

# ARTEO

---

ADVOCATEN - AVOCATS

## ACTUALITÉS JURISPRUDENTIELLES EN FISCALITÉ DES SOCIÉTÉS

Jean-Michel Degée  
Avocat  
Chargé de cours ULiège  
Maître de conférences Executive Master en Gestion Fiscale – Solvay Business School  
24 septembre 2020

## Introduction

---

- Sélection de décisions de jurisprudence en matière d'impôt des sociétés
- Quatre thèmes
  - La déduction des charges d'emprunt
  - La disposition générale anti-abus de l'article 344, § 1er, CIR dans le contexte des réductions de capital
  - Les prix de transfert
  - L'ordre des déductions à l'impôt des sociétés avant la réforme de l'ISoc de 2017
- Thèmes en lien avec des questions qui se posent très régulièrement dans les contrôles actuellement en cours

# La déduction de charges d'emprunt

---

- **Arrêt de la Cour d'appel d'Anvers du 8 mai 2018 et arrêt de la Cour de cassation du 19 mars 2020**
- **Faits**
  - Une société emprunte intra-groupe pour financer une importante réduction de capital et une distribution de dividende à ses actionnaires pour un montant total de 450 millions EUR
  - La société déduit les intérêts afférents à cet emprunt
  - L'administration fiscale rejette la déduction sur la base des conditions générales de déduction de l'article 49 CIR. Selon elle, la charge d'intérêt n'a pas pour objet d'acquérir ou de conserver des revenus imposables
  - Le tribunal d'Anvers rejette le recours de la société contre l'imposition qui résulte du rejet de la charge
  - Devant la Cour d'appel, la société faisait valoir qu'elle ne disposait pas de liquidités lui permettant de procéder au paiement du dividende et du remboursement de capital, et que le recours à l'emprunt lui avait permis de ne pas avoir à réaliser des actifs productifs de revenus imposables pour exécuter ces décisions

# La déduction de charges d'emprunt

---

- **Arrêt de la Cour d'appel d'Anvers du 8 mai 2018**

- La Cour pose le principe que les dispositions de l'article 49 du CIR n'empêchent pas la déduction des intérêts d'un emprunt contracté pour financer un remboursement de capital ou une distribution de dividende
- La Cour poursuit en indiquant que rien ne permet non plus dans le texte de la loi fiscale de considérer que les intérêts d'un tel emprunt seraient intrinsèquement déductibles
- Selon la Cour, il faut donc s'assurer que les intérêts répondent aux conditions de l'article 49 du CIR, et en particulier qu'ils ont été exposés « en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables »
- Ce n'est pas la réduction de capital / la distribution de dividende qui doit répondre à cette condition, mais bien l'emprunt contracté pour les financer
- La question de savoir si une dépense est engagée en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables est une question de fait, et c'est au contribuable de l'établir
- La Cour d'appel estime qu'en l'espèce, la société contribuable n'a pas fait cette preuve. Selon la Cour, aucune pièce du dossier qui a été produit devant elle n'établit que l'emprunt a effectivement été contracté en vue de préserver les actifs de la société, générateurs de revenus imposables

# La déduction de charges d'emprunt

---

- **Arrêt de la Cour de cassation du 9 mars 2020**
  - Rappel de quelques spécificités de la procédure devant la Cour:
    - Ne juge pas du fond du dossier
    - Examine si le juge n'a pas commis d'erreur de droit et s'il a respecté les principes de la procédure (réponse aux conclusions, etc.)
    - Toutes les constatations en fait du juge du fond échappent au contrôle de la Cour de cassation
  - La Cour confirme le principe que les intérêts d'emprunts contractés en vue de financer une réduction de capital ou la distribution de dividendes sont déductibles pour autant que le contribuable fasse la preuve que ces intérêts répondent aux conditions de déduction de l'article 49 du CIR, et notamment la condition qu'ils sont exposés pour acquérir ou conserver des revenus imposables

# La déduction de charges d'emprunt

---

- **Arrêt de la Cour de cassation du 9 mars 2020** (suite)
  - La Cour décide que le simple fait que la société ne disposait pas au moment de la conclusion de l'emprunt de liquidités suffisantes pour exécuter la distribution de dividendes / la réduction de capital ne suffit pas pour établir que le prêt a été conclu en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables; le contribuable doit faire cette preuve en établissant par exemple, concrètement, que ce prêt lui a permis de conserver des actifs productifs de revenus
  - La Cour constate qu'en l'espèce, la Cour d'appel a décidé, sur la base de constatations qui gisent en fait et qui échappent à son contrôle, que le dossier de la société contribuable ne contenait pas d'éléments de nature à faire cette preuve concrète
  - La Cour de cassation décide que la Cour d'appel a satisfait à son obligation de motivation, et rejette le pourvoi

# La déduction des charges d'intérêt

---

- **Quelques commentaires**

- Décision de la Cour de cassation à remettre en perspective avec la saisine limitée de la Cour
- Mais important effet de précédent
- En pratique, la Cour d'appel d'Anvers avait fait grief au contribuable de ne pas avoir produit de pièces justifiant son argumentation que l'objectif de l'emprunt était de pouvoir conserver des actifs productifs de revenus imposables
- Il est donc essentiel de pouvoir montrer concrètement que le l'emprunt permet de conserver des revenus imposables (motivation notamment de la décision de recourir à l'emprunt)

# Les rectifications prix de transfert

- **Arrêts de la Cour d'appel d'Anvers du 20 juin 2017 et du 17 avril 2018 et arrêt de la Cour de cassation du 23 janvier 2020**
- **Faits**
  - Une société belge en liquidation vend une participation à sa société mère néerlandaise
  - Prix de cession est fixé à 1,815 milliard EUR sur la base d'une méthode de valorisation « discounted cash flow »
  - L'administration conteste le prix fixé, modifie la méthode de valorisation retenue et estime sur cette base que le prix de marché est de 2,125 milliards EUR
  - L'administration taxe la différence entre le prix retenu et le prix qu'elle estime de marché (soit 310 millions) au titre d'avantage anormal ou bénévole (art. 26 CIR)
  - L'administration taxe au taux ordinaire de l'ISoc car avantage anormal ou bénévole et non plus-value sur actions (application de la jurisprudence dite « Transmarine »)
  - La société conteste la taxation



## Les rectifications prix de transfert

---

- **Le tribunal de première instance d'Anvers rejette le recours du contribuable**
- **La Cour d'appel d'Anvers, par arrêt du 20 juin 2017, réforme le jugement et accueille le recours du contribuable**
  - La cour rappelle la notion d'avantage anormal ou bénévole
  - La charge de la preuve d'un avantage anormal incombe à l'administration
  - En l'espèce, la Cour constate que l'administration a substitué à la méthode de valorisation retenue par le contribuable (« discounted cash flow ») une autre méthode de valorisation, qui aboutit à un résultat supérieur
  - La Cour décide qu'avant d'écarter la méthode de valorisation du contribuable pour substituer la sienne, l'administration doit au préalable établir que la méthode du contribuable n'est pas une méthode valable pour déterminer le prix de marché ou qu'elle n'a pas été correctement appliquée

## Les rectifications prix de transfert

---

- **Arrêt de la Cour d'appel d'Anvers, 20 juin 2017** (suite)
  - Le simple fait qu'une autre méthode de valorisation appliquée par l'administration aboutit à un résultat plus élevé ne prouve pas l'existence d'un avantage anormal ou bénéficiaire
  - Or, constate la Cour, rien ne permet de considérer que la méthode retenue par le contribuable ne serait pas une méthode valable pour déterminer le prix de marché d'une participation et, d'autre part, rien ne permet non plus de conclure que cette méthode n'aurait pas été appliquée correctement par le contribuable
  - En outre, la Cour émet des doutes quant à la méthode de valorisation retenue par l'administration, tant dans son principe que dans son application
  - La Cour annule l'imposition

## Les rectifications prix de transfert

---

- **L'affaire ne s'arrête pas là ...** l'administration soumet à la Cour d'appel une cotisation subsidiaire sur la base de l'article 356 du CIR
- L'administration se base sur une nouvelle valorisation de la participation supérieure à celle retenue au stade du contrôle, ce qui aboutit à une base imposable largement supérieure (525 millions au lieu de 310 millions EUR !)
- La Cour d'appel décide, par arrêt du 17 avril 2018, que l'article 356 du CIR ne permet pas à l'administration d'établir une cotisation subsidiaire sur une base imposable supérieure à celle retenue au stade du contrôle
- **Epilogue:** l'arrêt de la Cour de cassation du 23 janvier 2020 rejette le pourvoi de l'Etat belge

# Les rectifications prix de transfert

---

- **Quelques commentaires**

- Importance des aspects juridiques dans les litiges prix de transfert
- Procédure de rectification – l'administration ne suit pas toujours ses propres directives
- La question de l'intervalle de pleine concurrence

## Les réductions de capital et la disposition anti-abus

---

- **Arrêt de la Cour d'appel de Gand du 28 avril 2020**
- **Faits**
  - En 2009, un couple constitue une société holding H, par apport en nature de sa participation dans une société opérationnelle A. Le capital libéré par l'apport est égal à la valeur de la participation
  - En 2012, la société H décide de procéder à un remboursement de capital à ses actionnaires. Une partie est payée début 2013 et le solde est converti en un prêt, remboursé par H au fur et à mesure du paiement de dividendes par la société opérationnelle A
  - En 2014, la société H procède à un nouveau remboursement de capital. Ce remboursement est payé début 2015 au moyen de dividendes reçus de A
  - L'administration fiscale rectifie la situation de H et établit des cotisations au précompte mobilier en application de l'article 344, § 1er CIR

## Les réductions de capital et la disposition anti-abus

---

- **Thèse de l'administration :**

- l'apport de 2009 et les réductions de capital de 2012 et 2014 sont des actes qui réalisent une même opération et sont constitutifs d'un abus fiscal
- L'abus fiscal consiste en l'espèce à se placer dans le cadre d'une distribution non taxée en violation, selon elle, des objectifs de la loi fiscale

- **Deux aspects essentiels discutés devant la Cour d'appel :**

- l'opération constitue-t-elle un abus fiscal ?
- l'opération tombe-t-elle dans le champ d'application temporel de la nouvelle disposition anti-abus ?

## Les réductions de capital et la disposition anti-abus

---

- **L'arrêt de la Cour d'appel de Gand du 28 avril 2020**
  - Ne tranche que la question de l'application dans le temps de la disposition anti-abus
  - Suivant la Cour, la disposition anti-abus n'est pas applicable en l'espèce car :
    - La nouvelle mouture de la disposition anti-abus dont l'administration entend faire application a été adoptée en 2012
    - Pour appliquer cette nouvelle disposition à un ensemble d'actes réalisant une même opération, tous les actes doivent avoir été posés après l'entrée en vigueur de la nouvelle disposition
    - L'apport date de 2009, et est donc antérieur à l'entrée en vigueur du nouveau texte
    - Application du principe de prévisibilité de la loi

## Les réductions de capital et la disposition anti-abus

- **Sur la question de fond de l'application de la disposition anti-abus à une réduction de capital**
  - Question tranchée généralement par la négative
  - Voir notamment Gand, 1er octobre 2019
  - Raisonement : pour qu'il y ait abus fiscal, il faut que l'on pose un acte ou un ensemble d'actes par lesquels
    - soit on se place en dehors du champ d'application d'une disposition qui taxe en violation des objectifs de cette disposition
    - soit on se place dans le champ d'application d'une disposition qui confère un avantage fiscal en violation des objectifs de cette disposition
  - Dans les deux cas, l'administration doit établir que l'on s'est placé en violation des objectifs de cette disposition
  - En règle, cet objectif doit ressortir soit de la loi, soit des travaux préparatoires
  - Or avant la réforme de l'ISoc de 2017, libre choix de procéder à une réduction de capital par imputation sur le capital libéré (confirmé dans les TP de la loi de réforme de 2017)



## L'ordre des déductions à l'impôt des sociétés

---

- **Arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne du 19 décembre 2019**
- **Faits:**
  - une société perçoit des dividendes qui bénéficient du régime des revenus définitivement taxés et a droit par ailleurs à une déduction pour capital à risque
  - dans l'ordre de l'arrêté d'exécution du CIR de l'époque, la déduction des revenus définitivement taxés (RDT), reportable dans le temps en cas d'insuffisance de bénéfices, intervient avant la déduction pour capital à risque (DCR), qui est reportable (à l'époque) mais pour une durée limitée à sept ans
  - ce qui a pour conséquence que la société concernée, par l'effet de l'ordre d'imputation, peut perdre l'avantage fiscal lié à des déductions dont le report est limité dans le temps
  - La société conteste l'ordre de déductions et revendique l'imputation prioritaire de la DCR sur les RDT, de manière à pouvoir faire valoir un montant plus élevé de déduction RDT reportables sans limitation de temps

## L'ordre des déductions à l'impôt des sociétés

- **Illustration**

La société a un bénéfice de 1,000 des RDT de 800 et une DCR de 600

Ordre de l'AR/CIR

Bénéfice 1,000

RDT - 800

DCR - 200

DCR reportable:  $600 - 200 = 400$  limité à 7 ans

Ordre revendiqué

Bénéfice 1,000

DCR - 600

RDT - 400

RDT reportable = 400 sans limite

Des questions ?

---

**ARTEO**

---

Arteo Law BV/SRL  
rue de la Bonté 5 Goedheidsstraat  
1000 Brussels – Belgium  
[www.arteo.law](http://www.arteo.law)

---

**ARTEO**