

Avantages anormaux ou bénévoles : principes et applications concrètes

Pierre-François Coppens
Conseil fiscal, juriste
Service d'études de l'IEC

1. Principes¹

Origine et finalité de la disposition

L'important article 26 du CIR permet à l'administration fiscale d'ajouter aux bénéfices imposables d'une entreprise les « avantages anormaux ou bénévoles » que celle-ci aurait consentis à des tiers (si les bénéficiaires sont des travailleurs de l'entreprise ou des dirigeants d'entreprise, on parle d'avantages de toute nature).

De tels avantages peuvent avoir la nature de dépenses ou résulter d'une absence ou d'une insuffisance de revenus.

Cette disposition est donc une exception fondamentale au principe selon lequel seuls les bénéfices réalisés sont imposables.

Elle permet au fisc de taxer une entreprise sur un bénéfice qu'elle s'est abstenue de réaliser. La raison essentielle qui a conduit le législateur à réécrire entièrement en 1992 cette disposition (à la suite, notamment, d'importantes difficul-

tés d'interprétation²) est la lutte contre les mécanismes d'évasion fiscale internationale pratiqués par les entreprises sous la forme de transferts indirects de bénéfices. La Belgique ne se singularisant pas par une fiscalité particulièrement bienveillante, il était en effet à craindre que certaines sociétés à vocation internationale, ou faisant partie d'un groupe multinational, ne cherchent à transférer vers d'autres pays à fiscalité plus attractive des pans entiers de leurs bénéfices.

Définition

L'article 26 du CIR vise à mettre un frein à de telles pratiques. Il contient une règle générale, une exception à cette règle et trois dérogations à cette clause échappatoire.

Pour qu'il y ait avantage au sens de la jurisprudence, il faut que deux conditions soient réunies. Il faut un enrichissement dans le chef du bénéficiaire et une absence de rémunération effective dans le chef de celui qui octroie l'avantage.³

Pour que cet avantage soit imposable, il doit être soit anormal, soit bénévole. Un avantage anormal est un avan-

¹ Certains passages de ce chapitre sont extraits d'un article publié par l'auteur, « L'administration peut-elle taxer, au titre d'avantage anormal ou bénévole, une société qui a consenti un prêt sans intérêts? », Pacioli, n° 304, pp. 6 à 8.

² L'article 26 est applicable dans sa forme actuelle depuis l'exercice d'imposition 1993. Voy. toutefois notre note d'observations du Thème

n° 10 sur la modification législative de l'article 26 du CIR résultant de la loi-programme du 27 avril 2007.

³ Voy. Anvers, 13 mai 1991, R.G.F., 1991, p. 342 ou Bruxelles, 21 mars 1996, F.J.F., n° 96/119.

Pour qu'il y ait avantage au sens de la jurisprudence, il faut que deux conditions soient réunies : un enrichissement dans le chef du bénéficiaire et une absence de rémunération effective dans le chef de celui qui octroie l'avantage

tage qui est contraire à l'ordre habituel des choses, aux usages commerciaux établis.⁴ Un avantage bénévole est un avantage qui est accordé sans qu'il constitue l'exécution d'une obligation ou qui est accordé sans contrepartie.⁵

C'est ce qui est fait sans obligation, à titre gracieux. Pour que l'article 26 du CIR s'applique, il n'est donc pas forcément requis une intention de réduire les bénéfices taxables de l'entreprise. L'appréciation du caractère anormal ou bénévole d'un avantage est l'œuvre du juge du fond qui, en cette matière, fait quelquefois appel aux services d'un expert.

Exemples

Citons quelques exemples d'avantages anormaux ou bénévoles rencontrés dans la pratique :

- vente à un tiers par une société d'actions qu'elle détient en portefeuille ou d'actifs immobilisés à un prix inférieur à leur valeur réelle ;
- mise en location d'un bien immobilier à un tiers pour un loyer anormalement bas ;
- prêt consenti à un tiers à titre gratuit ou prêt sans intérêts⁶ ;
- cession, en fin de contrat de leasing, par une société à un tiers, d'un de ses véhicules, et ce à un prix inférieur à sa valeur marchande.⁷

Exception et dérogations à cette exception

La fin du premier alinéa de l'article 26 du CIR énonce que cette imposition des avantages anormaux ou bénévoles

n'aura pas lieu si ces avantages interviennent pour déterminer les revenus imposables des bénéficiaires. Cette exception permet d'éviter une double imposition. En effet, si l'avantage est taxé chez le bénéficiaire, il n'y a aucune perte de matière imposable pour le fisc.

Toutefois, il peut arriver que l'entreprise ait à subir la réintégration d'avantages anormaux ou bénévoles dans sa base imposable, quand bien même ceux-ci seraient imposables dans le chef des bénéficiaires. Il s'agit d'avantages accordés à certains contribuables non-résidents. Trois catégories de non-résidents sont visées par l'article 26, alinéa 2, du CIR :

- le non-résident se trouvant, directement ou indirectement, dans un lien d'interdépendance vis-à-vis de l'entreprise belge ;
- le non-résident ou l'établissement étranger bénéficiant d'un régime fiscal notablement plus avantageux que celui auquel est soumise l'entreprise belge ;
- le non-résident qui a des « intérêts communs » avec un non-résident se trouvant dans un des cas précédents.

Une loi-programme qui vient au secours de l'administration

Face à une jurisprudence de plus en plus unanime estimant que l'article 26 primait l'article 49 du CIR et que le fisc ne pouvait rejeter une charge lorsque ce rejet n'aboutissait à aucune déperdition de base imposable, c'est-à-dire lorsque la diminution d'une base imposable d'un contribuable est compensée par une augmentation corrélative dans le chef du bénéficiaire, le gouvernement a fait changer l'article 26 du CIR.

Profitant de la loi-programme du 27 avril 2007 (*M.B.*, 8 mai 2007) et pressentant qu'en cette matière les choses lui échappaient peu à peu, le gouvernement a donc décidé de passer outre cette jurisprudence en proposant au législateur de modifier le texte de l'article 26 du CIR. L'article 26 du CIR a dès lors été modifié et débute dorénavant en ces termes : « Sans préjudice de l'article 49 du CIR 1992 [...] ».

Il n'apparaît donc plus possible, sur la base de cette disposition amendée, de tenter d'échapper à l'application de l'article 49 du CIR 1992 qui devient prioritaire. On reste perplexe face à cette disposition qui, presque à contre-courant, permet à l'administration de taxer deux fois un

⁴ Cass., 10 avril 2000, Pas., 2000, I, p. 240.

⁵ Cass., 31 octobre 1979, Pas., 1980, I, p. 280.

⁶ Com.IR 92, n° 26/17.

⁷ Com.IR 92, n° 26/18.1.

même bénéfice. L'article 26 visait pourtant à consacrer le principe *non bis in idem*, puisqu'elle prévoit que lorsque l'avantage est pris en considération dans le chef d'une société résidente qui bénéficie d'un avantage anormal ou bénévole, il n'y a aucun redressement à opérer dans le chef de la société résidente qui a octroyé cet avantage. Or, pour le fisc, taxer deux fois la même matière imposable, notamment le contexte des managements fees, semble à présent tout à fait normal. On observera toutefois que le principe *non bis in idem* n'est qu'un principe général du droit, et sa violation ne peut être jugée *contra legem*, comme le rappelle souvent la Cour de cassation.⁸

Article 26 et article 54 du CIR

L'article 54 poursuit plus ou moins le même but que l'article 26 du CIR. Il existe toutefois deux grandes différences :

- la première est que l'article 54 du CIR ne vise que certains types de versements limitativement énumérés : intérêts d'obligations et de prêts, redevances pour la concession de l'usage de brevets d'invention, procédés de fabrication et autres droits analogues et rémunérations de prestations ou de services. L'article 26 vise en revanche tous types de transferts de bénéfices ;
- la seconde est que l'article 54 du CIR renverse la charge de la preuve : l'administration peut se limiter à constater que des intérêts, redevances, royalties, etc., ont été payés à une société établie dans un pays refuge pour rejeter la déduction de la dépense.⁹ C'est alors au contribuable qu'il appartiendra de démontrer, par toutes voies de droit, que ces dépenses répondent à des opérations réelles et sincères et ne sont pas excessives. Une telle preuve suppose que le contribuable puisse démontrer non seulement la matérialité de l'emprunt qui lui a été octroyé, des droits incorporels qui lui ont été concédés ou des services qui lui ont été rendus, mais aussi que leur utilisation par le contribuable est justifiée par des nécessités industrielles, commerciales ou financières.

2. La question des prix de transfert

Notion

Dans le prolongement de l'article 26 du CIR, une autre disposition (l'article 185, § 2, du CIR) renvoie, quant à elle, au principe *at arm's length* tel qu'il est admis et utilisé sur le plan international pour les transactions intra-groupes.

La loi du 21 juin 2004 (*M.B.*, 9 juillet 2004) prévoit en effet que « lorsque les deux sociétés sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des sociétés indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par une des sociétés, mais n'ont pu l'être à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette société ».

L'article 185, § 2, alinéa 1^{er}, a), du CIR 1992 permet une majoration des bénéfices de la société résidente faisant partie d'un groupe multinational dans les cas où des prix de transfert ne sont pas conformes aux principes de pleine concurrence.

En d'autres termes, les bénéfices que la société résidente aurait dû réaliser à l'occasion d'une transaction donnée dans un contexte de pleine concurrence peuvent être inclus dans ses bénéfices. L'absence de réalisation de bénéfice signifie que la société liée a accordé un avantage anormal ou bénévole et cet avantage peut être incorporé dans sa base imposable (par une reprise en dépenses non admises).

La problématique des prix de transfert est un sujet très sensible. Elle ne peut laisser indifférents les titulaires de professions économiques

⁸ Un rapport annuel de la Cour de cassation est très explicite à ce propos : Rapport annuel de la Cour de cassation de Belgique – 2002-2003, Commission du rapport annuel : I. Verougstraete, J.-F. Leclercq, A. Bossuyt, Th. Werquin, chapitre IV, « Principes généraux du droit » (ce chapitre a été rédigé par Mme Amaryllis Bossuyt, référendaire près la

Cour, sous la direction de M. Ivan Verougstraete, président de la Cour), pp. 115 à 161.

⁹ Encore faut-il que la dépense soit établie, à défaut de quoi l'article 49 du CIR suffit à la rejeter (Anvers, 23 décembre 1981, F.J.F., n° 82/51).

Une matière qui requiert l'attention de notre profession

La problématique des prix de transfert est un sujet très sensible. Elle ne peut laisser indifférents les titulaires de professions économiques.

Dans l'édition du 20 novembre 2011, La Libre Belgique signalait à cet égard que «les spécialistes du fisc vont apporter une grande attention à ce que l'on appelle les «prix de transfert». On parle ici des transactions effectuées entre les filiales d'une entreprise, qu'il s'agisse d'actifs corporels, incorporels, de transferts financiers ou de facturations de prestations de services. Pour traduire cela en langage courant, les échanges entre filiales, facturés en fonction des résultats de ces dernières, permettent d'aménager l'exposition à la fiscalité locale, réduisant les bénéfices d'une filiale qui en réalise trop en les épongeant avec les pertes fiscales d'une autre filiale, notamment. Évidemment, le fisc a l'œil sur ces opérations lorsqu'elles ne revêtent pas un caractère économique clair. Les autorités ont donc édicté un schéma permettant aux dirigeants d'entreprises de savoir jusqu'où elles peuvent aller trop loin».

3. La position de l'administration fiscale

De très nombreuses demandes de décisions anticipées

Les situations dans lesquelles l'administration fiscale retient l'existence d'un avantage anormal ou bénévole sont très nombreuses.

Plutôt que d'évoquer tel ou tel redressement fiscal, il nous paraît opportun de dresser un relevé des exigences formulées par le Service des décisions anticipées (SDA) face à des demandes portant sur des catégories d'opérations susceptibles d'être taxées au titre d'avantage anormal ou bénévole.

Ces positions servent par ailleurs d'inspiration aux fonctionnaires chargés d'examiner au quotidien la situation fiscale des contribuables de leur ressort.

Abandons de créance

S'agissant des abandons de créance, le SDA considère que si une société belge accorde un abandon de créance à une autre société belge, il faudra que cet abandon respecte les conditions de l'article 49 du CIR (essentiellement la condition de sauvegarde des revenus). Mais il faudra également que la société qui a acté cet abandon de créance ne tombe pas sous le coup des articles 633 et 634 (pour les SA), ni 332 et 333 (pour les SPRL) du Code des sociétés, ni qu'une

clause de retour à meilleure fortune soit assortie à cet abandon.

L'article 633 du Code des sociétés dispose que si, par suite de perte, l'actif net est réduit à un montant inférieur à la moitié du capital social, l'assemblée générale doit, sauf dispositions plus rigoureuses dans les statuts, être réunie dans un délai n'excédant pas deux mois à dater du moment où la perte a été constatée ou aurait dû l'être en vertu des obligations légales ou statutaires, en vue de délibérer, le cas échéant, dans les formes prescrites pour la modification des statuts, de la dissolution éventuelle de la société et éventuellement d'autres mesures annoncées dans l'ordre du jour.

Selon le SDA, la clause de retour à meilleure fortune devra être rédigée de la sorte: «la dette renaîtra, pour la première fois et au plus tôt l'année qui suit celle de l'abandon, dès que le bénéfice comptable, calculé avant impôt et avant prise en compte de ladite renaissance, est positif et cela à concurrence du *free cash flow* limité cependant à la moitié du bénéfice susvisé. Le *free cash flow* ou «flux de trésorerie disponible» est déterminé de la sorte: résultat net (après impôt) + amortissements +/- provisions – investissements de l'année courante limités aux amortissements de l'année courante».

On notera que, dans le chef de la filiale en liquidation qui bénéficie de l'abandon de créance, il faut distinguer deux hypothèses:

- soit il y a un abandon de créance explicite de la part de la société mère, sans clause de retour à meilleure fortune, pour permettre une liquidation positive, éviter la faillite et tout ce que cela pourrait impliquer. L'abandon de créance peut être considéré dans le chef de la filiale comme un produit exceptionnel duquel les déductions fiscales (pertes fiscales, déduction pour investissement...) peuvent être déduites (décision n° 300.148 du 6 novembre 2003);
- soit il n'y a pas d'abandon de créance explicite lors de la clôture de liquidation, la société mère reprend les actifs et passifs de la filiale. L'abandon de créance peut être considéré dans le chef de la filiale comme un produit exceptionnel duquel les déductions fiscales (pertes fiscales, déduction pour investissement...) peuvent être déduites.

Taux d'intérêt appliqué et principe de pleine concurrence

Pour le SDA, le taux d'intérêt d'un prêt consenti entre sociétés du groupe est conforme au principe de pleine concurrence.

rence et ne constitue pas un avantage anormal ou bénévole lorsque sont respectées des règles très strictes et certaines méthodes, telles que la méthode «CUP» (méthode du prix comparable sur le marché libre).¹⁰

La méthode de détermination de la rémunération des activités de financement intragroupe à moyen et long terme consiste à déterminer, dans un premier temps, la référence interbancaire en fonction de la devise et de l'échéance des paiements d'intérêts du prêt concerné (Euribor; taux de la devise...).

Dans un second temps, la société doit déterminer le risque de crédit de l'emprunteur sur la base de la méthode telle que développée par le groupe.

Ensuite, une fois ce risque de crédit connu, la marge à appliquer est déterminée en fonction du risque de crédit de l'entité emprunteuse ainsi que de l'échéance de la ligne de crédit tout en tenant compte également du risque pays.

Cette marge est issue d'une matrice établie sur la base de comparables.¹¹

Acquisition d'actions

Pour le SDA, il n'y a pas d'avantage anormal ou bénévole lorsque la valeur de marché a été déterminée selon la méthode de l'actif net réévalué par un expert en évaluation indépendant.

Le SDA privilégie une approche multicritère selon les méthodes de valorisation suivantes :

- a) méthode de l'actualisation des flux futurs de trésorerie ;
- b) méthode des multiples observés sur des sociétés cotées comparables ;
- c) méthode des transactions sur la société.

La méthode de l'actualisation des flux futurs de trésorerie permet d'estimer la valeur des fonds propres d'une société à partir de la somme de ses flux futurs de trésorerie disponibles, avant incidence du mode de financement, actualisés au coût moyen pondéré des capitaux engagés, et ceci, en retenant une valeur terminale. Les flux futurs de trésorerie

doivent avoir été déterminés sur la base d'un business plan, fondé sur des hypothèses de chiffre d'affaires en croissance à des rythmes différents en fonction des étapes du développement prévisionnel du groupe.

La méthode des multiples observés sur des sociétés cotées comparables consiste à appliquer aux agrégats consolidés de la société les multiples de valorisation observés sur des sociétés cotées ayant des activités similaires.

La méthode des transactions consiste à considérer les bases des dernières transactions significatives intervenues sur les titres entre agents économiques indépendants et avisés comme une référence pertinente sur sa valeur de marché.

Prêt sans intérêts

L'administration admet qu'un prêt sans intérêts ne donnera pas lieu à la taxation d'un avantage anormal ou bénévole dans certaines circonstances particulières.

Pour apprécier si un prêt sans intérêts présente un caractère normal ou anormal, il faut, selon le SDA, se fonder sur les circonstances économiques du moment, sur la situation respective des parties et sur les éléments de fait de l'affaire.

Dans des circonstances particulières, il est acceptable, sur le plan économique, d'apporter un soutien à une entreprise d'un groupe qui serait en difficulté.

Le SDA admet aussi que l'aide soit accordée par une société à une autre société du groupe lorsque l'objectif est le

Pour apprécier si un prêt sans intérêts présente un caractère normal ou anormal, il faut, selon le SDA, se fonder sur les circonstances économiques du moment, sur la situation respective des parties et sur les éléments de fait de l'affaire

¹⁰ CUP: Comparable Uncontrolled Price. Cf. «Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2010», Éditions OCDE, 16 août 2010.

¹¹ En pratique, face à l'importance et à la difficulté du respect des critères de comparabilité, l'administration pourra facilement remettre en cause une CUP pour proposer l'usage d'une autre méthode. Il est donc préférable de conforter les résultats obtenus de la CUP par l'application d'une seconde méthode.

maintien de son propre prestige commercial et financier ou de protéger sa filiale dans l'intérêt du groupe.

Le SDA comprend aussi qu'une société mère puisse avoir intérêt à prendre à sa charge les pertes de sa filiale, afin de permettre à celle-ci, qui traverse des difficultés, de renouer le plus tôt possible avec des bénéfices.

Fin de leasing sur véhicules de société

L'achat d'une voiture en leasing au prix de reprise (avantageux) prévu dans le contrat de leasing par un tiers autre que le preneur de leasing fait-il naître un avantage imposable ?

Le fait d'avoir acheté le véhicule au prix de reprise préalablement convenu et non à sa valeur marchande constitue un avantage. Si la société de leasing renonce à un bénéfice substantiel en vendant la voiture au prix de reprise fixé à l'avance, c'est parce que le preneur de leasing a cédé son option d'achat à un tiers et lui a donc octroyé un avantage. Distinguons divers cas :

- a. le tiers est une personne qui entretient des relations professionnelles avec l'ancien preneur de leasing. L'attribution de l'avantage s'explique par le lien professionnel entre le preneur de leasing et le tiers. Il s'agit d'un avantage de toute nature taxable dans le chef du tiers¹²;
- b. le tiers est une personne qui n'a aucun lien de travail avec le preneur d'un leasing. Il s'agit alors d'un avantage anormal ou bénévole qui doit être incorporé dans la base imposable du preneur de leasing¹³;
- c. le tiers est une société liée. Ici aussi, des avantages anormaux ou bénévoles sont envisageables. Imaginons qu'une société A se porte garante vis-à-vis de la société liée B d'obligations découlant du contrat de leasing. À l'expiration de la période de leasing, la société de leasing ne vend pas la voiture au preneur de leasing (la société B), mais bien à la société A. Le prix de vente correspond au prix de reprise tel que convenu dans le contrat de leasing pour le cas où le preneur de leasing aurait exercé l'option d'achat. L'administration considère en ce cas que la société A a recueilli un avantage anormal et bénévole sur lequel elle ne peut imputer des pertes reportées (en application de l'article 207 du CIR).¹⁴

On notera que la Cour de cassation¹⁵ a jugé que, selon une stricte interprétation de la loi fiscale, il n'est pas question d'un avantage de toute nature lorsque l'épouse du dirigeant d'entreprise lève l'option d'achat. C'est en effet l'épouse (qui n'est ni gérante ni administratrice) qui bénéficie de l'avantage. L'administration peut néanmoins imposer la société (au taux de 33,99 %) en partant du principe qu'un avantage anormal ou bénévole a été accordé à l'épouse. C'est cependant toujours plus intéressant que l'imposition d'un avantage de toute nature à l'impôt des personnes physiques.

Pour qu'un avantage soit anormal, il faut qu'il soit contraire à l'ordre habituel des choses. Ce caractère anormal est tout à fait établi, lorsqu'une société acquiert des actions à un prix surfait auprès d'un vendeur domicilié à Monaco et comptabilise ensuite une réduction de valeur sur ces mêmes actions

4. Jurisprudence

Les litiges portant sur la question de savoir si l'opération génère ou non un avantage anormal ou bénévole sont fréquents. Ils peuvent résulter tant de dépenses occasionnées que de manques à gagner subis.

Nous avons épinglé quelques décisions intéressantes :

Achat d'actions

- Une société belge avait acquis des actions détenues auprès d'une société établie à Jersey à un prix supérieur à celui pratiqué lors d'un achat postérieur effectué par une autre société. Le fait que l'opération réalisée pré-

¹² Civ. Mons, 16 janvier 2002, Le Fiscologue, n° 831, 4 février 2002; Civ. Liège, 18 mars 2002, Le Fiscologue, n° 850, 14 juin 2002; Civ. Anvers, 22 février et 27 mai 2002, Le Fiscologue, n° 850, 14 juin 2002.

¹³ Trib. Bruxelles, 4 janvier 2002, Fiscologue, n° 835, 1^{er} mars 2002.

¹⁴ Civ. Mons, 24 septembre 2003, Le Fiscologue, n° 912, 14 novembre 2003.

¹⁵ Cass., 17 mars 2011.

sente un caractère anormal ne suffit pas, «il faut encore démontrer que la société établie à Jersey a reçu un avantage anormal. Ce qui pourrait être établi si le prix de cession était sans rapport avec la valeur réelle des actions. Or il apparaît que la valeur patrimoniale, la valeur de rendement, la valeur fiscale et la valeur marchande des parts sont largement supérieures au prix payé à la société étrangère. Il ne peut donc être conclu à l'existence d'un avantage anormal».¹⁶

- Pour qu'un avantage soit anormal, il faut qu'il soit contraire à l'ordre habituel des choses. Ce caractère anormal est tout à fait établi, lorsqu'une société acquiert des actions à un prix surfait auprès d'un vendeur domicilié à Monaco et comptabilise ensuite une réduction de valeur sur ces mêmes actions.¹⁷

Cession de clientèle

Une cession de clientèle à un prix forfaitaire trop élevé ne peut être considérée comme un avantage anormal, car cette opération a été compensée par une reprise d'activité de démonstration qui a permis au cessionnaire de s'introduire sur le marché de la grande distribution et d'augmenter ainsi son chiffre d'affaires.¹⁸

Vente avec commission

Une société établie en Belgique verse une commission (de 1 % du chiffre d'affaires réalisé dans les pays d'Extrême-Orient) à une société établie à Hong-Kong et servant de tête de pont pour faciliter les échanges commerciaux en Asie. Les deux sociétés font partie d'un groupe multinational. L'administration considère cette commission comme un avantage anormal ou bénévole. Selon la cour, l'intérêt de disposer d'une tête de pont pour ce type de marché n'est pas contestable, même si la société belge ne peut pas prouver que la société établie à Hong-Kong est effectivement intervenue en sa faveur. De plus, le montant payé est proportionné aux services que la société belge peut attendre.¹⁹

Prêt sans intérêts

- Une société mère belge accorde à sa filiale française deux prêts à long terme sans intérêts. Il n'était pas

contesté que la société française était dans une situation financière qui ne lui permettait pas d'acquitter les intérêts sur les prêts. L'administration ne parvient pas non plus à réfuter les arguments de la société mère justifiant le prêt sans intérêts (la possibilité de poursuivre une activité commerciale en France, le maintien de la valeur comptable de la filiale au niveau de sa valeur d'acquisition). L'avantage doit être considéré comme n'étant pas anormal.²⁰

- Une société mère belge accorde à sa filiale française un prêt sans intérêts. Elle justifie cet avantage par le fait que cette opération devrait servir à attirer les moyens financiers externes nécessaires en vue d'offrir une protection pour sa propre participation financière et pour les prêts déjà accordés. La cour constate que l'ensemble de la transaction s'est déroulé sur une courte période et que le prêt sans intérêts était la conséquence, non pas de difficultés de paiement, mais des exigences posées par une entreprise de crédit française. La cour se dit convaincue que la filiale française était parfaitement en mesure de payer des intérêts. Par conséquent, l'octroi du prêt sans intérêts doit être considéré comme un avantage anormal ou bénévole.²¹
- Une société octroie un prêt sans intérêts à une personne physique n'exerçant aucune activité dans la société, de sorte que cet avantage n'est pas imposable dans son chef. L'octroi d'un prêt sans intérêts, en l'absence de toute contrepartie, est incompatible avec le but de lucre d'une société commerciale.²²
- Une société mère octroie un prêt sans intérêts à sa filiale. La cour estime que le caractère anormal ou bénévole ne peut être démontré ici. En effet, il peut être avantageux de prêter sans intérêts lorsque pareille opération permet au prêteur d'obtenir un avantage à plus ou moins long terme. Dans le cas présent, la société mère a obtenu une contrepartie, puisque la valeur de sa participation a augmenté de plus de 95 %, grâce à l'assainissement de la situation de sa filiale.²³

Vente à un prix avantageux

Une société belge A cède à une société suisse B les droits de distribution des produits qu'elle fabrique (marché en régression). Elle facture les produits à un prix avantageux et

¹⁶ Bruxelles, 21 mars 1996, F.J.F., n° 96/119.

¹⁷ Cass., 10 avril 2000, F.J.F., n° 2001/285.

¹⁸ Anvers, 2 septembre 1997, F.J.F., n° 97/255.

¹⁹ Mons, 25 mai 2001, F.J.F., n° 2001/286.

²⁰ Mons, 19 mars 2004, Le Fiscologue, n° 931, 9 avril 2004.

²¹ Gand, 20 mai 2003, Le Fiscologue, n° 899, 8 août 2003.

²² Gand, 20 mai 2003, Le Fiscologue, n° 901, 29 août 2003.

c'est la société B qui facture à ses clients le prix que la société A facturait antérieurement. Ces deux sociétés font partie du même groupe financier.

L'administration considère que la société A a consenti un avantage anormal ou bénévole.

La société belge reconnaît l'avantage, mais conteste son caractère anormal ou bénévole, car elle a obtenu en contrepartie d'une autre société C du groupe les droits de vente de marques internationales (marché favorable). La cour accepte de considérer ces deux transactions comme une seule opération et que l'examen, dans le cadre de l'article 26, se fasse par rapport à l'opération dans son ensemble. Le fait que la contrepartie à l'avantage accordé par A soit fournie par C au lieu de B est ici sans importance, puisqu'il s'agit d'apprécier l'anormalité de l'avantage en tenant compte de la pratique de groupe.

La cour en conclut que l'avantage ne peut être qualifié ni d'anormal ni de bénévole, car l'échange de marché a été très profitable à la société belge.²⁴

Apport surévalué

Une société allemande a fait apport à une société belge d'une machine pour une valeur d'apport supérieure à sa valeur réelle. L'administration considère que cette différence constitue un avantage anormal ou bénévole qui a pu être accordé grâce au fait qu'il y avait identité entre certains dirigeants de la société allemande et la société belge. Le montant de l'avantage correspond à l'appauvrissement volontaire de la société belge au profit de son actionnaire allemand et est donc égal au montant de l'amortissement sur la partie surévaluée de l'apport. Le tribunal rejette cette thèse : il ne peut être question de l'octroi d'un avantage accordé à l'apporteur par la société qui bénéficie de l'apport, étant donné que le premier reçoit, en contrepartie de son apport, des titres d'une valeur équivalente. D'autre part, l'apport ayant été effectué dans le respect des dispositions législatives, après avis d'un réviseur d'entreprises, le juge considère que l'avantage ne pourrait pas être qualifié d'anormal ou bénévole.²⁵

²³ Mons, 3 novembre 1989, *Courr. fisc.*, 90/171.

²⁴ Liège, 21 mai 1997, *F.J.F.*, n° 98/16, *Courr. fisc.*, 97/422.

²⁵ Liège, 18 mars 2002, *F.J.F.*, n° 2004/18.

²⁶ Gand, 21 mai 2003, *Cour. fisc.*, 2003/649.

Notion de taux d'intérêt « normal »

Une société accorde à deux membres de la famille de son actionnaire principal des prêts en vue de l'acquisition d'immeubles, moyennant un intérêt de respectivement 5 % et 6,5 %. Pour l'administration, ces taux sont insuffisants. Elle considère que la société a accordé un avantage anormal ou bénévole à concurrence de la différence entre les taux d'intérêt forfaitaires prévus à l'article 18 de l'AR/CIR pour des avances similaires et les taux d'intérêt réclamés. La cour rejette la thèse de l'administration. Pour déterminer s'il y a eu ou non un avantage imposable, l'administration doit se baser sur la valeur réelle de l'avantage dans le chef du bénéficiaire. Elle doit donc établir qu'au moment où les contrats de prêts ont été conclus, le taux d'intérêt habituel pour de tels prêts était supérieur au taux d'intérêt qui a été réclamé par la société. En utilisant les règles d'évaluation forfaitaire prévues à l'article 18, § 3, de l'AR/CIR, l'administration n'a pas apporté cette preuve. Cette disposition ne concerne en effet que « l'évaluation forfaitaire des avantages de toute nature obtenus autrement qu'en espèce ». ²⁶ De manière générale, la jurisprudence est d'avis que l'article 18 de l'AR/CIR ne peut être appliqué que pour l'évaluation des avantages forfaitaires de toute nature qui sont imposables à titre de rémunérations à l'impôt des personnes physiques. Cette disposition ne peut par contre pas être appliquée pour le calcul des bénéfices d'une entreprise.²⁷

Abandon de créance

- Une société belge abandonne une créance de 6 270 938 BEF qu'elle détient sur sa société mère française. En compensation, la société française abandonne une créance de 2 933 213 BEF qu'elle détient sur la société belge. La différence entre ces deux montants est imposée dans le chef de la société belge comme avantage bénévole. La cour considère qu'il n'y a pas d'avantages anormaux ou bénévoles du fait que, si tous les actifs de la société française avaient été utilisés pour payer sa seule dette vis-à-vis de la société belge, cette dernière n'aurait pas pu récupérer la totalité du montant de sa créance. De plus, la société française avait d'autres dettes certaines (indemnités de licenciement, etc.). Aussi, la cour conclut que dans de telles condi-

²⁷ Civ. Bruges, 1^{er} décembre 2003, *Le Fiscologue*, n° 922, 6 février 2004; Bruxelles, 23 avril 1999, *F.J.F.*, n° 99/226; Anvers, 2 juillet 1999, *Courr. fisc.*, 99/579.

tions de fait, n'importe quelle autre société indépendante aurait préféré réaliser une partie de sa créance au lieu d'attendre une issue douteuse et incertaine qui, en tout cas, ne pouvait résulter que dans une récupération très partielle de cette créance. Du fait que l'avantage anormal ou bénévole n'est pas établi, la cour considère qu'il est sans importance de rechercher s'il y avait un lien d'interdépendance entre les deux sociétés. Elle donne ainsi raison au contribuable.²⁸

- Une société mère renonce à une partie de sa créance à l'égard de sa filiale qui présente des pertes cumulées supérieures à son capital et à ses réserves. La société mère déduit cet abandon de créance au titre de frais professionnels, permettant ainsi à la filiale de réduire parallèlement ses propres dettes, de même que ses pertes. L'administration refuse la déduction de cette créance au motif que cet abandon ne se rattacherait pas nécessairement à l'exercice de la profession de la requérante. De plus, cet abandon ne permettrait pas à la société mère d'acquiescer ou de conserver des revenus au sens de l'article 49 du CIR. En effet, aucune rémunération d'administrateur n'est perçue en l'espèce. Enfin, le caractère recouvrable de la créance ne serait pas établi. La cour estime au contraire que cet abandon de créance constitue bien une charge professionnelle déductible au sens de l'article 49 du CIR. En effet, contrairement à l'administration, la cour estime que l'abandon d'une partie de sa créance par la société mère s'inscrit bien dans le cadre de son activité professionnelle et a été effectué en vue de conserver des revenus. En effet, grâce à cet abandon, elle a l'espoir de sauver sa participation, ce qui implique nécessairement la possibilité pour elle d'espérer percevoir encore plus tard des dividendes, voire réaliser une plus-value en cas de revente de cette participation. La cour écarte le reproche selon lequel la société mère ne recueille pas de rémunérations d'administrateur comme non pertinent; la perception de dividendes constitue bien des revenus au sens de l'article 49 du CIR. De même, le fait de permettre à sa filiale de survivre préserve, dans le chef de la société mère, des chances de récupérer le solde de sa créance, de même que les intérêts.²⁹
- Une société mère renonce à des créances qu'elle détient sur sa filiale en difficulté. C'est à juste titre que l'administration qualifie cet abandon d'avantage anormal ou bénévole. Selon la cour, il est normal qu'une société

mère aide bénévolement sa filiale en difficulté. Cependant, pour que l'aide soit admise, il ne faut pas que la société se mette elle-même en difficulté par cette opération. Or, dans le cas présent, les comptes annuels de la société mère s'étaient avérés déficitaires pour les années concernées. De plus, cet abandon n'avait pu éviter la mise en liquidation volontaire de la filiale la même année.³⁰

Cession d'une créance

La cession gratuite, par une société à sa filiale, d'une créance détenue sur une société X n'est pas constitutive de l'octroi d'un avantage anormal ou bénévole, dès lors que, d'une part, il n'est nullement certain que la créance ait conservé une valeur quelconque, les fonds propres de la société débitrice étant négatifs au moment de la cession, et que, d'autre part, l'opération n'était pas dépourvue d'intérêt pour la requérante, celle-ci s'étant, en contrepartie de la cession, déliée de l'obligation qu'elle avait contractée envers un autre créancier de maintenir à un certain niveau les fonds propres de la société X.³¹

Apport d'une créance

Une société belge apporte au capital d'une filiale en pertes la créance qu'elle détient sur cette même filiale. En échange de son apport, la société belge reçoit des actions dont la valeur est fortement inférieure au montant nominal de la créance. La cour maintient la thèse de l'administration selon laquelle la différence entre le montant nominal de la créance et la valeur des actions attribuées constitue un abandon pur et simple de la créance. Cet abandon correspond à un avantage anormal ou bénévole sur lequel (conformément aux articles 79 et 207 du CIR) aucune perte fiscale antérieure ne peut être imputée. Selon la cour, maintenir une entreprise déficitaire au sein d'un groupe, sans pouvoir espérer un bénéfice futur, constitue une opération anormale.³²

Management fees

- Une société résidente paie à une autre société, sur la base d'une convention, des prestations administratives, comptables, financières et informatiques. Ces rémunérations constituent, par leur manque d'utilité, un avan-

²⁸ Bruxelles, 17 février 1999, F.J.F., n° 2000/196.

²⁹ Bruxelles, 12 février 2000, Bull. fisc., 2001/7.

³⁰ Mons, 18 mai 2001, Le Fiscologue, n° 804, 15 juin 2001.

³¹ Mons, 1^{er} décembre 2000, F.J.F., n° 2001/15.

³² Bruxelles, 18 janvier 2001, Cour. fisc., 2001/113.

tage anormal au sens de l'article 26 du CIR qui n'est pas remis en cause par le tribunal. L'article 26 n'est cependant pas d'application lorsque les avantages anormaux sont concédés par une entreprise belge à une autre entreprise belge. La dépense est donc contestée par l'administration sur pied de l'article 49 du CIR. Le tribunal estime que l'application de l'article 49 du CIR aboutit à une double imposition de l'avantage et refuse donc la taxation des dépenses dans le chef de la société qui accorde l'avantage.³³

- L'administration avait refusé la déduction de rémunérations d'administrateurs payées par une société à d'autres sociétés sur pied de l'article 49 du CIR. La société avait estimé que ces rémunérations devaient être appréciées au regard de l'article 26 du CIR. Pour la cour, les articles 26 et 49 du CIR doivent être clairement distingués. L'article 26 du CIR détermine les éléments constitutifs de la base imposable, alors que l'article 49 traite de la déductibilité des frais professionnels. Lorsque la société consent inutilement une charge, le problème ne se situe plus au niveau de l'article 26, mais au niveau de l'article 49. Dans le cas présent, la cour accepte la thèse de l'administration selon laquelle les rémunérations d'administrateurs ne sont pas déductibles comme frais professionnels.³⁴

5. Conclusion

Les nombreux redressements fiscaux opérés sur la base de l'article 26 du CIR par l'administration, et souvent confirmés par une jurisprudence de moins en moins clémente, appellent à la plus grande prudence de la part du dirigeant d'entreprise, mais aussi, et surtout, de son expert-comptable et de son conseil fiscal.

Le rôle du professionnel du chiffre est de contrer ce penchant souvent trop naturel consistant, pour un contribuable, à vouloir déplacer, de toutes les manières possibles, une partie de sa base imposable vers une juridiction d'une fiscalité plus avantageuse ou vers une société disposant de pertes fiscales récupérables, et de l'informer des conséquences dommageables qui peuvent en découler.

Ce devoir d'information est d'autant plus indispensable, maintenant que l'administration et le législateur ont récemment fait sauter le verrou de l'interdiction de la double imposition.

Pour prévenir l'application par le fisc de l'article 26 du CIR, il nous semble utile de rappeler une règle fondamentale que tout contribuable doit garder à l'esprit.

Cette règle de base est qu'à tout moment, une société doit être à même de prouver qu'une transaction, a priori suspecte puisqu'échafaudée entre parties liées, aurait aussi pu être réalisée entre parties totalement indépendantes.

Cette preuve sera notamment rapportée par la production de rapports de rentabilité, de courriers de fournisseurs ou de banquiers, de bilans des dernières années ou de bilans prévisionnels, de ratios financiers, de tableaux de trésorerie, voire même de coupures de la presse spécialisée révélant la situation difficile dans laquelle se trouve telle ou telle filiale qui bénéficie d'un avantage quelconque.

En matière d'avantage anormal ou bénévole, c'est toujours le principe *at arm's length* qui doit prévaloir.

En d'autres termes, la question fondamentale sous-jacente est de savoir si une société liée, qui consent tel ou tel avantage à une autre société ou à ses actionnaires, aurait fait ce choix si l'autre partie contractante était un tiers n'ayant aucune relation, lien financier ou juridique avec la société qui lui accorde l'avantage.

Tous les principes que nous avons dégagés dans cette étude tendent à ce seul objectif: convaincre le contrôleur qu'une société qui renonce à un intérêt, à une créance, à une marge commerciale, ou qui paie au prix fort des marchandises, des services, une participation ou une clientèle a réellement agi dans son intérêt social.

Une société commerciale n'ayant nulle vocation à agir contre son intérêt, il faudra donc que l'augmentation de la charge ou la diminution du produit résultant de l'avantage accordé lui soit, en fin de compte, profitable.

Personne n'a mieux exprimé ce « principe de profitabilité », au demeurant si simple et si complexe à la fois, que le professeur Kirkpatrick: « Pour être déductible, la dépense ne peut avoir le caractère d'une pure libéralité, mais doit être « intéressée »³⁵ ».

Démontrer qu'une société est « intéressée » par la largesse qu'elle accepte de faire à une autre société liée ou à un de ses actionnaires, tel est le défi majeur du dirigeant et de son conseiller. ●

³³ Civ. Bruxelles, 19 décembre 2003.

³⁴ Anvers, 29 juin 2004.

³⁵ J. KIRKPATRICK, *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, Bruxelles, Bruylant, 1995, p. 117.