



UE Un acte de gestion anormale entre sociétés non résidentes est-il autorisé grâce à la liberté d'établissement ?

Une réglementation telle que celle de l'article 26 du CIR 92 qui interdit un avantage anormal ou bénéficiaire à des sociétés résidentes ou non ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour préserver une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres et prévenir l'évasion fiscale.

Une telle réglementation aboutit certes à une restriction de la liberté d'établissement garantie par les dispositions combinées des articles 43 CE et 48 CE.

Néanmoins, une telle réglementation est justifiée par les motifs de préservation de la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres et de prévention de l'évasion fiscale.

CJUE 21 janvier 2010 C-311/08, Société de Gestion Industrielle SA (SGI)/ État belge

Conclusions de M^{me} Kokott – affaire c-311/08 SGI

Une opération par laquelle une société consent des avantages anormaux ou bénéficiaires à une société à l'égard de laquelle elle se trouve dans des liens d'interdépendance peut influencer la base d'imposition des sociétés intéressées. La société qui consent l'avantage peut diminuer ses revenus ou procéder à une déduction équivalente à titre de frais d'exploitation, réduisant ainsi sa charge fiscale. En revanche, il y a lieu de s'attendre à ce que l'opération accroisse la base d'imposition de la société bénéficiaire.

Si les sociétés qui participent à l'opération sont établies dans des États membres différents, l'octroi d'un avantage anormal ou bénéficiaire peut donc entraîner un déplacement de la matière imposable d'un État à un autre.

La réglementation belge s'oppose à un tel effet. Partant du principe dit de pleine concurrence (*arm's length principle*), elle rectifie à des fins fiscales l'octroi de tels avantages entre des sociétés interdépendantes – surtout si la société favorisée a son siège à l'étranger. Le Tribunal de grande instance de Mons demande donc si une telle disposition est compatible avec la liberté d'établissement et la libre circulation des capitaux.

Il convenait donc, dans cet exercice, de vérifier si une éventuelle restriction des libertés fondamentales est justifiée.

Les faits.....	2
La question posée.....	3
La question de la libre circulation des capitaux garantie à l'article 56 CE.....	4
La question de la liberté d'établissement de l'article 43 CE.....	4
Conclusions.....	7

Les États membres intéressés à la procédure et la Commission se réfèrent à ce sujet, d'une part, à la préservation d'une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres et, d'autre part, à la lutte contre les pratiques abusives. La présente affaire offre donc l'occasion d'observer de plus près le lien entre ces motifs justificatifs.

Les faits

La SA Société de Gestion Industrielle (S.G.I.) est une société holding de droit belge, active dans le secteur de la métallurgie. Elle détient 65 % des parts de la société anonyme française Recydem et fait partie du conseil d'administration de celle-ci. La société anonyme luxembourgeoise Cobelpin est membre du conseil d'administration de S.G.I. et l'un de ses administrateurs délégués. Cobelpin détient en outre 34 % des parts de SGI. Le second administrateur délégué de S.G.I. est M. Domenico Leone. Il fait partie en même temps des conseils d'administration de Cobelpin et de Recydem.

Le 31 décembre 2000, SGI a prêté à Recydem la somme de 37 836 113 BEF (937 933 euros) sans réclamer d'intérêts. Selon l'administration fiscale belge, pour l'exercice d'imposition de 2001, il y avait lieu d'ajouter aux bénéfices propres de SGI, en application de l'article 26, deuxième alinéa, 1^o, du CIR 1992, une somme de 1 891 806 BEF (46 897 euros) à titre d'avantages anormaux ou bénévoles consentis par celle-ci à ladite filiale. Cette somme correspondrait aux intérêts fictifs calculés à un taux annuel de 5 %.

À partir du 1^{er} juillet 2000, SGI a versé à Cobelpin des rémunérations d'administrateur à raison de 350 000 LUF (8 676 euros) par mois. Estimant que les conditions prévues à l'article 49 du CIR 1992 n'étaient pas réunies, l'administration fiscale belge a refusé de déduire ces rémunérations à titre de frais professionnels pour les exercices d'imposition de 2001 et de 2002. Les montants payés seraient manifestement disproportionnés et sans aucun lien avec l'utilité économique des prestations en cause. Le représentant de Cobelpin au conseil d'administration de SGI ferait partie de ce conseil également à titre personnel.

À la suite d'un contrôle, les autorités fiscales belges ont adressé à S.G.I. le 13 octobre 2003 deux avis de rectification pour les exercices d'imposition 2001 et 2002. Entre autres constatations, le bénéfice de S.G.I. a été accru de 1 891 806 BEF (46 897 EUR) en application de l'article 26 du CIR 92. Ce montant correspond à des intérêts au taux annuel de 5 % sur une somme de 37 836 113 BEF que S.G.I. avait versée à Recydem à titre d'avance sans intérêts.

La juridiction belge de renvoi considère que l'administration fiscale belge a correctement appliqué l'article 26, deuxième alinéa, 1^o, du CIR 1992 en réintégrant,

aux bénéfices propres de SGI, les intérêts fictifs du prêt octroyé par celle-ci à Recydem. L'octroi dudit prêt ne se justifierait par aucune raison économique. Alors que pendant la période en cause ladite filiale se serait trouvée dans une situation financière équilibrée et aurait fait des bénéfices, SGI aurait contracté des emprunts grevant lourdement sa situation financière.

Quant aux rémunérations d'administrateur octroyées par SGI à Cobelpin, la juridiction de renvoi considère que celles-ci ne sont pas déductibles, en vertu de l'article 49 du CIR 1992, à titre de frais professionnels. Ces avantages devraient être ajoutés aux bénéfices propres de SGI en application de l'article 26, deuxième alinéa, 1°, du CIR 1992.

Ladite juridiction s'interroge, cependant, sur la conformité de cette dernière disposition avec le principe de la liberté d'établissement au sens des articles 43 CE et suivants ainsi que celui de la libre circulation des capitaux consacré aux articles 56 CE et suivants. En effet, les bénéfices propres d'une société résidente seraient majorés du montant des avantages anormaux ou bénévoles consentis par celle-ci lorsque la

société bénéficiaire entretient un lien d'interdépendance avec cette première société et est établie dans un autre État membre, tandis que tel ne serait pas le cas lorsque de tels avantages ont été accordés à une autre société résidente se trouvant dans une telle situation et qu'ils interviennent pour déterminer les revenus imposables de cette dernière.

La question posée

La question posée était de savoir si l'article 26 du code des impôts sur le revenu 1992 (ci-après le «CIR 92» était compatible avec la liberté d'établissement de l'article 43 CE et la libre circulation des capitaux garantie à l'article 56 CE, le cas échéant, en combinaison avec l'article 12 CE.

Cet article dispose en effet :

«Sous réserve des dispositions de l'article 54, lorsqu'une entreprise établie en Belgique accorde des avantages anormaux ou bénévoles, ceux-ci sont ajoutés à ses bénéfices propres, sauf si les avantages interviennent pour déterminer les revenus imposables des bénéficiaires. Nonobstant la restriction prévue à l'alinéa 1^{er}, sont ajoutés aux bénéfices propres les avantages anormaux ou bénévoles qu'elle accorde à:

1° un contribuable visé à l'article 227 à l'égard duquel l'entreprise établie en Belgique se trouve directement ou indirectement dans des liens quelconques d'interdépendance ;

2° un contribuable visé à l'article 227 ou à un établissement étranger, qui, en vertu des dispositions de la législation du pays où ils sont établis, n'y sont pas soumis à un impôt sur les revenus ou y sont soumis à un régime fiscal notablement plus avantageux que celui auquel est soumise l'entreprise établie en Belgique;

3° un contribuable visé à l'article 227 qui a des intérêts communs avec le contribuable ou l'établissement visés au 1° ou au 2°.»

La question de la libre circulation des capitaux garantie à l'article 56 CE

La constatation est que la disposition belge en cause couvre surtout des situations qui relèvent du champ d'application de la liberté d'établissement.

Une entreprise aura en effet tendance à accorder à une autre entreprise des avantages anormaux ou bénévoles dès lors qu'elle-même ou ses actionnaires tireront indirectement profit d'une opération, par exemple parce que celle-ci permettrait de réduire la charge fiscale totale du groupe d'entreprises.

La question de la liberté d'établissement de l'article 43 CE

Une restriction à la liberté d'établissement ne saurait être admise que si elle se justifie par des raisons impérieuses d'intérêt général. Encore faut-il, dans cette hypothèse, qu'elle soit propre à garantir la réalisation de l'objectif en cause et qu'elle n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif ¹

Afin de distinguer les montages artificiels, qui portent atteinte à la répartition de la souveraineté fiscale, des opérations normales, l'article 26 du CIR 92 part, d'une part, de l'existence d'une interdépendance entre les entreprises intéressées et, d'autre part, du caractère anormal ou bénévole de l'avantage accordé. Dès lors que ces conditions sont réunies, l'avantage sera inclus dans la base d'imposition de la société qui l'a consenti.

Dans le litige analysé dans la présente tribune, l'application de la règle a conduit à ajouter aux revenus de S.G.I. les intérêts au taux de 5 % que celle-ci aurait pu obtenir, selon les estimations de l'administration fiscale, en rémunération de l'avance consentie à Recydem. Les sommes versées à Cobelpin au titre des activités au conseil d'administration ont été de même réintégrées dans la base d'imposition de SGI car elles ne correspondaient pas à une prestation réelle de la part de Cobelpin.

La règle nationale est inspirée de l'article 9 du modèle de convention de l'OCDE et de l'article 4 de la convention d'arbitrage, qui prévoient des corrections de bénéfices similaires lorsque des opérations entre des entreprises liées ne résistent pas au critère de pleine concurrence.

Dans l'arrêt *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, la Cour a reconnu en principe que le principe de pleine concurrence constitue un critère approprié pour distinguer le montage artificiel d'opérations économiques réelles. Elle a décrit les règles de sous-capitalisation qui étaient en litige dans cette affaire dans les termes suivants :

«En effet, la circonstance qu'une société résidente s'est vu octroyer un prêt par une société non-résidente dans des conditions qui ne correspondent pas à ce que les sociétés concernées auraient convenu dans des conditions de pleine concurrence constitue pour l'État membre de résidence de la société emprunteuse un élément objectif et vérifiable par des tiers pour déterminer si la transaction en cause constitue, en tout ou en partie, un montage purement artificiel dont le but essentiel est

¹ Arrêts *Marks & Spencer* (C-446/03, point 35) ; *Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, point 47) ; *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, point 64), et *Aberdeen Property Fininvest Alpha* (C-303/07, point 57).

d'échapper à l'emprise de la législation fiscale de cet État membre. À cet égard, il s'agit de savoir si, en l'absence de relations spéciales entre les sociétés concernées, le prêt n'aurait pas été accordé ou si celui-ci aurait été accordé pour un montant ou à un taux d'intérêt différents.»²

Certes, l'article 26 du CIR 92 s'écarte dans le détail de l'article 9 du modèle de convention de l'OCDE, qui offre aux États membres des indications utiles aux fins de la répartition de la souveraineté fiscale. Ainsi, l'article 26 du CIR 92 ne voit-il pas dans la participation à la direction, au contrôle ou au capital une preuve obligatoire de la situation d'interdépendance des entreprises. De plus, il n'exige pas expressément une comparaison avec les conditions dans lesquelles une opération similaire se fût déroulée entre des entreprises indépendantes. L'interprétation de la notion d'avantage bénéficiaire par les juridictions internes montre cependant que tel était bien le but(28).

La notion d'interdépendance directe ou indirecte impose des limites à des entreprises qui peuvent avoir un intérêt à consentir des conditions commerciales atypiques à des fins d'évasion fiscale. Certes, il s'agit d'une notion très ample. Même si la Cour, se fondant sur le droit communautaire, a dit pour droit que l'assujéti devait pouvoir reconnaître les obligations qui lui incombaient, dans le cas notamment de dispositions qui entraînent des charges particulières(29), la disposition n'en viole pas moins le principe de sécurité juridique. Il est inévitable, en effet, que des dispositions qui sont censées s'opposer à des pratiques abusives aient recours à des concepts juridiques indéterminés de manière à couvrir le plus grand nombre possible de situations imaginables créées à des fins d'évasion fiscale. De plus, l'interdépendance n'est pas le seul critère déterminant. Il faut en outre et surtout que des avantages anormaux ou bénéficiaires aient été consentis entre les entreprises interdépendantes.

En dépit de ces différences par rapport à l'article 9 du modèle de convention de l'OCDE et à l'article 4 de la convention d'arbitrage, l'article 26 du CIR 92 est de nature à atteindre le but de contrer des constructions artificielles mises en place dans le dessein de contourner l'impôt.

En excluant la possibilité pour des entreprises en situation d'interdépendance de se consentir des avantages anormaux ou bénéficiaires, et de transférer ainsi des bénéfices de la base imposable d'une société résidente vers la base imposable d'une société étrangère, l'article 26 du CIR 92 garantit aussi la préservation de la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition.

Les avantages en cause représentent en effet des transferts occultes de bénéfices entre des entreprises interdépendantes. Dans l'arrêt Oy AA, la Cour a déjà constaté que des versements entre entreprises liées mettaient en péril la répartition du pouvoir d'imposition. En effet, si de tels transferts devaient être reconnus fiscalement, les entreprises pourraient choisir librement l'État membre où elles soumettent leurs bénéfices à l'impôt, quel que soit le lieu où ces bénéfices ont été réalisés.³

Il convient cependant de s'assurer encore que ces dispositions ne vont pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les buts recherchés.

² Arrêt Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, point 81) ; voir aussi arrêt Lammers & Van Cleeff (C-105/07, point 80)

³ Voir arrêts Oy AA C-231/05 (C-446/03, points 55 et 56) ainsi que, à propos du report des pertes, Marks & Spencer (, points 45 et 46) et Lidl Belgium (C-414/06, point 32)

Il ressort tout d'abord à ce sujet de l'arrêt *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* que des dispositions qui s'opposent à des constructions artificielles en recourant au principe de pleine concurrence ne permettent de refuser la reconnaissance fiscale à de tels montages que dans la mesure où ils s'écartent de ce dont des entreprises indépendantes fussent convenues dans les conditions de la libre concurrence.⁴

Le prix anormalement bas ou élevé d'une prestation entre des sociétés liées ne doit donc pas, par exemple, avoir pour résultat un refus d'admettre la régularité fiscale de l'ensemble d'une opération. Il faut en outre que lesdits prix soient majorés ou minorés par rapport au niveau habituel à des fins fiscales.⁵

Certes, le libellé de l'article 26 du CIR 92 n'indique pas d'une manière univoque que la rectification des bénéfiques consiste dans tous les cas à ramener à la normale des avantages anormaux. Toutefois, il est évident que c'est ainsi que cette disposition a été comprise et appliquée par l'administration fiscale et les tribunaux. Ainsi, le montant des intérêts ajoutés aux revenus de S.G.I. a-t-il été déterminé en fonction des taux d'intérêt usuels sur le marché. Sous réserve d'une constatation définitive de la part de la juridiction de renvoi, il y a donc lieu de présumer que la règle, telle qu'elle est appliquée concrètement, est conforme au principe de proportionnalité.

Deuxièmement, des dispositions qui ont pour finalité de combattre les abus doivent toujours, en cas de soupçon de construction artificielle, laisser à l'assujetti la faculté de produire des preuves des considérations économiques qui ont pu l'amener à conclure l'opération⁶.

L'article 26 du CIR 92 impose qu'un avantage anormal ou bénéfique ait été consenti. Cette disposition n'exclut pas que l'assujetti réfute une telle appréciation de la part de l'administration fiscale. Il devrait pour cela prouver que l'opération qui lui est reprochée a une justification économique réelle et qu'elle eût été décidée aux mêmes conditions entre des entreprises indépendantes, dans le cadre de la libre concurrence.

En l'occurrence, il ressort de l'ordonnance de renvoi que l'octroi par S.G.I. d'une avance sans intérêts à Recydem n'avait pas de justification économique étant donné que S.G.I. était elle-même lourdement endettée alors que la situation financière de Recydem était saine.

Pour ce qui est des paiements à Cobelpin, S.G.I. n'a pas pu non plus démontrer, selon la juridiction de renvoi, qu'il s'agit d'une rémunération appropriée des activités menées au sein du conseil d'administration.

On observera en conclusion que les effets défavorables de la rectification de bénéfiques en application de l'article 26 du CIR 92 ont été largement compensés par le fait que l'entreprise favorisée a pu, en se fondant sur la convention d'arbitrage, obtenir qu'il soit tenu compte de cette rectification dans le cadre de sa propre imposition.

⁴ Arrêts *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, point 80) et *Lammers & Van Cleeff* (C-105/07, point 29)

⁵ Voir, dans ce sens, arrêt *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* ((C-374/04, point 83)

⁶ Voir, dans ce sens, arrêt *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (précité, point 82) et ordonnance du 23 avril 2008, *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation* (C-201/05, Rec. p. I-2875, point 84).

Les charges supplémentaires que cela induit sont acceptables car on ne voit pas de mesure moins contraignante qui eût permis de préserver la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition.⁷

Conclusions

Il s'ensuit qu'une réglementation telle que celle de l'article 26 du CIR 92 ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour préserver une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres et prévenir l'évasion fiscale.

Une réglementation telle que celle de l'article 26 du CIR 92 aboutit certes à une restriction de la liberté d'établissement garantie par les dispositions combinées des articles 43 CE et 48 CE. Une telle réglementation est néanmoins justifiée par les motifs de préservation de la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres et de prévention de l'évasion fiscale.

Patrick Michaud

Avril 2010

⁷ Avec la convention d'arbitrage, les États membres sont même allés au-delà de ce qu'imposait le droit communautaire. D'après la jurisprudence de la Cour, un État n'est en effet pas tenu de prendre en considération, aux fins de l'application de sa propre législation fiscale, les conséquences éventuellement défavorables découlant des particularités d'une réglementation d'un autre État applicable à un établissement stable situé sur le territoire dudit État et appartenant à une société dont le siège se trouve sur le territoire du premier État (voir arrêt du 23 octobre 2008, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* [C-157/07, point 49 et jurisprudence citée])