

2. La problématique fiscale

1. INTRODUCTION

a. Préambule

Au contraire du droit comptable et du droit des sociétés qui contiennent une définition explicite de la notion "entreprises (sociétés) liées" au travers du concept de "contrôle", le droit fiscal reste muet sur les "entreprises liées". Les articles 26, 2e alinéa, 1°, 52, 11° et 79 du C.I.R. 92 font, en effet, référence aux entreprises se trouvant "directement ou indirectement dans un lien quelconque d'interdépendance", sans toutefois en donner une description précise.

A défaut d'une telle définition, c'est au juge de fond qu'il appartient de juger souverainement si une entreprise établie à l'étranger est dépendante ou sous le contrôle d'une entreprise établie en BELGIQUE (Com. I.R. n° 26/6 ; Cass., 2 mai 1962, Bull. Contr., 390, p. 1655). Le droit fiscal tient compte des relations entre différentes entreprises liées.

b. Situation générale

A l'évidence, les principaux agents économiques du monde international des affaires ne sont plus les sociétés ou les entreprises individuelles, mais bien les groupes multinationaux de sociétés. Un groupe multinational peut être défini comme un ensemble de sociétés établies dans différents pays, indépendantes en droit, mutuellement liées par des liens patrimoniaux contractuels ou personnels et soumises à une direction centrale ou une stratégie commune, de sorte qu'elles forment au plan mondial une unité économique au niveau mondial. Dans les groupes bien structurés, cette unité se traduit le plus souvent par la mise en place d'un planning commun.

Comme nous l'avons déjà indiqué, le droit fiscal belge n'accorde pas la qualité de contribuable aux groupes de sociétés. L'art. 2, § 2, 1° C.I.R. 92 ne reconnaît en tant que société que celle qui possède la personnalité juridique, ce qui n'est pas le cas des groupes de sociétés. La loi considère l'unité économique d'un tel groupe comme une simple situation de fait et ne tient compte que de l'autonomie juridique distincte des membres du groupe. L'établissement de la matière imposable tient totalement compte du fait que chaque société constitue un contribuable distinct et indépendant au sein du groupe. (CLAEYS BOUUAERT, I.,

Principes de l'imposition des sociétés en BELGIQUE, J. Dr. Fisc., 1974, 5-6). Toutes les sociétés du groupe ayant leur domicile fiscal en BELGIQUE, sont imposées distinctement en BELGIQUE. C'est le principe de territorialité.

Le contraste entre l'approche économique du groupe et le traitement fiscal distinct de chaque entité qui ne le compose n'est pas sans soulever d'importants problèmes. La planification globale des activités du groupe renferme notamment un risque de manipulation des bénéficiaires. Ce danger est faible lorsque les filiales disposent d'une large autonomie lors de l'établissement de leurs propres budgets tactiques. Elles peuvent ainsi viser l'optimisation de leurs propres performances dans le cadre des objectifs du groupe et des plans stratégiques. Le danger de manipulation des bénéficiaires est plus conséquent au sein d'organisations très centralisées où seul compte (ou à tout le moins dans une large mesure) le résultat global du groupe. Dans un tel contexte, on peut, en effet, craindre que la planification du groupe ne fasse "tomber" artificiellement les bénéfices là où ils sont le moins imposés.

Pour contrecarrer de tels transferts (indésirables) des bénéficiaires au sein de groupes multinationaux, de nombreux pays n'ont pas tardé à mettre en place l'une ou l'autre forme de législation anti-évasion visant en ordre principal, pour ne pas dire exclusivement, les relations au sein des groupes (VAN CROMBRUGGE, S., "Het arm's length criterium bij multinationale groepen in het Belgisch fiscaal recht", T.R.V., 1988, p. 75 et suiv.).

La définition reprise à l'art. 26, 2e alinéa, 2° C.I.R. 92 vise ces glissements internationaux de bénéfices. On y mentionne, pour la première fois, la notion de "lien direct ou indirect quelconque d'interdépendance" que l'on retrouve également actuellement dans les articles 79 C.I.R. 92 (à lire en combinaison avec l'art. 207, 2e alinéa C.I.R. 92 et 52, 11° C.I.R. 92).

Assez curieusement, le droit fiscal ne définit pas cette notion. Déterminer si une entreprise se trouve directement ou indirectement dans un lien quelconque d'interdépendance semble dès lors être essentiellement une question de faits soumise au pouvoir d'appréciation souverain du juge de fond.

Dans les lignes qui suivent, nous allons toutefois tenter de cerner au mieux cette notion en droit belge, tout en ne perdant pas de vue que son interprétation dans les articles 26, 2e alinéa, 1°, 52, 11° et 79 C.I.R. 92 doit être identique (Com. I.R. 92, n° 79/9).

2. ARTICLE 26 C.I.R. 92

a. Définition

Comme déjà dit, l'article 26 C.I.R. 92 vise les transferts de bénéfices découlant de l'octroi d'avantages anormaux ou bénévoles à des tiers. Plus précisément, il s'agit de faire échec aux manœuvres d'évasion fiscale internationale mettant en cause deux ou plusieurs entreprises apparentées ou sous contrôle commun (Com. I.R. 92, n° 26/2).

Il est rédigé comme suit :

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

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

- 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 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 2°."

Désignant les personnes assujetties à l'impôt des personnes physiques, l'article 227 C.I.R. 92 vise précisément :

- * Les non-habitants du Royaume (personnes physiques) ;
- * Les sociétés étrangères ainsi que les associations, établissements ou organismes quelconques sans personnalité juridique, qui sont constitués sous une forme juridique analogue à celle d'une société de droit belge et qui n'ont pas en BELGIQUE leur siège social, leur principal établissement ou leur siège de direction ou d'administration ;

Les Etats étrangers, leurs subdivisions politiques et collectivités locales ainsi que toutes les personnes morales qui n'ont pas en BELGIQUE leur siège social, leur principal établissement ou leur siège de direction ou d'administration, et qui ne se livrent pas à une exploitation ou à des opérations à caractère lucratif, ou se livrent, sans but lucratif, exclusivement à des opérations visées à l'article 182 C.I.R. 92.

De la formulation large de l'article 26, 2e alinéa, 1° C.I.R. 92, il peut être déduit que l'Administration doit uniquement démontrer que (a) un avantage "anormal ou bénévole" a été accordé par une entreprise établie en BELGIQUE, (b) à un contribuable (lié) visé à l'art. 26, deuxième alinéa, 1° C.I.R. 92 pour que cet avantage soit réintégré dans les bénéfices de la société belge. La matérialité des liens d'interdépendance est une question de faits souverainement appréciée par le juge.

De tels liens peuvent ressortir de présomptions concomitantes et concordantes tirées des données du dossier. Qu'il s'agisse de deux entités juridiquement distinctes sans participation mutuelle dans les capitaux respectifs ou dotées d'un objet social différent n'est pas en soi un obstacle à l'existence d'un lien d'interdépendance quelconque. (Cass., 2 mai 1962, Bull. Contr., 390, p. 1655; Liège, 23 mai 1997, CD-Rom Fiscal, Ced-Samsom, n° 9755567).

b. Notion de lien quelconque, direct ou indirect, d'interdépendance : analyse

- * Entreprise

L'article 26, al. 1er C.I.R. 92 n'est applicable qu'aux entreprises établies en BELGIQUE, en d'autres termes aux entreprises visées à l'article 24 établies en BELGIQUE, à savoir toute entreprise industrielle, commerciale ou agricole, personne physique ou société, à l'exclusion toutefois des titulaires de professions libérales, charges ou offices et des personnes qui bénéficient des rémunérations (Com. I.R. 92, n° 26/3).

- * Lien "direct ou indirect"

Constatons également que le lien ne doit pas être obligatoirement direct. L'article 26, al. 1er C.I.R. 92 vise toutes les opérations réalisées entre elles par des entreprises qui, tout en paraissant indépendantes, dépendent toutes deux d'une troisième entreprise ou d'un même groupe (Doc. Parl., Chambre, 1961-62, n° 264/42, 75; Com. I.R. 92, n° 26/2).

Une filiale belge d'une société-mère américaine qui accorde un avantage anormal ou bénévole à la filiale française de la même société-mère verra cet avantage réintégré dans sa base imposable.

* Lien quelconque d'interdépendance

Observons de même que la notion de lien d'interdépendance doit s'interpréter dans son acception la plus large, en raison de la présence du terme "quelconque".

Dans le cadre de l'art. 26 C.I.R. 92, SIBILLE défend ainsi la thèse d'une interdépendance entre deux entreprises au seul motif qu'elles ont des intérêts communs (SIBILLE, "Les relations d'affaires internationales et application de l'article 24 du C.I.R.", Rép. Fisc., 1973, 261).

Dans la pratique, on admet qu'il existe une communauté d'intérêts, dès lors que, par un ensemble de circonstances juridiques et réelles, une entreprise influence les décisions d'autres entreprises. La matérialité d'un lien d'interdépendance a ainsi pu être déduite du fait de la présence des mêmes personnes physiques au sein de l'actionnariat ou du conseil d'administration (Cass., 2 mai 1962, Pas., 1962, I, 98 ; Mons, 1er mars 1978, J.D.F., 1978, 232 ; Bruxelles, 25 juin 1986, Bull.

Contr., 1989, p. 599). Dans l'arrêt susmentionné de la Cour d'appel de Bruxelles, le lien d'interdépendance a été réputé être valablement démontré dans une SPRL (contribuable), sur la base du constat que deux associés détenaient ensemble une participation dans deux autres sociétés anonymes, à concurrence respectivement de 45 % et de 98 %, sociétés dans lesquelles ils intervenaient également en qualité d'administrateurs uniques. Ce même lien a été établi la Cour d'appel de Gand le 25.02.1983, en raison du fait que la société TOWNSEND CAR FERRIES LIMITED, Company Limited by Shares (société en commandite par actions), détenait la majorité des actions de la société belge TOWNSEND BELGIUM S.A., alors même que les principaux administrateurs de la société belge étaient des ressortissants britanniques directement rémunérés par cette société britannique (Gand, 25 février 1983, F.J.F., 1983, 183).

Comme l'indique le commentaire administratif, (Com. I.R. 92, n° 26/5), les situations suivantes peuvent se rencontrer en pratique (voyez également COPPENS, H., "Artikelen 53 en 115 W.I.B. ter zake van abnormale of goedgeunstige voordelen tussen verbonden Belgische ondernemingen", T.F.R., 1987, p. 277) :

* une entreprise étrangère (personne physique ou société) contrôle une ou plusieurs entreprises belges (personnes physiques ou sociétés) qui sont directement sous sa dépendance (Cass., 31 octobre 1979, Bull. Contr., 1980, 2353 ; Anvers, 20 décembre 1988, F.J.F., 1989, 109 ; Bruxelles 6 juin 1993, Cour. Fisc., 1993 (reproduction DEFOOR, W.), 615, note DEFOOR, W.;

Bruxelles, 11 juin 1993, A.F.T., 1994 (résumé), 31, note JORION, G.). Dans ce dernier arrêt, l'applicabilité des dispositions de l'article 24 C.I.R. (désormais art. 26 C.I.R. 92) a pu être établie dans le cadre d'accords conclus entre une société-mère française et sa filiale belge, en raison notamment du fait que la filiale belge était dirigée par un délégué de la société-mère française;

* une entreprise belge (personne physique ou société) contrôle une ou plusieurs entreprises étrangères (personnes physiques ou sociétés) qui sont directement sous sa dépendance;

La question de savoir si un lien d'interdépendance existe directement ou indirectement entre des entreprises dépend des faits et des circonstances.

* une ou plusieurs entreprises belges (personnes physiques ou sociétés) et une ou plusieurs entreprises étrangères (personnes physiques ou sociétés) dépendent d'une personne ou entreprise tierce ou encore d'un même groupe ; elles se trouvent, en d'autres termes, indirectement dans un lien d'interdépendance (Gand, 29 avril 1999, Act. Fisc., 1999 (reproduction DESTERBECK), afl. 19, 6). L'arrêt de la Cour d'appel de Liège du 21.05.1997 a également déduit la présence d'un lien d'interdépendance, eu égard au fait qu'une société belge, qui fait partie d'un groupe multinationnel, avait cédé à une société de groupe

de droit suisse les droits de distribution de ses produits finis dans le secteur 'hors taxe', marché en régression, en facturant ces produits à cette société à un prix avantageux en soi (Liège, 21 mai 1997, F.J.F., 1998, 39).

* Autres exemples

La question de savoir si un lien d'interdépendance existe directement ou indirectement entre des entreprises dépend des faits et des circonstances de l'espèce. Tantôt ces situations seront révélées par la constatation d'une intervention prépondérante dans la constitution du capital ou par la désignation des membres du conseil d'administration de la société, tantôt par le fait que l'une des entreprises, quelle qu'en soit la forme, ne puisse normalement fonctionner que grâce :

- aux capitaux (actions ou parts, avances, crédits, etc.) de l'autre entreprise;
- aux matières premières, produits, etc. dont l'autre entreprise a le monopole (de droit ou de fait);
- à l'étroite collaboration technique ou aux garanties (bancaires, par ex.) fournies par l'autre entreprise (des banques, par ex.);
- aux relations familiales étroites entre les exploitants (père et fils, mari et femme, etc.);

Exemple typique : une entreprise se charge exclusivement de la vente de produits fabriqués par une autre entreprise ou, à l'inverse, une entreprise vend des produits qu'elle fait fabriquer ou conditionner par l'autre entreprise (Com. I.R. 92, n° 26/6).

* Conclusion

Tout ce qui précède démontre que la notion de lien d'interdépendance qui doit être prise dans son acception la plus large est indubitable. Si une participation dans le capital d'une autre entreprise constitue à l'évidence un élément important, son absence n'écarte pas systématiquement l'existence d'un lien d'interdépendance (COPPENS, H., l.c., T.F.R., 1987, p. 278).

L'interprétation large qu'il convient de donner à la notion de lien d'interdépendance ne signifie toutefois pas qu'il doit exister au moins un certain degré de relation. Précision qui a son importance : lorsque des avantages anormaux ou bénévoles sont consentis à une entreprise belge, même si celle-ci se trouve dans des liens d'interdépendance à l'égard d'une entreprise établie à l'étranger, les avantages ne tombent pas sous l'application de l'article 26, al. 1er C.I.R. 92, mais sont, le cas échéant, imposables dans le chef de l'entreprise belge qui en est la bénéficiaire (Liège 23 octobre 1998, Cour. Fisc., 1999, 212, note X; Q. et R., Sénat, 1989-90, 12 juin 1990, 1640 (Q. n° 174 COOREMAN)).

c. Analyse de l'art. 26, 2e alinéa, 3° C.I.R. 92

L'interprétation de ce paragraphe ne saurait être dissociée de la notion " d'intérêts communs" que l'on retrouve à l'art. 26, deuxième alinéa, 3° C.I.R. 92. Force est de constater que le Code et le commentaire (Com. I.R. 92, n° 26/15) n'apportent que peu de précisions quant à sa portée.

Il peut être communément admis que cette disposition vise à lutter contre l'utilisation de sociétés intermédiaires, intercalées pour éviter l'application de l'art. 26, deuxième alinéa, 1° et 2° C.I.R. 92, (DE NEEF, G., "Abnormale of goedgunstige voordelen in de zin van art. 26 C.I.R. 92", dans Fiscaal praktijkboek '95-'96: Directe Belastingen, Diegem, Kluwer, 1996, p. 179).

Reste alors à cerner la notion "ou à des personnes et entreprises ayant avec celle-ci (l'entreprise étrangère) des intérêts communs". Elle est centrale dans l'affaire Castro (Cass., 3 décembre 1982, Bull. Contr., 635, p. 76). En l'espèce, une société britannique, BOL, détenait 994 des 1.000 actions de la société anonyme BE, laquelle détenait à son tour 44.994 des 45.000 actions de B.T. Cette dernière société avait accordé un prêt sans intérêts à la société BE. Il en fut déduit que la société B.T. avait accordé des avantages à la société BE, également établie en BELGIQUE. Un avantage anormal ou bénévole a donc été accordé à une autre société établie en BELGIQUE.

L'art. 26 C.I.R. 92 a été appliqué en raison du fait que la société qui a bénéficié des avantages, à savoir la société anonyme BE établie en BELGIQUE, d'une part, avait des intérêts communs avec une société étrangère et, d'autre part, en BELGIQUE, n'était pas imposable ou n'avait pas été imposée.

Selon la Cour de cassation, les termes "ou à des personnes et entreprises qui ont avec celle-ci (l'entreprise

S'il n'existe aucun lien d'interdépendance quelconque, il convient en tout état de cause de s'assurer également que l'avantage anormal ou bénévole n'a pas été consenti entre des entreprises "ayant des intérêts communs".

étrangère) des intérêts communs" visent des personnes ou des entreprises également établies à l'étranger, mais qui, à l'égard de l'entreprise établie en BELGIQUE, ne se trouvent pas directement ou indirectement dans des liens quelconques d'interdépendance. L'article 26, al. 1er C.I.R. 92 ne s'appliquait pas aux avantages anormaux ou bénévoles consentis à une entreprise belge, même si celle-ci se trouve dans des liens d'interdépendance à l'égard d'une entreprise établie à l'étranger.

Ces avantages sont, le cas échéant, imposables dans le chef de l'entreprise belge qui en est bénéficiaire, éventuellement en application de l'article 53 C.I.R. (désormais art. 79 C.I.R. 92).

S'il n'existe aucun lien d'interdépendance quelconque, il convient en tout état de cause de s'assurer également que l'avantage anormal ou bénévole n'a pas été consenti entre des entreprises "ayant des intérêts communs" (cf. art. 26, 2e alinéa, 1° et 3° C.I.R. 92).

3. APPLICATION DE L'ART. 26 C.I.R. 92 EN MATIÈRE D'ÉTABLISSEMENT STABLE

a. *Siège principal belge et établissement étranger stable*

La doctrine actuelle est le cadre d'un débat quant à l'applicabilité du régime des avantages anormaux ou bénévoles aux relations entre un siège principal belge et son établissement étranger. Trois tendances peuvent être distinguées :

* Unité de résultat

Dans une première conception, une personnalité juridique fiscale ne peut être admise pour les établissements étrangers d'entreprises belges. (Cass., 10 novembre 1970, J.D.F., 1971, 16) : il y a unité de résultat. (DEBLAUWE, R., "De grondslag van de belasting", dans *Het Belgisch internationaal belastingrecht in ontwikkeling*, Deurne, Kluwer, 1993, 272).

Cette opinion trouve un soutien dans un arrêt de la Cour de cassation, selon lequel tout bénéficiaire d'un contribuable soumis à l'impôt des personnes physiques ou des sociétés est imposable en BELGIQUE, qu'ils aient été recueillis en BELGIQUE ou à l'étranger, sauf disposition contraire de la loi (Cass., 29 juin 1984, F.J.F., n° 84/164).

Il en découle implicitement que l'art. 26 C.I.R. 92 n'est pas applicable aux relations entre un siège principal belge et son établissement étranger. Cette façon de voir est toutefois peu convaincante, compte tenu du fait que la Cour de cassation considère un établissement belge comme une entreprise susceptible d'accorder des avantages anormaux ou bénévoles (Cass., 22 octobre 1963, Pas., 1964, I, 189) (VAN LAERE, D., DE BROECK, L., "De toepassing van artikel 26 van het C.I.R. 92 op de verrichtingen tussen een hoofdvestiging en haar buitenlandse inrichting, dans *Fiscaal praktijkboek '98-'99* : Directe belastingen, Diegem, Ced-Samsom, 1998, p. 304).

* Principe de la territorialité

Si elle rejette également l'applicabilité des dispositions de l'article 26 C.I.R. 92 aux relations entre un siège principal belge et son établissement étranger en raison de l'unité de la base imposable (cf. art. 5 C.I.R. 92) que nous venons d'examiner, une seconde thèse reconnaît toutefois la nécessité d'une imputation correcte des bénéfices au siège principal et à l'établissement étranger et invoque à cet effet le principe de la territorialité. (DE BROECK, L., "Kroniek internationaal belastingrecht 1995", T.R.V., 1995, 555). Les bénéfices des établissements étrangers des entreprises belges doit dès lors être déterminé selon les règles fiscales normales. C'est dans son essence la thèse administrative.

A plusieurs reprises, il est vrai que la Cour de cassation a dénié aux établissements étrangers des entreprises belges la possession d'une personnalité distincte (Cass., 10 novembre 1970, J.D.F., 1971, 16 ; Cass., 29 juin 1984, Pas., 1984, I, 1321).

Reste toutefois que la fiction de l'autonomie fiscale répond bel et bien à un besoin pour les établissements étrangers d'entreprises belges. (VAN CROMBRUGGE, S., "les succursales étrangères : la fiction de l'autonomie", *Fiscologie* 1995, n° 544, 5-8).

La jurisprudence de la Commission des accords fiscaux préalables est conforme à la conception de la Cour de cassation. Elle a, en effet, estimé irrecevable, la question de savoir si l'art. 26 C.I.R. 92 peut trouver à s'appliquer lorsqu'une entreprise belge accorde des avantages anormaux ou bénévoles à son propre établissement étranger, en raison du fait que le siège principal belge et les établissements étrangers forment une seule et même entité juridique (Décision n° Ci. COM/013, 15 juin 1993, Bull. Contr., 1994, n° 734, 143). D'évidence, la Commission part visiblement du principe que la fiction d'autonomie fiscale qui se déduit de l'article 26 du C.I.R. 92 ne vaut pas pour les établissements étrangers (alors que la fiction dans l'autre sens est immanquablement d'application- VAN LAERE, D., DE BROECK, L., o.c., p. 306).

* Prolongation de la fiction d'autonomie fiscale

Certains auteurs reconnaissent une application limitée de la fiction de l'autonomie fiscale aux établissements étrangers d'entreprises belges (VAN CROMBRUGGE, S., "Abnormale voordelen toegekend aan een eigen buitenlandse inrichting : geen probleem ?", *Fiskoloog*, 1994, n° 460, 2-5)". Une correction des bénéfices sur la base de l'art. 26 C.I.R. 92 est alors envisageable, comme l'a souligné la Cour d'appel de Mons dans un arrêt au demeurant fort contestable. (Mons, 4 mars 1994, F.J.F., n° 94/164).

b. *Etablissement belge d'entreprises étrangères*

Centrale est ici la question de savoir si l'art. 26 C.I.R. 92 trouve à s'appliquer dans l'hypothèse où l'établissement belge d'une société étrangère accorderait à cette dernière ou à un tiers des bénéfices anormaux ou bénévoles. Dans le cas inverse, la correction des bénéfices aurait en effet lieu dans l'Etat du domicile du siège principal de la société étrangère.

Conformément à la fiction d'autonomie fiscale, chaque établissement belge est considéré comme un contribuable distinct, de sorte que lorsqu'un établissement belge accorde des avantages anormaux ou bénévoles à son siège principal étranger, ceux-ci doivent être ajoutés aux bénéfices de l'établissement (Cass., 22 octobre 1963, Pas., 1964, I, 189).

Nonobstant le principe "at arm's length", une partie limitée de la doctrine s'accorde néanmoins à dire que les avantages anormaux ou bénévoles ne peuvent pas être ajoutés aux bénéfices d'un établissement belge. Pour ce faire, elle se fonde sur l'unité juridique d'une entreprise (DE CREM, D ; VERLINDEN, I., "The applicability of transfer pricing rules to transactions between a head office and its foreign permanent establishment", *International Transfer Pricing Journal*, 1996, Vol. 3, 46) et le fait que l'art. 26 C.I.R. 92 viserait uniquement "des entreprises établies en BELGIQUE" qui accordent des avantages anormaux ou bénévoles. Le concept "établissement" porterait sur le domicile de l'entreprise. Sachant qu'un établissement belge fait partie intégrante de la société étrangère, le domicile de l'établissement belge est donc également établi à l'étranger, ce qui écarte l'hypothèse d'une domiciliation en BELGIQUE (VAN LAERE, D., DE BROECK, L., o.c., p. 308-309).

c. Siège principal belge et établissement belge

Lorsqu'un siège principal belge accorde un avantage anormal ou bénévole à un établissement belge d'une entreprise étrangère liée, aucune matière imposable n'échappe au fisc belge. Les bénéfices générés par l'établissement belge sont en effet imposables sur la base de l'art. 227 C.I.R. 92. A défaut de personnalité juridique de l'établissement belge, l'imposition sera établie à l'impôt

les dispositions de l'art. 26, 1er alinéa, C.I.R. 92 dans tous les cas où des avantages anormaux ou bénévoles sont réellement imposés au nom des bénéficiaires de ces avantages dans l'impôt des non-résidents" (Com. I.R. 92, n° 26/7). Concrètement, cela signifie que les bénéfices imposables à l'impôt des non-résidents sont réellement majorés dans le chef de cet avantage, soit parce qu'ils sont ajoutés aux bénéfices bruts, soit parce qu'ils ont diminué les frais professionnels (SMITS, K., "Voordeel aan Belgische vaste inrichting: uitzondering niet langer van toepassing", *Fisc. Act.*, 1998, n° 20, 6-8).

Par suite, les dispositions de l'article 26 C.I.R. 92 trouvent à s'appliquer à l'avantage anormal ou bénévole ou à une partie de ce dernier qui, dans le chef du bénéficiaire soumis à l'I.N.R., ne donne pas lieu à une taxation réelle (par ex. lorsque l'avantage est intégralement ou partiellement absorbé par la déduction des investissements, des pertes, etc.).

Tout en rappelant les dispositions administratives, le Ministre des Finances a toutefois adopté une position peu nuancée n'excluant pas a priori une double imposition économique. La situation soumise est la suivante : une filiale belge souhaite transférer, en le vendant, son établissement à la société-mère allemande. A l'issue de ce transfert, la société-mère allemande disposera d'un établissement fixe en BELGIQUE. La vente sera réalisée à la valeur comptable, et il n'y aura donc pas d'indemnisation pour la clientèle existante (de sorte qu'il n'existe pas de goodwill amortissable dans le chef de la société repreneuse).

Cette transaction peut-elle donner lieu, pour la filiale, à une imposition pour octroi d'un avantage anormal ou bénévole, en application de l'article 26 du C.I.R. 92 ? (Q. et R., Chambre, 1997-98, n° 125, 17314 - Q. n° 1255, Trees PIETERS, 23 février 1998).

Dans sa réponse, le Ministre commence par rappeler qu'en vertu de l'article 26, alinéa 1er C.I.R. 92 et sous réserve des dispositions de l'article 54 C.I.R. 92, 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. Toutefois, ajoute le Ministre, l'article 26, alinéa 2, 1er C.I.R. 92 précise que, nonobstant la restriction prévue à l'alinéa 1er de l'article 26 précité, sont toujours ajoutés aux bénéfices propres, les avantages anormaux ou bénévoles qui sont accordés à un contribuable visé à l'article 227 C.I.R. 92, à l'égard duquel l'entreprise établie en BELGIQUE se trouve directement ou indirectement dans des liens quelconques d'interdépendance.

Nonobstant le principe "at arm's length", une partie limitée de la doctrine s'accorde néanmoins à dire que les avantages anormaux ou bénévoles ne peuvent pas être ajoutés aux bénéfices d'un établissement belge.

des non-résidents dans le chef de l'établissement étranger. D'un point de vue juridique, l'avantage anormal ou bénévole est considéré comme étant consenti à l'entreprise étrangère liée.

Sous réserve de l'application éventuelle des art. 79 et 207, 2e alinéa C.I.R. 92, il suffit que le bénéficiaire soit soumis à l'impôt belge des sociétés (Q. et R., Sénat, 1989-90, n° 35, p. 1640; Q. et R., Sénat 92-93, p. 2457 et Q. et R., Sénat, 92-93, QP. n° 52, Sénateur COOREMAN du 13 avril 1993) pour éviter l'application des dispositions de l'article 26 C.I.R. 92.

Tel n'est pas le cas de l'établissement belge d'une société étrangère. Afin d'éviter toute double imposition, on ne perdra pas de vue "qu'il a été décidé de ne pas appliquer

Manifestement, le Ministre des Finances semble ignorer qu'il est fait explicitement mention dans la question de la neutralité de l'opération, à savoir le fait qu'aucun goodwill amortissable n'est créé dans le chef de l'établissement fixe. Si le fisc entend dès lors imposer un avantage anormal ou bénévole, une 'timing difference', à savoir une taxation de la plus-value dans le chef de la société cédante et un amortissement du goodwill dans le chef de l'établissement fixe, apparaît inévitablement.

Dans ces conditions, la réponse du Ministre incite à la prudence tous ceux qui seraient tentés par toutes les opérations par lesquelles une entreprise belge accorderait un avantage anormal ou bénévole à l'établissement fixe belge d'une société étrangère à laquelle la société belge est liée. Déterminer le prix de transfert par le biais d'une méthode très structurée n'est plus un luxe inutile (SMITS, K., l.c., n° 20, 6-8 ; VAN LAERE, D., DE BROECK, L., o.c., p. 309-311).

4. CONCLUSION

Comme nous venons de le voir, le droit fiscal ne définit pas directement la notion "d'entreprises liées", mais il y fait indirectement référence par le concept de "lien quelconque direct ou indirect d'interdépendance". Mais à nouveau, contrairement au droit comptable et au droit des sociétés, cette notion n'est pas explicitement décrite dans le Code fiscal.

Outre de l'abondante jurisprudence, des enseignements peuvent également être tirés de la lecture du commentaire administratif de l'art. 26 du C.I.R. 92, lesquels posent explicitement le principe de l'appréciation souveraine du juge en la matière qui, compte tenu de l'acceptation la plus large qu'il convient de lui donner, dépendra en ordre principal des circonstances et faits de l'espèce. Cette démonstration se nourrira fréquemment de la constatation d'une prise conséquente de participation dans le capital, la désignation des mêmes membres au sein du Conseil d'administration, voire par le fait qu'une entreprise, quelle qu'en soit la forme, ne peut fonctionner normalement que grâce à la collaboration ou l'intervention d'une autre entreprise.

Lorsqu'il apparaît que l'art. 26, 2e alinéa, 1° C.I.R. 92 ne peut être appliqué, (aucun lien d'interdépendance quelconque), on ne perdra pas de vue les possibilités de taxation offertes par l'art. 26, 2e alinéa, 3° C.I.R. 92 (intérêts communs).

Relevons également avec intérêt que la fiction d'autonomie fiscale est utilisée, en invoquant l'art. 26, 2e alinéa, 1° C.I.R. 92, pour réintégrer les avantages anormaux ou bénévoles accordés à un établissement belge aux bénéfices du siège principal étranger. Alors que cette même fiction d'autonomie ne semble pas applicable dans le sens inverse. La prolongation de cette fiction d'autono-

A défaut de personnalité juridique de l'établissement belge, l'imposition sera établie à l'impôt des non-résidents dans le chef de l'établissement étranger.

mie pour les établissements étrangers d'un siège principal belge semble pouvoir se déduire des termes de l'art. 26, 2e alinéa, 2° C.I.R. 92, qui, en substance, énonce que des avantages anormaux ou bénévoles peuvent être accordés à un établissement étranger "tout court" établi dans un paradis fiscal (VAN LAERE, D., DE BROECK, L., o.c., p. 308).

Last but not least, notons enfin qu'une récente réponse du Ministre de Finances à une question parlementaire du sénateur PIETERS ouvre bel et bien la voie à une double imposition économique. Selon lui, les dispositions de l'article 26, 2e alinéa, 1° C.I.R. 92 sont, en effet, applicables à l'octroi d'avantages anormaux ou bénévoles par une société belge à un établissement belge d'une société étrangère.