intégrer ses résultats de recherche dans le dossier ainsi qu'une liste des sources consultées afin que les contrôleurs ne doivent pas refaire ce travail de contrôle. En outre, la CPF doit investir davantage dans une évaluation centrale des résultats des contrôles, tant sur le plan quantitatif que qualitatif, pour pouvoir affiner les sélections ultérieures.

Souvent, la fraude dans le cadre des paiements effectués vers des paradis fiscaux revient fondamentalement à déplacer les bénéfices entre des entreprises liées via la technique du prix de transfert. La preuve que la société belge et la société établie dans le paradis fiscal sont liées revêt donc une importance capitale dans le cadre des contrôles 275F. Si ce lien peut être démontré, l'exigence de l'exposé des motifs selon laquelle il doit exister une intention d'éluder l'impôt dû en Belgique est aussi satisfaite. Les sociétés belges de mauvaise foi tentent de dissimuler leur lien avec les sociétés établies dans les paradis fiscaux. Il n'est pas évident de prouver l'existence d'un lien et la preuve ne se trouve généralement que dans des bases de données privées onéreuses auxquelles les contrôleurs n'ont pas accès, contrairement à la CPF. Il faudrait donc que cette dernière vérifie l'existence d'un lien dans chaque dossier et qu'elle communique les résultats de cette vérification dans le rapport d'enquête préliminaire.

L'enquête a révélé que la vérification du caractère réel du paiement ne posait pas de problème, contrairement à la preuve du caractère non artificiel de la société établie dans le paradis fiscal. En effet, il s'agit souvent d'informations sensibles que la société étrangère ne souhaite pas divulguer à une autre société qui est cliente. Le contrôle et l'acceptation des pièces justificatives relatives à la construction artificielle varient d'un bureau à l'autre. Il conviendrait de prévoir une harmonisation centrale.

Les prix de transfert ne sont pratiquement jamais contrôlés, bien que la Cour ait constaté des indices de lien dans plusieurs dossiers. Il y a probablement encore plus de dossiers dans lesquels les entreprises liées ont intentionnellement masqué leur lien. Bien que les contrôleurs aient indiqué ne pas souvent être en mesure de réaliser ce contrôle, ils n'ont que rarement fait appel à la cellule des prix de transfert.

Les seuls contrôles 275F productifs et non contestés concernent des dossiers dans lesquels des paiements non déclarés vers des paradis fiscaux ont été constatés de manière plutôt fortuite. Cela devrait inciter l'administration fiscale à revoir à sa stratégie de contrôle. En plus de miser sur le contrôle des sociétés qui déclarent les paiements, l'administration pourrait se concentrer davantage sur la détection des sociétés non déclarantes. En cas de non-déclaration, il n'est plus nécessaire de procéder à un examen plus approfondi, car la sanction de refus des paiements peut être appliquée automatiquement. En outre, les sociétés respecteront davantage la législation dès qu'elles se rendront compte qu'elles se retrouvent dans le collimateur du fisc. Ce changement de la stratégie de contrôle suppose naturellement que l'administration fiscale soit en mesure de

détecter les paiements non déclarés. Les nouvelles techniques en matière d'e-audit pourraient apporter une solution à cet égard.



# Efficacité de l'obligation de déclaration

Les sociétés doivent déclarer les paiements effectués vers des paradis fiscaux dans une annexe à la déclaration à l'impôt des sociétés, le relevé 275F<sup>54</sup>.

Déclaration des paiements effectués vers des états qui n'appliquent pas substantiellement et effectivement le standard de l'OCDE d'échange d'informations ou vers des états à fiscalité inexistante ou peu élevée ou vers des états repris sur la liste de l'UE des juridictions non coopératives

[illegible]

Il faut reprendre chaque paiement, aussi minime soit-il, de façon séparée dans ce document. Les paiements ne peuvent en aucun cas être regroupés sur une seule ligne, même s'ils concernent un même bénéficiaire<sup>55</sup>.

Les données à mentionner sont succinctes. Concrètement, il s'agit du nom de l'État considéré comme un paradis fiscal, de l'identité du destinataire, de la date, de la nature et du montant du paiement.

55 La nouvelle circulaire précise expressément que les paiements regroupés sont assimilés à des paiements non déclarés (circulaire 2021/C/112 sur l'obligation de déclarer les paiements à certains États).

Depuis 2014, la déclaration doit obligatoirement être faite de façon numérique via l'application Biztax. Le formulaire électronique est toutefois peu automatisé, de sorte que des négligences et des fautes de frappe peuvent être commises. Ce problème pourrait être en partie résolu grâce à de petites interventions, comme la création de menus déroulants pour certaines données (par exemple, l'État) et l'interdiction de champs vides. Il a été demandé aux services informatiques de créer un menu déroulant pour les listes de pays et une colonne distincte pour l'adresse du destinataire, parce que celle-ci n'est souvent pas complétée dans la colonne appropriée pour le moment.

Les contribuables qui effectuent de nombreux paiements vers des paradis fiscaux, généralement des établissements financiers, estiment souvent qu'enregistrer chaque paiement séparément prend trop de temps. En effet, Biztax permet uniquement de remplir le formulaire manuellement paiement par paiement. Ces contribuables indiquent alors « opérations diverses » et « destinataires divers » sur une seule ligne du formulaire 275F et renvoient ensuite dans leurs déclarations à un fichier PDF annexé mentionnant les paiements.

Le tableau Excel reprenant tous les paiements de l'exercice d'imposition 2019 mentionne un montant total déclaré de 587,1 milliards d'euros. Huit paiements de plus d'un milliard d'euros sortent du lot. Les huit contribuables concernés ont un montant déclaré cumulé qui s'élève à 580,6 milliards d'euros<sup>56</sup>. Tous ces contribuables sont des établissements financiers. Aucune de ces déclarations n'a été complétée correctement dans le formulaire 275F, comme l'exige la loi, ce qui signifie qu'au moins 99 % des fonds versés à des paradis fiscaux en 2019 n'ont pas été déclarés correctement.

Pour l'exercice d'imposition 2020, le montant cumulé des paiements déclarés atteint 434,5 milliards d'euros. Il y a à nouveau huit déclarations de plus d'un milliard d'euros. Il s'agit ici aussi à chaque fois d'établissements financiers et aucune des déclarations n'a été introduite correctement. Le montant cumulé de ces huit déclarations s'élève à 427,3 milliards d'euros, ce qui signifie qu'au moins 98 % des fonds versés à des paradis fiscaux en 2020 n'ont pas été déclarés correctement.

Comme les données ne sont pas structurées comme le prévoit le formulaire de déclaration 275F, l'administration fiscale ne peut pas les traiter de façon automatique et il n'est pas possible d'établir des statistiques ou de réaliser des analyses de risques.

Comme la plupart de ces contribuables sont des établissements financiers, la CPF s'est concertée avec Febelfin, la fédération du secteur financier belge. Pour de nombreux établissements financiers, cela prend trop de temps de compléter une ligne pour chaque paiement dans le formulaire 275F. Il a dès lors été convenu de travailler le plus possible dans un format numérique qui est utilisé par les banques et peut être consulté par le SPF Finances (format xbrl). Le SPF Finances peut utiliser et analyser cette technologie xbrl. En pratique, peu d'établissements financiers en font toutefois

<sup>56</sup> Rien que ce montant est déjà tellement élevé qu'il ne correspond en aucune façon aux montants totaux cités par le ministre des Finances dans ses réponses aux questions parlementaires (voir [tableau 1](#) au point 1.1). La Cour des comptes a reçu comme explication que certaines corrections sont apportées. Ainsi, les transferts de fonds effectués par des établissements financiers pour des tiers ne sont pas pris en compte. De même, les transactions à destination d'établissements financiers étrangers tels que visés à l'article 261, alinéa 4, du CIR 92 ne sont pas prises en considération lorsque la banque belge agit en tant qu'intermédiaire.

usage parce qu'ils utilisent des progiciels comptables différents et qu'il est très difficile de trouver des informaticiens formés en la matière. Les plus petites banques qui ne connaissent pas ce type de fichiers rentrent dès lors encore leur déclaration au moyen du formulaire 275F. La déclaration au format xbrl ne constitue donc pas une réponse pratique aux problèmes et une solution doit encore être développée pour les établissements financiers. Une solution intermédiaire a dès lors été trouvée, consistant à autoriser les banques à faire leur déclaration sous la forme d'une feuille de calcul. Cette solution ne peut toutefois pas être généralisée à d'autres secteurs, parce que le SPF Finances n'a pas la capacité d'analyser les différentes feuilles de calcul.

Il va de soi que les accords conclus avec un organisme tel que Febelfin ne sont pas contraignants pour tous les contribuables et qu'ils ne constituent dès lors pas une solution structurelle au problème, pour lequel une solution informatique durable doit être trouvée.

#### **4.2 Possibilité de contourner l'obligation de déclaration en passant par des intermédiaires**

L'obligation de déclaration prévue à l'article 307, § 1<sup>er</sup>/2, du CIR92 vise les paiements directs et indirects vers des paradis fiscaux. Un paiement indirect est un paiement effectué via un intermédiaire qui ne se trouve pas dans un paradis fiscal. Le paiement à l'intermédiaire n'est toutefois souvent pas déclaré, de sorte qu'il n'est pas détecté par l'administration fiscale. Celle-ci ne peut détecter un tel paiement qu'à l'occasion du contrôle d'une structure de paiement, qui n'est pas un contrôle standard. L'extension de l'obligation de déclaration aux intermédiaires n'est pas appliquée dans la pratique, parce que les contrôles ne sont pas possibles en pratique.

Cette lacune est aussi liée au fait que la Belgique est le seul pays prévoyant une telle obligation de déclaration. La coopération internationale ou l'échange international de renseignements n'apporterait pas davantage de solution, vu que les administrations correspondantes dans d'autres pays ne disposent pas elles-mêmes des informations nécessaires.

#### **4.3 Obligation de déclaration visant les « bons élèves »**

Le faible taux de productivité des contrôles peut indiquer que ce sont précisément les paiements réels et sincères qui sont déclarés, donc ceux qui ne sont pas effectués à une construction artificielle. L'enquête a clairement démontré que le succès d'un contrôle était souvent dû à la découverte (fortuite) d'un paiement que le contribuable avait oublié de déclarer.

Comme mentionné au [point 3.3.4](#), les contrôles seraient probablement plus productifs s'ils se concentraient plus sur les sociétés (frauduleuses) qui omettent intentionnellement de déclarer leurs paiements vers des paradis fiscaux. Dès que de tels paiements sont détectés, l'administration peut immédiatement infliger la sanction de la non-déductibilité de ces montants sans autre forme de contrôle. Des résultats plus importants peuvent ainsi être obtenus avec un minimum de moyens.

Jusqu'à présent, les paiements non déclarés ne sont pas détectés. Il est impossible de se faire une idée du flux total de paiements effectués par des sociétés belges vers des paradis fiscaux. La CPF a déjà pris contact avec la Banque nationale de Belgique, mais celle-ci n'est pas davantage en mesure de fournir des données fiables puisque l'une des spécificités des paradis fiscaux est justement de ne pas être transparents.

L'enquête révèle toutefois aussi que les contrôleurs ne recherchent pas souvent, voire jamais les paiements non déclarés. Le risque de se faire repérer pour les non-déclarants doit donc considérablement augmenter, ce qui pourrait également entraîner un meilleur respect de la législation. Pour pouvoir détecter les paiements non déclarés, il faut toutefois obtenir des ensembles de données à confronter aux déclarations 275F. Ces comparaisons permettraient alors d'identifier les anomalies.

#### 4.4 Ensembles de données à confronter aux déclarations 275F

Afin de détecter les paiements non déclarés et vérifier si tous les paiements ont bien été intégralement déclarés, l'administration fiscale doit pouvoir comparer la déclaration 275F à d'autres données. Le [point 4.1](#) décrit les données qui peuvent être extraites de la déclaration 275F. Deux ensembles de données qui offriraient une base de comparaison utile sont examinés ci-après : la comptabilité et les extraits de compte bancaire du contribuable ([point 4.4.1](#)) ainsi que les transactions effectivement réalisées qui sont enregistrées par les établissements financiers ([point 4.4.2](#)).

##### 4.4.1 E-audit : comptabilité et extraits de compte bancaire

Deux ensembles de données avec lesquels la déclaration 275F pourrait être contrôlée sont, d'une part, la comptabilité du contribuable et, d'autre part, ses extraits de compte bancaire. Ces deux sources sont susceptibles de reprendre les paiements effectués vers des paradis fiscaux.

Pour le moment, les contrôles du fisc sont fortement concentrés sur les anomalies détectées lors d'une analyse de risques et ne portent plus habituellement sur l'ensemble de la comptabilité. L'enquête a montré que les paiements effectués vers des paradis fiscaux sont rarement contrôlés dans la comptabilité même.

Le SPF Finances est conscient de ce problème. Une initiative mérite d'être soulignée à cet égard, à savoir la détection des paiements non déclarés dans la comptabilité et les extraits de compte bancaire par le biais de techniques d'e-audit. Un tel contrôle a été effectué pour la première fois par l'Espoc (*E-audit Single Point of Contact* – point de contact unique en matière d'e-audit<sup>57</sup>) du centre Grandes entreprises d'Anvers au premier semestre 2020. Lorsque celui-ci a présenté cette technique lors d'une réunion du réseau des Espoc, les directeurs des centres Grandes entreprises se sont montrés intéressés. Ils l'utilisent à présent dans toutes leurs directions. D'après les renseignements obtenus, l'Agisi n'emploie pas cette technique.

Les Espoc demandent les tableaux de la comptabilité ou du progiciel ERP<sup>58</sup> et les convertissent en un fichier d'audit standardisé au moyen d'une application. Ce fichier d'audit est ensuite analysé, ce qui constitue le contrôle fiscal proprement dit. L'application n'a toutefois pas encore été développée pour tous les progiciels comptables et ERP (voir le [point 4.4.1.2](#)).

<sup>57</sup> Au sein de l'AGFisc, chaque centre Grandes entreprises et chaque centre PME dispose d'un Espoc. Les contrôleurs concernés divisent leur temps entre leur travail de contrôleur et d'Espoc. Leur mission en tant qu'Espoc est double : d'une part, ils informent leurs collègues contrôleurs des techniques d'e-audit et les aident à appliquer ces techniques et, d'autre part, ils font office d'intermédiaires avec la cellule d'e-audit. Les contrôleurs peuvent contacter cette cellule lorsque les techniques d'e-audit appliquées à l'échelon local ne suffisent pas. L'Espoc évalue alors si le contact est nécessaire et demande, le cas échéant, l'assistance de la cellule d'e-audit.

<sup>58</sup> Un progiciel *Entreprise Resource Planning* rassemble toutes les informations importantes des différents départements d'une entreprise, y compris la comptabilité.



Les paiements effectués à des fournisseurs établis dans un paradis fiscal sont d'abord détectés. À cet effet, les données maîtres des fournisseurs et des clients contenues dans la comptabilité sont demandées et ensuite toutes les opérations débitrices effectuées vers des fournisseurs établis dans un paradis fiscal sont isolées dans le journal financier de la comptabilité au moyen d'un filtre<sup>59</sup>.

Par ailleurs, les paiements effectués sur un compte bancaire situé dans un paradis fiscal peuvent aussi être détectés au moyen des extraits de compte. Ceux-ci peuvent être obtenus et traités au format numérique afin de pouvoir sélectionner les paiements comportant des codes de pays renvoyant à des paradis fiscaux. De même, les chiffres correspondant aux pays dans les codes BIC permettent d'identifier les banques situées dans un paradis fiscal (l'application n'a pas encore été développée pour toutes les banques, voir le [point 4.4.1.2](#)). Ainsi, l'e-audit permettrait à l'avenir de détecter, lors de chaque contrôle, tous les paiements effectués vers des banques ou des filiales situées dans des paradis fiscaux. L'administration fiscale pourrait ainsi vérifier si la société n'a pas effectué de déclaration ou a introduit une déclaration incomplète.

#### 4.4.1.1 Automatisation du contrôle

Un projet d'automatisation de la technique décrite ci-dessus a été lancé entre-temps. Cette technique ne pourra fonctionner de façon optimale que lorsque tous les contrôleurs pourront l'appliquer sous la forme d'un contrôle standard entièrement automatisé. Concrètement, les Espoc identifient actuellement les besoins pratiques précis et la manière dont la technique d'e-audit pourrait être affinée. Ensuite, les programmeurs des cellules d'e-audit<sup>60</sup> développeront une version automatisée en partant de cette analyse.

Cela signifie que deux étapes doivent être mises en œuvre : premièrement, il faut pouvoir élaborer automatiquement pour chaque contribuable un fichier d'audit standard reprenant les données relatives aux paiements effectués vers des paradis fiscaux issues de la comptabilité et des extraits de compte (voir le [point 4.4.1.2](#)). Deuxièmement, le contrôleur doit pouvoir lancer une comparaison automatique de ce fichier d'audit avec les données de la déclaration 275F.

#### 4.4.1.2 Belgian Standard Audit File

Un contrôle automatisé suppose par conséquent en premier lieu qu'un fichier uniforme soit disponible pour chaque contribuable à partir duquel le contrôle peut être effectué. Ce fichier standard est dénommé *Belgian Standard Audit File (BSAF – fichier d'audit standard belge)*. Il est généré à l'aide de l'application web BSAF, qui a été élaborée par les cellules d'e-audit et qui continue à être développée par celles-ci<sup>61</sup>. Pour créer le BSAF, les cellules d'e-audit ont recherché les tableaux utiles dans des progiciels comptables et ERP très courants et ont étudié comment les

<sup>59</sup> Les opérations mises en exergue par cette analyse ne constituent pas toutes des opérations à déclarer. Un filtre automatique permettra à l'avenir d'éliminer les « faux positifs ».

<sup>60</sup> Il existe des cellules d'e-audit au sein du centre national de recherche (qui fait partie de l'AGFisc). Elles effectuent un large éventail de tâches qui ont toutes un aspect numérique, notamment l'élaboration du BSAF, l'automatisation des contrôles, l'appui à l'AGFisc en cas de problèmes numériques (par exemple, l'analyse des *big data*). En outre, il existe aussi des services de recherche autonomes qui effectuent des analyses portant notamment sur la détection de logiciels frauduleux dans les programmes comptables, les progiciels ERP et les systèmes de caisse, la lecture des « caisses blanches », la lecture des téléphones mobiles, la fraude qui est détectée au moyen d'activités de *scraping*, etc.

<sup>61</sup> De tels fichiers d'audit standards existent déjà notamment au Portugal, aux Pays-Bas et au Luxembourg. Au niveau international, il existe une directive de l'OCDE en la matière : Forum sur l'administration fiscale de l'OCDE, [Guidance Note: Guidance for the Standard Audit File – Tax Version 2.0](#), avril 2010, [www.oecd.org](http://www.oecd.org).

convertir en un fichier standard utilisable par les contrôleurs. L'automatisation a déjà été réalisée pour un certain nombre de progiciels standards, pour lesquels il existe aussi déjà des contrôles automatisés. Tous les progiciels comptables ne peuvent toutefois pas être traités pour le moment au moyen de BSAFweb. En outre, l'analyse doit être répétée lorsqu'un progiciel est mis à jour, parce que les colonnes ont, par exemple, peut-être changé de nom.

Lorsqu'un contrôleur est confronté à un progiciel comptable pour lequel le support n'existe pas, il peut toutefois faire appel aux cellules d'e-audit. Celles-ci procèdent alors à une analyse en concertation avec le contribuable, demandent les tableaux utiles et les intègrent dans un logiciel spécial qui établit des liens entre ces tableaux. Il va de soi qu'il s'agit là d'un travail sur mesure qui prend du temps, mais qui permet finalement d'aboutir à un *Belgian Standard Audit File* dans lequel la structure des informations est toujours identique, indépendamment du progiciel comptable utilisé par le contribuable<sup>62</sup>.

#### 4.4.1.3 Contrôle automatisé de la déclaration 275F

L'objectif final est qu'un contrôleur puisse comparer de façon simple et automatique le BSAF avec les données de la déclaration 275F. Une application devrait être disponible à cet effet dans le courant de 2022.

Concrètement, les cellules d'e-audit programmeront et mettront en œuvre ce qui suit d'ici le début du plan de travail 2022 :

- Tous les paiements effectués à des fournisseurs établis dans un paradis fiscal et tous les paiements effectués vers un compte bancaire détenu ou géré dans un paradis fiscal pourront être isolés au moyen d'un filtre et vérifiés automatiquement pour le progiciel ERP le plus utilisé. Ces données pourront ensuite être comparées avec la déclaration 275F.
- Pour tous les autres progiciels ERP et les progiciels comptables classiques, cela ne sera possible que pour les paiements effectués à des fournisseurs établis dans un paradis fiscal. Pour les progiciels ERP, il est examiné comment les paiements effectués vers des comptes bancaires détenus ou gérés dans un paradis fiscal pourraient aussi être contrôlés automatiquement. Quant aux progiciels comptables classiques, un tel contrôle n'est généralement pas possible parce qu'aucune donnée relative aux paiements n'y est enregistrée.
- Le contrôle des paiements effectués vers des paradis fiscaux à l'aide des extraits de compte via la fonction e-fin dans BSAFweb est prévu, mais e-fin n'est pas encore disponible pour toutes les banques.

Un autre avantage réside dans le fait que les contrôles automatiques peuvent également être utilisés par les centres PME. En outre, en cas de modification législative ou de mise à jour des listes de pays, les paramètres du contrôle automatisé peuvent être facilement adaptés.

La Cour des comptes estime qu'une telle automatisation pourrait aussi contribuer à améliorer le respect de la loi par les sociétés. Actuellement, les sociétés qui ne déposent pas de déclaration 275F sont, en effet, à peine contrôlées.

<sup>62</sup> Le projet *Belgian Standard Audit File for Tax* examine si le contribuable pourra à l'avenir fournir lui-même le BSAF en même temps que sa déclaration. À cet effet, les fournisseurs de logiciel doivent intégrer la création du BSAF dans l'application. Cette pratique existe, par exemple, déjà aux Pays-Bas.

#### 4.4.2 Obligation de déclaration pour les banques

Une autre solution qui contribuerait à augmenter le taux de productivité des contrôles consisterait à obliger les établissements financiers à également déclarer les paiements qu'ils effectuent vers des paradis fiscaux pour le compte de tiers et non uniquement les paiements pour leur propre compte. Les paiements que les établissements financiers déclareraient ainsi pourraient alors être comparés avec ceux déclarés par les contribuables. Les différences entre les deux listes pourraient être assez facilement détectées et donner lieu à un contrôle voire, le cas échéant, à une sanction.

Ainsi, les sociétés non déclarantes risqueraient bien plus de se faire repérer, ce qui pourrait aussi augmenter de manière générale le respect de la loi.

L'établissement de la liste des paiements par les établissements financiers représente toutefois une charge administrative. En outre, on ignore dans quelle mesure la liste pourrait être générée automatiquement et quelle serait la charge pour les établissements financiers. L'association de l'obligation de déclaration des paiements effectués pour le compte de tiers à un seuil supérieur à 100.000 euros permettrait d'atténuer cette charge administrative.

La Cour des comptes recommande dès lors de procéder en concertation avec Febelfin à une étude de faisabilité de l'extension de l'obligation de déclaration 275F aux paiements effectués par les établissements financiers pour le compte de tiers. Dans sa réaction au projet de rapport, l'administration indique que le service CAF a déjà mentionné ce point lors de contacts avec la cellule stratégique.

#### 4.5 Effet dissuasif de l'obligation de déclaration

L'Agisi et la cellule des prix de transfert indiquent qu'en raison de l'arsenal de mesures existantes dans le cadre de la lutte contre les paradis fiscaux, les sociétés sont moins enclines à réaliser des transactions avec des entreprises établies dans des paradis fiscaux. En effet, l'obligation de déclaration ne constitue pas seulement une charge administrative, elle a aussi pour effet de placer les sociétés dans le collimateur de l'administration fiscale et, donc, d'augmenter le risque de contrôle. Les entreprises qui font tout pour passer inaperçues aux yeux du fisc évitent justement d'avoir affaire à des sociétés établies dans des paradis fiscaux. Elles s'adressent à des sociétés établies dans des pays pratiquant une imposition effective moins élevée, mais qui ne sont pas répertoriés comme paradis fiscaux.

C'est la raison pour laquelle la cellule des prix de transfert concentre sa sélection et son contrôle essentiellement sur ces pays à faible imposition, parce que ces contrôles sont beaucoup plus productifs. L'expérience montre que les entreprises qui s'adonnent à la fraude fiscale vont plutôt rechercher d'autres pays que des paradis fiscaux parce qu'il est trop risqué de réaliser des transactions vers des paradis fiscaux répertoriés dans les listes. L'obligation de déclaration et les autres mesures relatives aux paradis fiscaux ont donc bien un effet dissuasif sur le contribuable belge en général et les fraudeurs en particulier.

Dans le prolongement de cette constatation, la Cour des comptes souligne une nouvelle fois l'importance de l'e-audit. Les techniques d'e-audit sont flexibles et peuvent être programmées de manière à également détecter les paiements vers les pays à faible imposition et pas uniquement les paiements vers des paradis fiscaux. Les projets d'e-audit pourraient donc aussi jouer un rôle important dans ce domaine.

## 4.6 Conclusion partielle

La déclaration des paiements vers des paradis fiscaux doit être effectuée au moyen d'un formulaire spécifique. Celui-ci doit toutefois être complété manuellement pour chaque paiement distinct, de sorte que certains contribuables décident d'envoyer également des fichiers globaux séparés ou de regrouper sur une seule ligne tous les paiements effectués vers un bénéficiaire donné. L'administration fiscale ne peut dès lors pas procéder à une analyse ou à un contrôle automatisé des déclarations. Pour l'exercice d'imposition 2020, 98 % des fonds n'ont pas été déclarés correctement.

En outre, l'obligation de déclaration peut être contournée de différentes manières. Les sociétés peuvent, par exemple, passer par un intermédiaire qui ne se trouve pas dans un paradis fiscal. Un tel paiement doit en principe aussi être déclaré, mais comme d'autres pays n'imposent pas une telle obligation de déclaration, il n'est pas possible de procéder à un contrôle fiscal même avec une collaboration internationale. En effet, les administrations étrangères correspondantes ne disposent pas des données nécessaires.

Le contrôle du fisc se concentre sur les contribuables qui introduisent leur déclaration, sur l'exhaustivité et l'exactitude de la déclaration et sur le caractère réel et sincère des paiements déclarés. Les paiements non déclarés ne font pas l'objet d'une recherche systématique. L'administration fiscale crée ainsi une situation dans laquelle les sociétés déclarantes qui sont de bonne foi encourent un risque plus élevé de contrôle et de sanction que celles qui ne déclarent pas leurs paiements en violation de la réglementation.

Pour résoudre ce problème, l'administration fiscale a pris des initiatives permettant de comparer les données de la déclaration 275F avec les données de paiement reprises dans la comptabilité et les données bancaires. Un projet visant à automatiser ces contrôles est en cours. L'objectif est que le contrôleur puisse comparer les paiements déclarés avec les paiements tels qu'ils ressortent de la comptabilité et/ou des extraits de compte du contribuable. Les non-déclarants seront ainsi également contrôlés et sanctionnés sans que cela entraîne une charge de travail trop importante. La finalisation de ce projet est prévue pour 2022 en ce qui concerne les progiciels ERP et comptables les plus courants.

Enfin, l'obligation de déclaration a un effet dissuasif sur les entreprises : elles craignent la charge administrative qui accompagne les paiements vers des paradis fiscaux. Par conséquent, les entreprises de mauvaise foi sont plus susceptibles de commercer avec des pays dits à faible fiscalité plutôt qu'avec ceux officiellement qualifiés de paradis fiscaux.

## Chapitre 5

# Conclusions générales et recommandations

### 5.1 Conclusions générales

#### *Absence de législation et de réglementation claires et cohérentes*

La loi-programme du 23 décembre 2009 a introduit une obligation de déclaration pour les sociétés belges qui effectuent des paiements d'un montant minimum de 100.000 euros vers des paradis fiscaux. L'obligation de déclaration prend la forme d'une annexe à la déclaration à l'impôt des sociétés, le formulaire 275F. La loi-programme du 1<sup>er</sup> juillet 2016 a étendu cette obligation.

Cette obligation de déclaration s'inscrit dans le contexte de la lutte contre la fraude fiscale internationale et, en particulier, contre les abus au moyen de paradis fiscaux. La détection active de telles transactions prend beaucoup de temps. L'objectif de l'obligation de déclaration est donc dans un premier temps de concentrer les contrôles sur la légitimité des paiements plutôt que sur leur détection. Les paiements de plus de 100.000 euros qui n'ont pas été déclarés ne sont de toute façon pas déductibles fiscalement.

L'audit a examiné si cette obligation de déclaration constitue un instrument utile dans la lutte contre la fraude fiscale internationale. Une première condition est que la réglementation définisse des notions claires et soit suffisamment contraignante et cohérente.

Le concept de « paradis fiscal » est central dans l'obligation de déclaration. Par le passé, le législateur a choisi de définir ce concept différemment pour chaque mesure relative aux paradis fiscaux. Tel est également le cas pour l'obligation de déclaration 275F : un pays est considéré comme un paradis fiscal dans le cadre de cette mesure lorsqu'il figure sur la liste belge, la liste de l'OCDE ou la liste européenne des paradis fiscaux. La première liste est reprise à l'article 179 AR/CIR 92, la deuxième figure sur le site web de l'OCDE et la troisième est publiée au Journal officiel de l'Union européenne. Un contribuable qui souhaite être correctement informé doit donc consulter trois sources différentes. L'exigence d'une législation claire et cohérente n'est dès lors pas remplie. La commission d'enquête parlementaire sur les *Panama Papers* a déjà critiqué le manque de cohérence et a dès lors recommandé une définition uniforme et objective du concept de paradis fiscal.

Les listes de paradis fiscaux évoluent. La législation et les circulaires doivent donc être régulièrement adaptées. Il est étonnant que la dernière révision de la liste belge date de mars 2016, alors que les conditions légales du concept de paradis fiscal ont été considérablement étendues en juillet 2016. L'arrêté royal qui fixe la liste belge n'est donc plus conforme à la législation depuis six ans. Les circulaires qui servent de guide à l'administration fiscale n'ont pas davantage été adaptées en fonction des listes de pays modifiées lors de la période examinée par l'audit. À l'issue des travaux d'audit, une nouvelle circulaire a été publiée, reprenant des hyperliens vers une feuille de calcul contenant les listes de pays adaptées. Le but est qu'elle soit actualisée.

### *Applicabilité insuffisante*

Pour être déductibles, les paiements effectués vers des paradis fiscaux doivent être déclarés, constituer des opérations réelles et sincères, ne pas avoir été faits à une construction artificielle et être conformes aux conditions du marché. La charge de la preuve repose sur la société belge. L'applicabilité de la réglementation est toutefois minée par une disposition de l'exposé des motifs de la loi-programme, qui précise qu'il ne peut être question d'une construction artificielle que lorsque celle-ci a été créée dans le but d'éluder l'impôt dû en Belgique. Sauf si les sociétés sont liées, il est peu probable qu'une société établie dans un paradis fiscal a été créée spécifiquement dans le but d'éluder l'impôt dû en Belgique. L'exposé des motifs est souvent utilisé par les sociétés dont l'administration fiscale rejette, en tant que frais professionnels, des paiements effectués vers des paradis fiscaux au motif qu'ils sont présumés avoir été adressés à une construction artificielle. Enfin, l'administration fiscale ne peut pas refuser des paiements non déclarés lorsque ce refus entrave illicitement la libre circulation des capitaux ou lorsque les paiements ont été effectués vers un pays avec lequel la Belgique a conclu une convention préventive de double imposition incluant une clause de non-discrimination. Une convention importante contenant une telle clause est celle conclue avec les Émirats arabes unis, qui est le paradis fiscal comptant le plus de paiements déclarés.

### *Possibilités d'optimisation des contrôles*

L'obligation de déclaration fournit à l'administration fiscale une nouvelle source de données à contrôler. L'audit a examiné si l'administration fiscale exploite ces données de façon efficace. Il est important de souligner que ces données sont exclusivement fournies par les contribuables mêmes et qu'il n'existe pour le moment aucun ensemble de données avec lesquelles les déclarations pourraient être comparées. Les anomalies ne peuvent donc pas être détectées de façon automatisée.

En raison du nombre décroissant d'agents de contrôle, l'administration fiscale doit mettre ses moyens en œuvre avec un maximum d'efficacité. Une analyse de risques étayée sur la base d'indicateurs spécifiques devrait permettre de sélectionner les dossiers les plus sensibles à la fraude. Une telle analyse de risques accompagnée d'un contrôle adapté devrait permettre d'augmenter la productivité des dossiers. Par ailleurs, il est important que les résultats des contrôles soient analysés pour ajuster l'analyse de risques et la sélection des contrôles.

Dans le cadre de la lutte contre les paradis fiscaux, une taskforce spécifique a été créée en 2013, à savoir la cellule Paradis fiscaux (CPF), qui traite les informations contenues dans les déclarations 275F afin de sélectionner les dossiers à contrôler. En pratique, elle analyse environ 10 % des déclarations effectuées.

La Cour des comptes n'a pas pu déterminer clairement les critères de sélection utilisés par la CPF à cette occasion. Les critères sont apparemment en grande partie déterminés au cas par cas à partir de l'expertise acquise et ne sont documentés explicitement nulle part, en dépit d'une annonce antérieure du ministre compétent selon laquelle des profils de risque seraient utilisés.

Les contrôles des dossiers sélectionnés sont peu productifs : seuls 16 % des contrôles de l'AGFisc et 24 % de ceux de l'Agisi produisent des résultats. Une enquête de la Cour des comptes a révélé que les contrôleurs bénéficient de peu de soutien. Ainsi, ils ne peuvent pas se référer à des instructions concrètes, à un modèle de contrôle ou à des exemples de demandes de renseignements. Les rapports d'enquête préliminaire de la CPF n'offrent pas davantage une plus-value suffisante.

L'enquête a aussi montré que la méthode de contrôle diffère d'un bureau à l'autre. Pour vérifier le caractère réel et sincère de l'opération, certains bureaux se contentent de la production d'une facture, tandis que d'autres examinent le flux commercial effectif et demandent les formulaires de douane.

La Cour constate également que les connaissances et les informations disponibles auprès de la CPF parviennent difficilement aux contrôleurs. La CPF dispense, certes, une formation, mais il n'existe pas de page intranet centrale regroupant toutes les informations pertinentes relatives à ce contrôle, telles qu'une formation numérique, des exemples de demandes de renseignements, des listes exactes des paradis fiscaux et une liste des pays avec lesquels la Belgique a conclu une convention préventive de double imposition contenant une clause de non-discrimination.

La Cour n'a pas d'indications que les contrôles sont analysés de façon structurée et systématique afin d'améliorer le processus de sélection par la suite. Vu le faible taux de productivité, il conviendrait pourtant d'adapter les critères de sélection.

Le formulaire de déclaration 275F doit être rempli manuellement pour chaque paiement distinct. Certains contribuables transmettent leurs données sous la forme de fichiers globaux que l'administration fiscale ne peut pas analyser ou contrôler de façon automatisée. En outre, l'obligation de déclaration peut être contournée par exemple en ayant recours à un intermédiaire qui ne se trouve pas dans un paradis fiscal. Bien que la société doive en principe aussi déclarer de tels paiements, l'administration fiscale se trouve quasiment dans l'impossibilité de les contrôler. Les administrations fiscales étrangères ne disposent en effet pas des données relatives aux paiements effectués vers des paradis fiscaux.

Enfin, l'enquête de la Cour a révélé que l'administration fiscale ne détecte pas systématiquement les paiements non déclarés. Ainsi, les déclarants ont plus de risques d'être contrôlés et sanctionnés que les non-déclarants. L'administration fiscale prendra par conséquent à l'avenir des initiatives permettant de comparer les données de la déclaration 275F avec les données de paiement reprises dans la comptabilité et les données bancaires et visant à automatiser les contrôles. Les non-déclarants pourront ainsi également être détectés sans que cela entraîne une charge de travail trop importante pour l'administration fiscale.

## 5.2 Recommandations

Thèmes	Recommandations	Destinataires	Voir points
Législation	<b>1</b> Définir le concept de paradis fiscal de manière uniforme et objective ; appliquer cette définition à toutes les mesures fiscales dans le cadre de la lutte contre les paradis fiscaux	Législateur	2.1
	<b>2</b> Établir une liste unique de paradis fiscaux sur la base de cette définition et l'actualiser régulièrement pour garantir la sécurité juridique	Législateur	2.1 2.2
	<b>3</b> Dans l'attente d'une liste unique (recommandation 2) : adapter sans délai les listes de paradis fiscaux, en particulier l'article 179 AR/ CIR 92, aux nouvelles circonstances, comme de nouvelles conditions légales ou un nouveau contexte international	Législateur	2.2.1
	<b>4</b> Adapter sans délai les circulaires relatives aux paradis fiscaux lorsque les listes belges et/ou internationales de paradis fiscaux évoluent	SPF Finances	2.2.2
	<b>5</b> Faciliter le respect de la loi en établissant par exercice d'imposition une liste univoque et contraignante des paradis fiscaux qui indique clairement la période pendant laquelle un pays est un paradis fiscal ; ainsi, les contribuables peuvent respecter en temps utile la réglementation modifiée	Législateur	2.2.4
	<b>6</b> Préciser la portée du concept de construction artificielle et évaluer l'utilité de la condition reprise dans l'exposé des motifs de la loi-programme de 2009 selon laquelle la construction doit être créée dans le but d'éluder l'impôt dû en Belgique	Législateur	2.4.2
	<b>7</b> Évaluer l'utilité de la clause de non-discrimination dans les conventions préventives de la double imposition ; faire preuve d'une grande prudence lorsque des conventions préventives de la double imposition existantes sont renégociées ou lorsque de nouvelles conventions sont examinées	Législateur	2.4.3.1



Thèmes	Recommandations	Destinataires	Voir points
Organisation SPF Finances	<b>8</b> Utiliser toutes les informations numériques disponibles au SPF Finances, parmi lesquelles les déclarations 275F et y rechercher des profils de risque ; établir des critères concrets de sélection des dossiers à contrôler et les documenter	SPF Finances	3.2
	<b>9</b> Élaborer un modèle de contrôle des déclarations 275F accompagné d'un plan d'approche spécifique basé sur les bonnes pratiques des contrôles antérieurs	SPF Finances	3.3.1
	<b>10</b> Rendre les rapports d'enquête préliminaire plus concrets, indiquer les risques concrets dans le dossier, suggérer les renseignements à demander et mentionner les sources consultées ainsi que les résultats	SPF Finances	3.3.2
	<b>11</b> Se concentrer sur le contrôle des entreprises liées ; examiner l'ampleur du lien entre les entreprises, indiquer le résultat dans le rapport d'enquête préliminaire et y joindre les pièces justificatives	SPF Finances	3.3.2
	<b>12</b> Élaborer des directives centrales concernant l'acceptation ou non de certaines pièces justificatives du caractère réel et sincère des opérations et du caractère non artificiel d'une construction dans un paradis fiscal	SPF Finances	3.3.3.2
	<b>13</b> Soutenir les contrôleurs au moyen d'une page intranet reprenant toutes les informations pertinentes relatives aux contrôles, telles qu'une formation, des exemples de demandes de renseignements, des listes exactes des paradis fiscaux et une liste des pays avec lesquels la Belgique a conclu une convention préventive de double imposition contenant une clause de non-discrimination	SPF Finances	3.3.5
	<b>14</b> Évaluer systématiquement les résultats des contrôles, sur le plan tant quantitatif que qualitatif, afin de pouvoir ajuster la sélection et les contrôles	SPF Finances	3.3.6

Thèmes	Recommandations	Destinataires	Voir points
Organisation SPF Finances	<b>15</b> Prévoir une collaboration structurelle entre la cellule Paradis fiscaux et la cellule Prix de transfert pour affiner la sélection et les contrôles ; évaluer la création d'une cellule de sélection et de contrôle composée également de spécialistes en matière de prix de transfert afin d'organiser un partage de connaissances optimal	SPF Finances	3.4
	<b>16</b> Adapter la stratégie de contrôle et miser sur la détection des paiements non déclarés en plus du contrôle des paiements déclarés	SPF Finances	3.3.4
	<b>17</b> Promouvoir de nouvelles technologies telles que l'e-audit dans les contrôles afin de détecter les paiements non déclarés ; poursuivre le déploiement des projets existants en la matière	SPF Finances	4.4.1





## Annexe 1

### Liste de l'OCDE

Pays qui ne satisfont pas à la norme d'échange de renseignements sur demande du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales :

1. Anguilla
2. Guatemala
3. Trinité-et-Tobago

Pays qui ne satisfont partiellement pas à la norme d'échange de renseignements sur demande du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales :

1. Barbade
2. Botswana
3. Dominique
4. Ghana
5. Kazakhstan
6. Libéria
7. Malte
8. Panama
9. Seychelles
10. Saint-Martin
11. Turquie
12. Vanuatu

Source : Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, *Renforcer la coopération multilatérale sur le plan fiscal pour une reprise équitable et inclusive – Rapport annuel du forum mondial 2021*, OCDE, 2021, Annexe C, p. 36 et suiv., et <https://oecd.org/tax/transparency/>

## Annexe 2

### Liste belge

1. Abu Dhabi
2. Ajman
3. Anguilla
4. Bahamas
5. Bahreïn
6. Bermudes
7. Îles vierges britanniques
8. Îles Cayman
9. Dubaï
10. Fujairah
11. Guernesey
12. Jersey
13. Île de Man
14. Îles Marshall
15. Micronésie (Fédération de)
16. Monaco
17. Monténégro
18. Nauru
19. Ouzbékistan
20. Palau
21. Îles Pitcairn
22. Ras al Khaimah
23. Saint-Barthélemy
24. Charjah
25. Somalie
26. Turkménistan
27. Îles Turques-et-Caïques
28. Oumm al Qaïwaïn
29. Vanuatu
30. Wallis-et-Futuna

*Source : article 179 de l'AR/CIR 1992*

## Annexe 3

### Liste de l'Union européenne

Liste européenne des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales :

1. Samoa américaines
2. Fidji
3. Guam
4. Palaos
5. Panama
6. Samoa
7. Trinité-et-Tobago
8. Îles vierges américaines
9. Vanuatu

*Source : Conseil de l'Union européenne, Conclusions du Conseil relatives à la liste révisée de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales, Bruxelles, 5 octobre 2021, n° 12519/21, Annexe*

## Annexe 4

### Réponse du ministre des Finances (traduction)

**Monsieur le Premier Président  
de la Cour des comptes**  
Rue de la Régence 2  
B-1000 Bruxelles

Bruxelles, le 2 mai 2022

Vos références  
A4-3.726-693-B9

Nos références  
CAB/50795-1

Annexe(s)

#### **Audit sur les paiements de sociétés vers des paradis fiscaux**

Monsieur le Premier Président,

Je souhaite remercier la Cour des comptes pour la réalisation de l'audit et la formulation de recommandations relatives aux paiements de sociétés vers des paradis fiscaux.

En juin 2021, le comité ministériel pour la lutte contre la fraude fiscale et sociale a confié au collège pour la lutte contre la fraude fiscale et sociale la mission d'établir un deuxième plan d'action concernant des thèmes internationaux. Le 1<sup>er</sup> avril 2022, le comité ministériel a approuvé ce deuxième plan d'action contenant notamment des actions susceptibles d'avoir une incidence sur les constatations de votre rapport.

En vue de l'introduction du deuxième pilier de l'OCDE, la liste des pays à fiscalité inexistante ou peu élevée sera ainsi mise à jour. Le point de départ est que l'introduction du deuxième pilier de l'OCDE/du G20 et d'un taux minimum de 15 % comme convenu par les pays du cadre inclusif engendra des conditions de concurrence égales au niveau mondial avec une taxe minimale effective de 15 %. Ce critère pourra alors, conjointement à d'autres critères comme l'échange d'informations, servir de ligne directrice générale future pour définir un « paradis fiscal ».

En vue de l'intensification de la lutte contre la fraude, des initiatives législatives relatives au registre UBO sont adoptées afin de permettre l'accès en vrac à ce registre en fonction de l'exploration de données. De même, les propriétaires de biens immobiliers belges non domiciliés dans l'Union européenne seront repris dans le registre UBO, dans le prolongement de la priorité du gouvernement d'augmenter le suivi de l'utilisation de constructions privées internationales complexes.

Mon administration réalisera également, en collaboration avec le EU Tax Observatory, une étude scientifique visant à mieux appréhender nos données en vue d'améliorer la sélection dans le cadre des actions de contrôle.



En exécution du premier plan d'action du collège pour la lutte contre la fraude fiscale et sociale, une nouvelle circulaire concernant les mesures de lutte contre le recours aux « paradis fiscaux » a été publiée le 20 décembre 2021. Cette circulaire a été actualisée en ce qui concerne les règles en vigueur et comprend une feuille de calcul reprenant un aperçu des juridictions concernées et des périodes pendant lesquelles celles-ci sont visées. Ce fichier offre la possibilité aux contribuables de disposer d'un aperçu actualisé d'une réalité en évolution rapide.

Enfin, je renvoie à l'initiative législative du gouvernement visant à rendre également applicables aux contribuables soumis à la taxation forfaitaire au tonnage ou au « régime diamant » les sanctions pour non-respect des obligations du formulaire 275F.

Les projets des plans d'action respectifs viennent compléter certaines recommandations formulées dans votre rapport qui seront, dans la mesure du possible, intégrées à l'élaboration des projets.

Je vous prie d'agréer, Monsieur le Premier Président, l'assurance de ma plus haute considération.



Vincent VAN PETEGHEM

Ce rapport est disponible en français et  
en néerlandais sur [www.courdescomptes.be](http://www.courdescomptes.be).



**DÉPÔT LÉGAL**

D/2022/1128/30

**PRÉPRESSE**

Imprimerie centrale de la Chambre des représentants

**PHOTO DE COUVERTURE**

Shutterstock

**ADRESSE**

Cour des comptes  
Rue de la Régence 2  
1000 Bruxelles

**TÉL.**

+32 2 551 81 11

[www.courdescomptes.be](http://www.courdescomptes.be)