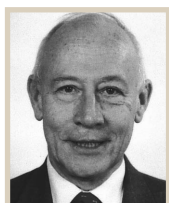


FISCALITÉ : RELATIONS INTRAGROUPE

La minoration ou la majoration des cessions d'éléments de l'actif immobilisé



Jean-Jacques Cappelaere

Fiscaliste

Lorsqu'il est le fait de relations intragroupe hexagonales, le transfert de bénéfice qui résulte de la minoration ou de la majoration du prix de cession intragroupe d'un élément de l'actif immobilisé engendre au niveau du groupe, une double imposition économique du bénéfice ainsi transféré.

La minoration, ou la majoration, du prix de cession d'un élément de l'actif immobilisé peut s'analyser, dans notre droit interne, comme résultant d'un acte anormal de gestion : elle est alors constitutive d'une libéralité du vendeur au profit de l'acquéreur (minoration du prix de cession), ou de l'acquéreur au profit du vendeur (majoration du prix de ces-

sion) ; lorsqu'elle intervient entre sociétés d'un même groupe, elle est susceptible de déboucher sur la double imposition du bénéfice transféré à l'intérieur du groupe.

Il a paru intéressant d'analyser la jurisprudence la plus récente du Conseil d'État pour circonscrire les modalités de cette double imposition dans le cadre de notre droit interne hexagonal (fiscalité de droit commun des relations intragroupe et régime de l'intégration fiscale), et de se référer aux textes existants (article 57 du CGI, *encadré 1*), ainsi qu'aux principes du droit conventionnel ou communautaire (*encadrés 2 et 3*), pour apprécier l'étendue de cette double imposition dans le cadre des relations intragroupe transfrontalières.

MINORATION OU MAJORATION DES PRIX DE CESSION

Suivant une jurisprudence traditionnelle du Conseil d'État (CE, 8 décembre 1971 n° 80306), en cas de vente d'un bien par une société pour un prix inférieur à la valeur de ce

bien, l'avantage que la société vendresse consent à l'acquéreur en cédant ce bien pour un prix inférieur à sa valeur réelle, est susceptible de constituer un revenu distribué ; il en va de même, symétriquement, en cas de vente d'un bien à une société pour un prix supérieur à la valeur du bien : le prix excessif payé par la société à son principal actionnaire, peut être qualifié d'avantage sur le fondement du 2° de l'article 109-1 du CGI (CE, 20 juin 1973 n° 87078 et 87079).

Plus récemment, par un arrêt du 28 février 2001 (n° 199295, Section, ministre c/ Théron), la Haute Assemblée a jugé qu'en cas d'acquisition par une société à un prix que les parties ont délibérément majoré par rapport à la valeur vénale de l'objet de la transaction, ou, s'il s'agit d'une vente, délibérément minoré, sans que cet écart de prix comporte de contrepartie, l'avantage ainsi octroyé doit être requalifié comme une libéralité représentant un avantage occulte constitutif d'une distribution de bénéfices au sens des dispositions de l'article 111C du CGI, alors même que l'opération est portée en comptabilité et y est assortie de toutes les justifications concernant son objet et l'identité du cocontractant, dès lors que cette comptabilisation ne révèle pas par elle-même, la libéralité en cause.

REPÈRES

Le droit conventionnel

■ L'imposition du bénéfice réputé transféré à l'étranger, qui résulte de la modification unilatérale, par l'administration fiscale française, des prix de cession transfrontaliers intragroupe d'éléments de l'actif immobilisé, peut être combattue en recourant à la procédure amiable, prévue par les conventions fiscales bilatérales, d'entente avec l'autorité compétente des

États liés à la France par ces conventions.

Il importe toutefois de souligner que la négociation interétatique qui fait suite à la mise en œuvre de la procédure amiable prévue par une convention fiscale bilatérale, peut déboucher sur une absence d'accord, et par voie de conséquence, sur le maintien de la double imposition économique.

Le droit communautaire

■ Le 23 juillet 1990, les douze États membres de l'Union européenne ont signé une convention destinée à éviter les doubles impositions en cas de correction de bénéfices entre entreprises associées d'États membres différents ; entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1995, cette convention présente l'avantage de comporter une obligation de résultat dès lors que les divergences de vue entre États membres concernés débouchent sur une procédure d'arbitrage

obligatoire ; le recours à cette convention permet ainsi aux groupes européens d'éliminer la double imposition économique des bénéfices transférés entre entreprises associées situées sur le territoire des États membres pour lesquels la convention est applicable. Pour l'Autriche, la Finlande et la Suède, la convention relative à leur adhésion a été signée le 21 décembre 1995 : elle est entrée en vigueur le 1^{er} février 2003 et a été publiée le 4 juin 2004.

«*Suivant une jurisprudence traditionnelle du Conseil d'État, en cas de vente d'un bien par une société pour un prix inférieur à la valeur de ce bien, l'avantage que la société venderesse consent à l'acquéreur est susceptible de constituer un revenu distribué.*»

rière du bien surévalué, doit être augmentée de l'excédent du prix de revient dudit bien correspondant à cette réévaluation, initialement considéré comme distribué.

L'APPARTENANCE DES SOCIÉTÉS VENDERESSE ET ACQUÉREUSE À UN GROUPE FISCALEMENT INTÉGRÉ

Dès lors qu'il y a une subvention indirecte consentie par la société cédante à la société cessionnaire (hypothèse d'une sous-estimation du prix de cession), cette subvention est rapportée au résultat propre de la société cédante, ainsi qu'au résultat propre de la société cessionnaire, bénéficiaire du revenu distribué correspondant à la subvention ; cette dernière réintégration est annulée pour la détermination du résultat d'ensemble.

Lorsqu'il y a une subvention indirecte consentie par la société cessionnaire

Cette référence à l'article 111C du CGI, permet, dans le cadre des relations intragroupe, d'appliquer le régime de la distribution de bénéfices même lorsque ne sont pas remplies les conditions d'application de l'article 109-1 (absence de bénéfices ou produits, au sens de cet article, qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital), ou de l'article 109-2 du CGI (sommés ou valeurs mis à la disposition de non associés, de non-actionnaires ou de non porteurs de parts).

LA DOUBLE IMPOSITION DES BÉNÉFICES TRANSFÉRÉS AU SEIN DU GROUPE

– La minoration du prix de cession : il y a double imposition économique. En effet, l'insuffisance du prix de cession procède d'un acte anormal de gestion constitutif d'une libéralité consentie par le vendeur à l'acquéreur ; le bénéfice correspondant à cette libéralité est la contrepartie de l'augmentation de l'actif net du vendeur résultant de la valorisation de la cession pour un montant égal à la valeur vénale de l'actif cédé ; il est donc imposable entre les mains de la société venderesse en application de l'article 38-2 du CGI. Il résulte, par ailleurs, de l'arrêt Sté Raffypack (CE, 5 janvier 2005 n° 254556, 3^e et 8^e s-s) que, dans le cas où le prix de l'acquisition d'une immobilisation a été volontairement minoré par les parties pour dissimuler une libéralité consentie par le vendeur à l'acquéreur, l'administration est fondée à corriger la valeur d'ori-

gine de l'immobilisation, comptabilisée par l'entreprise acquéreuse pour son prix d'acquisition, et à lui substituer sa valeur vénale, augmentant ainsi son actif net dans la mesure de l'acquisition faite à titre gratuit, laquelle, au demeurant, correspond, si le vendeur est une entreprise passible de l'impôt sur les sociétés, à un revenu distribué imposable entre les mains de l'acquéreur en vertu de l'article 111 du CGI.

– La majoration du prix de cession : il n'y a pas double imposition économique au moment où la cession intervient pour un prix majoré. En effet, le bénéfice égal à la surévaluation du prix de cession est imposé chez la société venderesse, bénéficiaire de la libéralité qui lui est consentie par la société acquéreuse. Il résulte par ailleurs, d'un arrêt du Conseil d'État du 27 avril 2001 (n° 212680, 9^e et 10^e s-s, Sté générale de transport et d'industrie - GTI), que l'administration n'est pas fondée à rehausser les bases de l'impôt de la société acquéreuse du seul fait qu'un élément de l'actif immobilisé a été acquis pour un prix anormalement élevé, dès lors que cet élément ayant été inscrit pour une valeur égale à ce prix, il n'est résulté de cette circonstance aucune diminution de la valeur d'actif ressortant du bilan de clôture de l'exercice. Mais l'amortissement, par la société acquéreuse, de l'excédent du prix d'acquisition ne peut qu'être réintégré chez cette dernière, de la même manière que la plus value susceptible de résulter de la cession ulté-

REPÈRES

L'article 57 du Code Général des Impôts

L'article 57 du CGI vise :

■ les entreprises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de France ;
 ■ les entreprises qui sont sous la dépendance d'une entreprise ou d'un groupe possédant également le contrôle d'entreprises situées hors de France. Cette condition de dépendance ou de contrôle n'est pas exigée lorsque le transfert s'effectue avec des entreprises établies dans un État étranger ou dans un territoire situé hors de France, dont le régime fiscal est

privilegié au sens du deuxième alinéa de l'article 238 A du CGI. Pour l'établissement de l'impôt dû par les entreprises françaises ainsi concernées, les bénéfices qu'elles transfèrent indirectement aux entreprises étrangères qui entrent dans le champ du dispositif, ■ soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente ; ■ soit par tout autre moyen ; sont incorporés aux résultats accusés par les comptabilités. L'administration est tenue de prouver les liens de dépendance de droit ou de fait entre la

société française et la société étrangère ainsi que l'existence et le montant des avantages particuliers consentis à la société étrangère. Pour échapper à l'imposition, c'est à l'entreprise redressée qu'il appartient de justifier l'absence de libéralité, par exemple en montrant que des ventes consenties par une société mère française à ses filiales étrangères à un prix voisin du prix de revient ou des prêts consentis sans intérêt au bénéficiaire des mêmes filiales répondent à la nécessité de développer les propres exportations de la société mère ainsi concernée.

« Lorsque le droit conventionnel s'applique, la double imposition économique susceptible de résulter de l'anormalité du prix de transfert initialement appréciée d'une manière unilatérale par l'un des États, peut être supprimée. »

à la société cédante (hypothèse d'une surestimation du prix de cession), il résulte de la jurisprudence GTI ci-dessus rappelée du Conseil d'État, que la société cessionnaire auteur de la subvention, n'a pas à rapporter à son résultat propre la subvention qu'elle consent, la doctrine administrative qui se référait à un arrêt plus ancien du 2 octobre 1985 (CE, n° 37791) étant ainsi privée de sa portée.

La société mère est tenue de joindre à la déclaration de son résultat d'ensemble de chaque exercice un état des subventions directes ou indirectes et des abandons de créances consentis ou reçus par chacune des sociétés membres du groupe ; le défaut de production sur cet état est sanctionné par une amende égale à 1% ou 5% des sommes omises, selon qu'elles sont ou ne sont pas déduc-

tibles du résultat fiscal ; cette amende ne s'applique qu'au seul exercice au titre duquel l'infraction est mise en évidence, alors même que l'infraction concernée se répéterait sur plusieurs exercices.

La sortie du groupe de la société propriétaire d'un bien ayant fait l'objet d'une cession intragroupe ou de la société cédante, ainsi que la cessation du régime de groupe, entraîne la réintégration dans le résultat d'ensemble de l'exercice de sortie ou de cessation du régime de groupe, des subventions indirectes initialement déduites du résultat d'ensemble.

L'acte anormal de gestion est à usage interne, la société cédante (insuffisance du prix de cession) ou la société cessionnaire (excès du prix de cession), étant établies en France. Il est important de rappeler, à cet égard, que, pour être consacrée, l'anorma-

lité de l'acte de gestion implique que l'administration apporte la preuve de l'existence d'une libéralité, ce qui suppose la réunion, d'une part, d'un élément matériel, à savoir l'existence d'une différence significative entre le prix convenu et la valeur vénale du bien cédé, d'autre part d'un élément subjectif l'intention de la société d'accorder une libéralité.

Dans l'hypothèse de cessions intragroupe transfrontalières d'éléments de l'actif immobilisé, le transfert à l'étranger du bénéfice de cession par la société cédante établie en France (sous estimation du prix de cession), ou par la société cessionnaire établie en France (surestimation du prix de cession), s'appuie sur les dispositions de l'article 57 du CGI (encadré 1), lequel se fonde sur le seul élément matériel, l'insuffisance ou la surestimation, objectivement appréciée, des prix de transfert, pour justifier un redressement immédiat ou ultérieur du résultat français ; par ailleurs, le droit conventionnel (procédure amiable entre autorités compétentes, encadré 2) ou communautaire (procédure d'arbitrage entre États membres de l'Union européenne, encadré 3), est susceptible de tempérer les conséquences de l'article 57 du CGI, dès lors que la mise en œuvre des dispositifs prévus par ces procédures vise à faciliter l'accord des autorités compétentes des États concernés par l'implantation mondiale des groupes multinationaux, pour se répartir la matière imposable secrétée par l'activité des dits groupes. ■