

DÉCISIONS

DÉCISION DE LA COMMISSION

du 26 mai 2010

concernant l'aide d'État sous la forme d'un accord fiscal transactionnel mise à exécution par la Belgique en faveur de la société Umicore SA (ex-«Union Minière SA») [aide d'État C 76/03 (ex NN 69/03)]

[notifiée sous le numéro C(2010) 2538]

(Les textes en langues française et néerlandaise sont les seuls faisant foi.)

(Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE)

(2011/276/UE)

LA COMMISSION EUROPÉENNE,

vu le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, et notamment son article 108, paragraphe 2, premier alinéa,

vu l'accord sur l'Espace économique européen, et notamment son article 62, paragraphe 1, point a),

après avoir invité les intéressés à présenter leurs observations ⁽¹⁾ conformément auxdits articles et vu ces observations,

considérant ce qui suit:

I. PROCÉDURE

(1) Par lettre du 11 février 2002, la Commission a communiqué aux autorités belges les informations dont elle disposait concernant un accord entre l'Inspection spéciale des impôts («ISI») de l'administration fiscale belge et la société Umicore SA («Umicore»), ex «Union Minière SA», portant sur une réduction de dette en matière de taxe sur la valeur ajoutée («TVA»). Dans ladite lettre, la Commission a demandé aux autorités belges de lui fournir tous les renseignements pouvant lui permettre d'apprécier cet accord à la lumière des articles 107 et 108 du traité ^(*).

(2) Le gouvernement belge a répondu à la Commission par courrier du 7 mai 2002.

(3) Par lettre du 9 août 2002, la Commission a demandé de plus amples informations aux fins de parfaire son appré-

ciation de la mesure. Ces informations ont été transmises par le gouvernement belge par lettre du 18 septembre 2002.

(4) Par lettre du 21 octobre 2003, la Commission a demandé aux autorités belges de fournir des documents complémentaires permettant de clarifier la position de l'administration fiscale belge au sujet de l'accord avec Umicore.

(5) Par lettre du 31 octobre 2003, les autorités belges ont informé la Commission de ce que le dossier fiscal d'Umicore ainsi que toutes les pièces concernant l'accord en question avaient été saisis par le juge d'instruction de Bruxelles, M. Lugentz, chargé d'une instruction pénale contre X concernant les circonstances dans lesquelles l'accord entre l'ISI et Umicore avait été conclu.

(6) Par lettre du 10 décembre 2003, la Commission a informé la Belgique de sa décision d'ouvrir la procédure prévue à l'article 108, paragraphe 2, du traité à l'encontre de cette aide.

(7) La décision de la Commission d'ouvrir la procédure a été publiée au *Journal officiel de l'Union européenne* ⁽²⁾ le 7 septembre 2004. La Commission a invité les intéressés à présenter leurs observations sur l'aide en cause.

(8) À la suite d'une erreur dans le texte publié le 7 septembre 2004, la décision a été à nouveau publiée au *Journal officiel de l'Union européenne* le 17 novembre 2004 ⁽³⁾.

(9) La Commission a reçu des observations à ce sujet de la part d'Umicore par courriers des 7 octobre et 13 décembre 2004, ainsi que de la part d'un tiers anonyme par un courrier reçu le 4 octobre 2004.

(10) À la suite de la nouvelle publication de la décision, la Belgique a transmis ses commentaires par courrier du 15 décembre 2004.

⁽¹⁾ JO C 280 du 17.11.2004, p. 10.

^(*) À compter du 1^{er} décembre 2009, les articles 87 et 88 du traité CE sont devenus respectivement les articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne («TFUE»). Dans les deux cas, les dispositions sont, en substance, identiques. Aux fins de la présente décision, les références faites aux articles 107 et 108 du TFUE s'entendent, s'il y a lieu, comme faites respectivement aux articles 87 et 88 du traité CE. Un certain nombre de changements de terminologie ont également été apportés par le TFUE, tels que le changement de «Communauté» en «Union» et de «marché commun» en «marché intérieur».

⁽²⁾ JO C 223 du 7.9.2004, p. 2.

⁽³⁾ Voir la note de bas de page n° 1.

- (11) Le 13 mai 2005, la Commission a transmis les observations des tiers à la Belgique. Celle-ci lui a soumis ses commentaires le 13 juin 2005.
- (12) Par lettre du 12 décembre 2005, la Commission a informé la Belgique de sa décision de suspendre l'examen de la mesure jusqu'à la décision des autorités judiciaires dans l'affaire en cours.
- (13) Dans sa réponse du 19 janvier 2006, la Belgique a indiqué que des perquisitions avaient effectivement été menées dans les locaux de l'administration, que le dossier fiscal avait été intégralement saisi, et qu'en outre, elle ne manquerait pas d'informer la Commission des décisions que les autorités judiciaires communiqueraient à l'administration concernée.
- (14) Par lettre du 31 mars 2008, la Commission a demandé de l'informer de l'état d'avancement de la procédure judiciaire et de la récupération éventuelle des documents saisis.
- (15) La Belgique a répondu à la Commission par lettre du 16 juin 2008 en précisant que la procédure judiciaire avait été clôturée en date du 13 novembre 2007.
- (16) Le 28 juillet 2008, une réunion a eu lieu entre les représentants de l'ISI et de la Commission, à l'issue de laquelle une liste de questions reprenant les points soulevés par les représentants de la Commission lors la réunion a été adressée par courrier électronique aux autorités belges. Les autorités belges ont transmis leur réponse par lettre datée du 9 septembre 2008.
- (17) Par lettre du 17 octobre 2008, la Commission a rappelé à la Belgique qu'il lui incombait d'entreprendre toutes les démarches nécessaires, y compris la récupération des documents saisis, afin de répondre aux questions posées par la Commission. Dans cette lettre, la Commission a aussi évoqué la possibilité d'enjoindre formellement la Belgique de lui fournir les informations demandées, compte tenu du fait que ces informations auraient déjà dû être fournies à la Commission à la suite de ses demandes de renseignements précédentes.
- (18) Par courrier électronique du 21 janvier 2009, la Commission a demandé aux autorités belges de la tenir informée de la suite réservée à son courrier du 17 octobre 2008. Ces dernières ont répondu par courrier du 29 janvier 2009 que l'ISI avait entamé les démarches afin d'apporter une réponse aux questions posées par la Commission.
- (19) Par sa lettre du 7 mai 2009, la Belgique a informé la Commission que les documents saisis avaient finalement été restitués à l'ISI et que ceux-ci étaient en cours d'examen en vue de répondre aux questions de la Commission.
- (20) Par son courrier du 6 août 2009, la Belgique a transmis à la Commission sa réponse aux questions posées par la Commission dans sa lettre du 17 octobre 2008.
- (21) À la demande de la Commission, la Belgique a transmis par courrier électronique du 22 septembre 2009 des informations complémentaires sur certaines dispositions administratives applicables.

II. DESCRIPTION DÉTAILLÉE DE L'AIDE

II.1. Contexte général de l'accord intervenu entre l'ISI et Umicore le 21 décembre 2000

- (22) Dans le cadre d'enquêtes menées par les autorités fiscales de plusieurs États membres sur des transactions concernant des métaux précieux, la direction régionale de Bruxelles de l'ISI a procédé à des vérifications auprès d'Umicore SA portant sur les années 1995 à 1999. Au terme de ces vérifications, l'ISI a notifié à Umicore, respectivement les 30 novembre 1998 et 30 avril 1999, deux relevés de régularisation constatant l'application irrégulière d'exonérations de TVA à des ventes d'argent en grains à des sociétés établies en Italie, en Suisse et en Espagne.
- (23) En particulier, ces deux relevés de régularisation portaient sur la détermination provisoire du montant de la TVA dont Umicore s'était rendu redevable en raison des exonérations appliquées de façon irrégulière, sur le montant de l'amende fiscale à payer ainsi que sur les intérêts exigibles de plein droit à compter de la date à laquelle la dette TVA avait pris naissance. Les deux relevés invitaient l'assujetti à transmettre par écrit à l'ISI son approbation sur les montants ainsi déterminés, ou à faire valoir ses objections dûment motivées, dans un délai de 20 jours.
- (24) Suivant cette dernière option, Umicore a adressé à l'ISI au mois de juin 1999, deux courriers faisant valoir ses objections aux constatations de l'ISI et invoquant la régularité de l'exonération de TVA appliquée. Le 23 décembre 1999, l'ISI a communiqué à Umicore ses observations en réponse aux deux courriers de l'assujetti en réaffirmant la validité des constatations faites dans les deux relevés de régularisation. L'ISI a donc invité Umicore à faire parvenir soit son accord sur la taxation établie, soit de nouveaux éléments de nature à réduire ou annuler celle-ci, et le cas échéant, à marquer sa renonciation à se prévaloir du temps couru de la prescription, aux fins d'interrompre la prescription pour le recouvrement de la taxe, des intérêts et des amendes fiscales. Le 30 mars 2000, Umicore a complété son argumentation en rejetant à nouveau les conclusions de l'ISI.
- (25) Le 21 décembre 2000, l'ISI a accepté une proposition d'accord présentée par Umicore («accord transactionnel») au sujet des deux relevés de régularisation, portant sur l'application de la TVA pour l'intégralité de la période contrôlée par l'ISI. L'accord en question prévoit un paiement par Umicore d'une somme considérablement réduite par rapport aux montants repris dans les relevés de régularisation susmentionnés.

II.2. Régime fiscal applicable aux livraisons intracommunautaires et aux exportations de biens

- (26) Les règles en matière de TVA applicable aux livraisons intracommunautaires et aux exportations des biens visées par l'accord transactionnel portant sur les années 1995 à

1998 trouve son origine dans la transposition de la directive 91/680/CEE du Conseil ⁽⁴⁾ dans le code belge de la TVA. Cette directive contenait le régime transitoire de la TVA en vue de la suppression des frontières fiscales au sein de l'Union européenne et modifiait la sixième directive TVA ⁽⁵⁾.

1. Taxation des livraisons de biens

(27) L'article 2, premier alinéa, du Code de la TVA («CTVA») dispose que «sont soumises à la taxe, lorsqu'elles ont lieu en Belgique, les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel.»

(28) L'article 10 du CTVA dispose par ailleurs ce qui suit:

«Est considéré comme livraison d'un bien, le transfert du pouvoir de disposer d'un bien comme un propriétaire. Il s'agit notamment de la mise à disposition de l'acquéreur ou du cessionnaire en exécution d'un contrat translatif ou déclaratif.»

(29) Enfin, l'article 15 du CTVA prévoit ce qui suit:

«§ 1^{er}. Une livraison de biens a lieu en Belgique lorsque le lieu où elle est réputée se situer, conformément aux §§ 2 à 6, se trouve en Belgique.

§ 2. Le lieu d'une livraison de biens est réputé se situer à l'endroit où le bien est mis à la disposition de l'acquéreur ou du cessionnaire.

Toutefois, le lieu de la livraison est réputé se situer:

1^o à l'endroit où commence l'expédition ou le transport à destination de l'acquéreur, lorsque le bien est expédié ou transporté par le fournisseur, par l'acquéreur ou par un tiers;

[...]

§ 7. Sauf preuve contraire, la livraison d'un bien meuble est présumée avoir lieu en Belgique, lorsque, au moment de la livraison, l'une des parties à l'opération y a établi un siège d'activité économique ou un établissement stable ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, un domicile ou une résidence habituelle.»

(30) Une livraison de biens (dont le transport commence en Belgique) est donc en principe taxable en Belgique. Lorsqu'une des parties à la transaction est établie en Belgique, la loi introduit une présomption légale selon laquelle la livraison est présumée avoir lieu en Belgique.

2. Redevable de la TVA

(31) Sur la base de l'article 51, paragraphe 1, du CTVA, la taxe est due par l'assujetti qui effectue une livraison de biens ou une prestation de services imposable qui a lieu en Belgique.

3. Exportations

(32) L'article 39, paragraphe 1, du CTVA prévoit un régime d'exonération de TVA applicable aux exportations de biens, en disposant que «Sont exemptées de la taxe: 1^o les livraisons de biens expédiés ou transportés par le vendeur ou pour son compte, en dehors de la Communauté; 2^o les livraisons de biens expédiés ou transportés, par l'acheteur qui n'est pas établi en Belgique ou pour son compte, en dehors de la Communauté (...)

(33) Conformément à l'article 39, paragraphe 3, du CTVA, en droit belge, l'arrêté royal n^o 18 du 29 décembre 1992 («AR n^o 18») a fixé les conditions relatives à l'exonération concernant l'exportation des biens de la Belgique en dehors de la Communauté ⁽⁶⁾.

⁽⁶⁾ L'article 5, paragraphe 2, de l'AR n^o 18, dispose que «l'acheteur non établi en Belgique, qui prend lui-même possession des biens en Belgique, doit délivrer, lors de la prise de possession, un accusé de réception à son vendeur établi en Belgique. L'accusé de réception à livrer au vendeur doit mentionner la date de la remise des biens, la description de ceux-ci et le pays de destination. Le même document doit être délivré au vendeur lorsque la prise de possession des biens en Belgique est réalisée par une tierce personne, qui agit pour le compte de l'acheteur qui n'est pas établi en Belgique. Dans ce cas, le document doit être délivré par ladite tierce personne, qui y déclare agir pour le compte de son donneur d'ordre». L'article 6 de l'AR n^o 18, précise que «La preuve de l'exportation doit être fournie par le vendeur [...] indépendamment du document prescrit par l'article 5, § 2». L'article 3 de l'AR n^o 18 dispose ensuite que «Le vendeur doit être à tout moment en possession de tous les documents justifiant la réalité de l'exportation et produire ceux-ci à toute demande des agents chargés du contrôle. Ces documents comprennent notamment les bons de commande, les documents de transport, les documents de paiement, ainsi que la déclaration d'exportation visée à l'article 2» qui dispose «Une copie de la facture de vente ou, à défaut de facture de vente, une note d'envoi contenant toutes les mentions que doit porter une facture de vente, doit être remise au bureau de douane où conformément à la réglementation douanière en matière d'exportation, une déclaration d'exportation doit être déposée».

⁽⁴⁾ JO L 376 du 31.12.1991, p. 1.

⁽⁵⁾ Directive 77/388/CEE («Sixième directive TVA») du Conseil du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145 du 13.6.1977, p. 1).

4. Livraisons intracommunautaires

(34) L'article 39 bis du CTVA, prévoit à partir du 1^{er} janvier 1993 ce qui suit: «Sont exemptées de la taxe: 1^o les livraisons de biens expédiés ou transportés par le vendeur [...], par l'acquéreur ou pour leur compte en dehors de la Belgique mais à l'intérieur de la Communauté, effectuées pour un autre assujetti ou pour une personne morale non assujettie, agissant en tant que tels dans un autre État membre et qui sont tenus d'y soumettre à la taxe leurs acquisitions intracommunautaires de biens [...].»

(35) Le droit fiscal belge impose plusieurs conditions au sujet de la preuve qui doit être fournie aux fins d'une correcte application de l'exonération prévue à l'article 39 bis du CTVA. L'article 1^{er} de l'arrêté royal n^o 52 du 29 décembre 1992 («AR n^o 52»), dispose que «Les exemptions de la taxe prévues par l'article 39 bis du Code sont subordonnées à la preuve que les biens ont été expédiés ou transportés en dehors de la Belgique mais à l'intérieur de la Communauté». Ensuite, l'article 2 de l'AR n^o 52 précise que cette exemption «est en outre subordonnée à la preuve que la livraison est effectuée pour un assujetti ... identifié à la taxe sur la valeur ajoutée dans un autre état membre». L'article 3, premier alinéa, de l'AR n^o 52 dispose par ailleurs que «Le vendeur doit être à tout moment en possession de tous les documents justifiant la réalité de l'expédition ou du transport des biens ...». À ce sujet, l'extrait du communiqué de presse publié dans le *Moniteur belge* n^o 36 du 20 février 1993 attire l'attention des contribuables sur le fait que «le transport doit être effectué par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte. Ceci a pour conséquence qu'un transport effectué par ou pour compte d'un client subséquent (par exemple lors de ventes en chaîne où le transport est effectué par le client final) ne permettra pas d'exonérer les livraisons précédant la livraison à ce dernier client».

(36) Afin de bénéficier de l'exonération dans le cadre d'une livraison intracommunautaire, il incombe donc à l'assujetti de démontrer entre autres que le transport a été effectué par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte⁽⁷⁾.

(7) Un extrait de la réponse du ministre belge des finances à la question parlementaire n^o 248 du 23 janvier 1996 (Bull. Q.R., Ch. Repr. S.O. 1995-1996, n^o 26 du 18.3.1996) précise que «Une livraison intracommunautaire au départ de la Belgique constitue dès lors une opération qui rend la TVA en principe exigible en Belgique lorsqu'elle est effectuée par un assujetti agissant en tant que tel. Le droit au bénéfice de cette exemption doit bien entendu être prouvé par le fournisseur qui l'invoque. C'est donc à lui qu'incombe la charge de la preuve que les conditions d'application de l'exemption sont remplies».

(37) En cas de non-respect des conditions prévues pour l'application des exonérations prévues par les articles 39 et 39 bis du CTVA, la livraison de biens devient imposable en Belgique et la dette naît de la seule surveillance de l'opération⁽⁸⁾. Sur la base de l'application d'un principe de fair-play à l'égard de l'assujetti, l'administration fiscale belge accepte néanmoins d'appliquer l'exonération au titre de ces articles lorsque l'assujetti n'est pas en mesure de fournir l'ensemble des preuves justifiant le respect des conditions d'exonération mais que l'administration dispose elle-même de telles preuves, par exemple, dans le cadre de l'assistance mutuelle d'autres États membres ou pays tiers.

5. Taxation basée sur la réalité des faits

(38) Selon une jurisprudence constante de la Cour de cassation belge, l'impôt (y compris la TVA) doit être établi en fonction de la réalité des faits⁽⁹⁾. En application de ce principe, l'administration est donc tenue de fonder la taxe non sur l'acte apparent tel que présenté par le contribuable mais bien sur l'acte réel (tel qu'il résulte de l'intention réelle des parties en cause).

6. Procédure

(39) Dans le cas où l'administration conteste les exonérations TVA appliquées aux livraisons des biens en question, elle adresse à l'assujetti un relevé de régularisation⁽¹⁰⁾ qui est généralement assorti d'une amende.

7. Transaction avec l'assujetti

(40) L'article 84, alinéa 2, du CTVA prévoit que le ministre des finances conclut les transactions avec les redevables, pourvu qu'elles n'impliquent pas exemption ou modération d'impôt. De telles transactions ne peuvent donc porter que sur des questions de fait et non sur des questions de droit. De telles transactions ne sont généralement envisageables que lorsque des concessions (non

(8) L'article 16 précise que la livraison s'opère au moment où le bien est mis à la disposition de l'acquéreur et l'article 17 que le fait générateur de la taxe intervient et la taxe devient exigible au moment où s'opère la livraison du bien.

(9) Voir arrêt de la Cour de cassation du 21.5.1982, Pas. I, 1982, p. 1106.

(10) Bien que cette procédure ne soit pas expressément prévue par le Code de la TVA, elle constitue la pratique habituelle de l'administration afin de respecter plusieurs principes fondamentaux dont le droit de la défense et le principe de bonne administration.

sur le montant de la taxe qui peut résulter de faits établis mais sur des questions de fait, la fixation des amendes, etc.) sont faites de part et d'autre ⁽¹¹⁾.

- (41) La compétence du ministre des finances fait l'objet d'une délégation aux directions régionales de l'administration de la TVA ainsi que de l'ISI.

8. Application d'amendes administratives

- (42) En ce qui concerne l'application d'amendes en cas d'absence de preuve du droit à l'exonération, l'article 70, paragraphe 1, du CTVA prévoit pour toute infraction à l'obligation d'acquitter la TVA une amende proportionnelle égale à deux fois la taxe éludée. Une échelle de réduction des amendes fiscales proportionnelles est néanmoins prévue par l'arrêté royal n° 41 du 30 janvier 1987 («AR n° 41»). L'article 1^{er}, paragraphe 1, de l'AR n° 41, prévoit que cette amende est réduite à 10 % du montant de la taxe due (tableau G de l'annexe) en cas d'infractions commises dans l'application de l'article 39 bis du CTVA (exemption appliquée à tort ou défaut de preuve du droit à l'exemption). La même amende proportionnelle est appliquée pour les infractions de même nature dans l'application de l'article 39 du CTVA.

- (43) L'article 70, paragraphe 2, du CTVA prévoit quant à lui l'application d'une amende égale à deux fois la taxe due sur l'opération lorsque la facture n'est pas délivrée ou contient des indications inexacts, entre autres concernant l'identification, le nom ou l'adresse des parties intéressées à l'opération. En application de l'article 70, paragraphe 2, alinéa 2, du CTVA, cette amende n'est néanmoins pas applicable lorsque les irrégularités peuvent être considérées comme purement accidentelles ⁽¹²⁾, ou lorsque le fournisseur n'avait pas de raison de douter de la qualité de non-assujetti du cocontractant ⁽¹³⁾.

- (44) L'AR n° 41 ⁽¹⁴⁾ ramène le montant de l'amende à 100 % de la taxe due sur les opérations en cas d'inexactitude dans l'indication des mentions à porter sur les factures. L'article 3 du même arrêté royal prévoit que la remise entière des amendes est accordée lorsqu'un contribuable régularise spontanément sa situation avant toute intervention d'une administration fiscale.

⁽¹¹⁾ Commentaire administratif du Code de la TVA n° 84/91.

⁽¹²⁾ Notamment eu égard au nombre et à l'importance des opérations non constatées par des documents réguliers, comparés au nombre et à l'importance des opérations qui ont fait l'objet de documents réguliers.

⁽¹³⁾ Le commentaire administratif n° 70/67 prévoit que cette disposition s'applique lorsque l'assujetti vend sans facture à un client qui se présente comme un particulier à la condition que l'assujetti n'ait pas de raison sérieuse de douter du non-assujettissement de leurs cocontractants.

⁽¹⁴⁾ Voir tableau C.

9. Proportionnalité des amendes

- (45) Dans un arrêt du 24 février 1999 ⁽¹⁵⁾, la Cour d'arbitrage belge ⁽¹⁶⁾ décidait que le juge doit pouvoir vérifier si «la décision à caractère répressif est justifiée en fait et en droit, et si elle respecte l'ensemble des dispositions législatives et des principes généraux qui s'imposent à l'administration, parmi lesquels le principe de proportionnalité». À cette occasion, la Cour d'arbitrage a également estimé que les amendes administratives en matière de TVA avaient un caractère répressif.

- (46) Une jurisprudence récente de la Cour de cassation belge ⁽¹⁷⁾ a par ailleurs confirmé l'obligation tant pour l'administration fiscale compétente que pour le juge d'appliquer le principe de proportionnalité au montant des amendes administratives, y compris lorsque cela implique de déroger à des barèmes fixes.

10. Possibilité pour l'administration de réduire ou remettre les amendes

- (47) À la suite de l'entrée en vigueur de la loi du 15 mars 1999 concernant le contentieux en matière fiscale, les dispositions du CTVA ⁽¹⁸⁾ qui accordaient au ministre des finances le pouvoir d'accorder une remise d'amende ont été supprimées. Toutefois, sur la base de l'article 9 de l'arrêté du régent du 18 mars 1831 ⁽¹⁹⁾, le ministre des finances ou le fonctionnaire qu'il a délégué à cet effet conserve la compétence de diminuer ou remettre les amendes. Le ministre a délégué cette compétence au directeur général et aux directeurs régionaux ⁽²⁰⁾ de l'administration de la TVA ⁽²¹⁾.

- (48) Cette disposition permet en principe à l'administration, lorsqu'elle applique une amende TVA, de s'écarter des barèmes légaux tels que prévus à l'article 70, paragraphe 2, du CTVA ainsi qu'à l'AR n° 41, en particulier lorsque l'application stricte de ces barèmes pourrait contredire le principe de proportionnalité.

- (49) Lorsqu'une réduction d'amende est possible, il serait donc normal, en cas d'accord à l'amiable entre l'administration fiscale et le redevable, que cet accord porte aussi sur l'amende et qu'une négociation puisse être menée à ce sujet.

⁽¹⁵⁾ Arrêt de la Cour d'arbitrage du 24 février 1999 dans l'affaire n° 22/1999.

⁽¹⁶⁾ Devenue entre-temps la Cour constitutionnelle.

⁽¹⁷⁾ Cassation, 12 février 2009, RG C.07.0507.N, non publié; Cassation, 13 février 2009, RG F.06.0107.N, non publié et Cassation, 12 février 2009, RG F.06.0108.N.

⁽¹⁸⁾ Voir ancien article 84 du CTVA.

⁽¹⁹⁾ L'article 9 de l'arrêté du régent prévoit que le ministre des finances statue sur les réclamations ayant pour objet la remise d'amendes et d'augmentations de droits à titre d'amendes, autres que celles prononcées par le juge.

⁽²⁰⁾ Les directeurs régionaux de l'ISI disposent des mêmes pouvoirs en vertu de l'article 95 de la loi du 15 mars 1999 remplaçant l'article 87 de la loi du 8 août 1980.

⁽²¹⁾ Voir commentaire TVA n° 84/59.

11. Intérêts de retard

- (50) En ce qui concerne les intérêts de retard, l'article 91, paragraphe 1, du CTVA prévoit qu'ils sont calculés au taux de 0,8 % de la taxe due par mois de retard. L'article 84 bis du CTVA précise que, dans les cas spéciaux, le directeur régional compétent peut accorder, aux conditions qu'il détermine, l'exonération de tout ou partie des intérêts prévus à l'article 91 du CTVA.
- (51) Il résulte néanmoins des commentaires administratifs en matière de TVA ⁽²²⁾ qu'une telle remise partielle ou totale des intérêts de retard ne peut être accordée qu'au cas où l'assujetti est dans une situation financière difficile due à une cause indépendante de sa volonté. Cette position est confirmée par la Belgique dans sa lettre du 13 juin 2005 en réaction aux commentaires des tiers, dans laquelle elle précise que «les directeurs régionaux de l'ISI n'ont jamais pour aucun dossier accordé la remise totale ou partielle des intérêts de retard. En outre, cette remise n'est accordée qu'aux redevables qui se trouvent dans une situation financière difficile [...]».

12. Restitution

- (52) L'article 77, paragraphe 1, 7^o, du CTVA prévoit que la taxe ayant grevé une livraison de bien (ou une prestation de service) est restituée à due concurrence en cas de perte totale ou partielle de la créance sur le prix.
- (53) La circulaire n^o 78 sur les restitutions en matière de TVA ⁽²³⁾ précise que la restitution est prévue non seulement lorsque la créance du prix est perdue par suite de faillite ou de concordat, mais encore dans tous les cas où le fournisseur établit que la facture est restée impayée en tout ou en partie et qu'il a épuisé tous les moyens de recours. La question de savoir à quel moment la perte peut être considérée comme certaine dépend des circonstances de fait propres à chaque cas ⁽²⁴⁾.

- (54) Lorsqu'une partie seulement de la facture a été payée, par exemple, parce que le montant hors TVA de la facture a été payé par l'acquéreur alors qu'un montant correspon-

dant à la TVA n'a pas été payé, seule la partie de la TVA se rapportant proportionnellement à la quotité impayée ⁽²⁵⁾ peut bénéficier de la restitution ⁽²⁶⁾.

13. Déductibilité de la TVA à l'impôt des sociétés

- (55) L'article 53 du Code des impôts sur le revenu («CIR92») prévoit que certains impôts ne sont pas déductibles pour le calcul de la base imposable soumise à l'impôt sur le revenu (y compris l'impôt des sociétés). Néanmoins, la TVA ne figure pas parmi les impôts visés.
- (56) Les instructions administratives en matière d'impôt sur le revenu ⁽²⁷⁾ disposent en outre que la TVA payée ou due au Trésor par un contribuable et non couverte par une TVA portée en compte au client, constitue des frais professionnels.

14. Déductibilité des amendes TVA à l'impôt des sociétés

- (57) Conformément à la jurisprudence la Cour de cassation, telle que confirmée par les commentaires administratifs ⁽²⁸⁾, les amendes proportionnelles en matière de TVA sont déductibles à l'impôt des sociétés.

15. Pouvoir de l'ISI

- (58) Selon l'article 87 de la loi du 8 août 1980, l'ISI et ses directeurs régionaux disposent des mêmes pouvoirs que l'administration de la TVA.

II.3. Le bénéficiaire

- (59) La société Umicore SA est une société anonyme de droit belge qui produit et commercialise des matériaux spéciaux et des métaux précieux sur le marché de l'Union et international, dont la production et la vente d'argent en grains. En particulier, Umicore est réputée avoir l'une des plus importantes capacités de raffinage d'argent au niveau mondial.
- (60) L'argent manufacturé par Umicore est extrait d'autres matériaux, dans la majorité des cas, de déchets industriels, qui lui sont confiés dans le cadre de contrats de travail à façon pour la récupération des métaux précieux ou non (argent, or, platine, palladium, rhodium, iridium, cobalt, cuivre, plomb, etc.). Umicore produit plus particulièrement de l'argent en grains, qui est généralement vendu aux entreprises de commerce en gros du secteur de la bijouterie ou à l'industrie.

⁽²²⁾ Voir commentaire TVA n^o 84 bis/4 et suivants.

⁽²³⁾ Circulaire TVA n^o 78 du 15 décembre 1970, point 9.

⁽²⁴⁾ Voir manuel TVA publié par l'administration de la TVA, p. 1116, point 530.

⁽²⁵⁾ Si un assujetti facture initialement un montant de 100, plus une TVA de 21, soit un montant total de 121 et que l'acquéreur ne paie que le montant de 100, la restitution éventuelle ne portera pas sur un montant de 21 mais bien sur un montant de $21 \times (21/121) = 3,64$.

⁽²⁶⁾ Il n'existe pas d'instructions précises sur la façon de calculer la restitution en cas de perte partielle sur le prix. Néanmoins, rien ne s'oppose à ce qu'une telle restitution puisse être appliquée dans les cas où le montant de la TVA est facturé ultérieurement par l'assujetti (y compris plusieurs années après le fait générateur de la taxe).

⁽²⁷⁾ Voir com. IR n^o 53/88.

⁽²⁸⁾ Voir com. IR n^o 53/97 et n^o 53/97.1.

(61) Dans le cadre de ses activités de commercialisation d'argent en grains, Umicore effectue notamment des livraisons à destination d'autres États membres. Il ressort des informations fournies par Umicore à l'administration fiscale belge que la consommation mondiale d'argent s'élevait au moment des faits à environ 26 000 tonnes par an, et que l'Italie était le marché le plus important en Europe et parmi les principaux marchés géographiques, avec environ 2 000 tonnes par an.

II.4. Contrôles effectués et relevés de régularisation envoyés par l'ISI

(62) À la suite de contrôles effectués par l'ISI concernant l'activité de commercialisation des métaux précieux par Umicore pendant les années 1995 à 1999 incluses, la direction régionale de Bruxelles de l'ISI a notifié à Umicore, les 30 novembre 1998 et 30 avril 1999, deux relevés de régularisation constatant l'application irrégulière de l'exonération au titre de l'article 39 bis du CTVA (et, dans certains cas, au titre de l'article 39 du Code portant sur l'exonération pour les exportations des biens hors de l'Union) concernant diverses livraisons d'argent en grains effectuées pour des clients italiens, espagnols et suisses, à destination de l'Italie. En particulier, des enquêtes menées par les services compétents des États membres concernés avaient permis de déterminer que certains clients étrangers d'Umicore étaient fictifs et liés à des mécanismes frauduleux de type «carrousels» mis en œuvre pour éluder le paiement de la TVA.

(63) Les irrégularités constatées par l'ISI portent notamment sur des infractions aux articles 39 et 39 bis du CTVA et aux articles 1 à 3 de l'AR n° 52 relatives aux exemptions appliquées par Umicore à certaines livraisons intracommunautaires et exportations. En particulier, l'administration estimait que l'assujetti n'était pas en mesure de prouver que les conditions pour l'application de l'exemption au titre des articles 39 et 39 bis du CTVA étaient remplies pour ces livraisons. L'ISI a donc estimé à titre préliminaire qu'Umicore avait appliqué à tort l'exonération TVA à certaines livraisons intracommunautaires ou à certaines exportations.

(64) En ce qui concerne plus particulièrement certaines ventes à différents assujettis italiens et espagnols (période 1995-1996), l'ISI a estimé (à titre préliminaire) que le transport de la marchandise n'avait été effectué ni par Umicore, ni par l'acquéreur indiqué sur la facture, ni pour leur compte, mais bien par un client subséquent dans la filière de vente en Italie. Selon l'ISI, les livraisons en question ne remplissaient donc pas les conditions prévues par l'article 39 bis du CTVA concernant les exemptions relatives aux livraisons intracommunautaires de biens.

(65) En ce qui concerne certaines ventes à des sociétés établies en Suisse, l'ISI a également estimé que l'exonération prévue à l'article 39 du CTVA pour les exportations de biens hors de l'Union n'était pas applicable non plus, compte tenu du fait que les biens avaient été livrés à destination de l'Italie et n'avaient donc pas quitté le territoire de l'Union.

(66) En conséquence, l'ISI a provisoirement conclu, dans son relevé de régularisation du 30 novembre 1998, qu'Umicore était redevable envers l'État belge, pour les années 1995 et 1996, des sommes suivantes:

— à titre de TVA: 708 211 924 BEF, soit environ 17 556 115 EUR,

— à titre d'amende fiscale réduite (tableau G annexé à l'AR n° 41): 70 820 000 BEF, soit environ 1 755 582 EUR,

— à titre d'intérêts de retard: 0,8 % par mois de retard à compter du 21 janvier 1997, à calculer sur le montant de la TVA due.

(67) Dans le relevé de régularisation du 30 avril 1999, l'ISI a par ailleurs conclu provisoirement qu'Umicore était redevable envers l'État belge, pour les années 1997 et 1998, des sommes suivantes:

— à titre de TVA: 274 966 597 BEF, soit environ 6 816 243 EUR,

— à titre d'amende fiscale réduite (tableau G annexé à l'AR n° 41): 27 496 000 BEF, soit environ 681 608 EUR,

— à titre d'intérêts exigibles dans la mesure de 0,8 % par mois de retard à compter du 21 janvier 1999, à calculer sur le montant de la TVA due.

(68) Au total, le montant de la TVA réclamé à Umicore à la suite des demandes de régularisation s'élevait à 24 372 358 EUR, et l'amende fiscale calculée dans ces relevés de régularisation s'élevait à 2 437 235 EUR.

(69) Par lettres des 11 et 18 juin 1999 et du 31 mars 2000, Umicore a marqué son désaccord avec les deux relevés. En particulier, Umicore affirmait être étrangère aux irrégularités constatées dans le chef de ses clients et se défendait en rappelant qu'en tant que grossiste sur le marché de l'argent en grains elle n'était pas censée connaître l'identité des clients de ses acheteurs compte tenu du fait que les ventes d'argent étaient effectuées «départ usine» afin d'éviter les aléas des transports. De plus, Umicore faisait valoir que tous les clients de la firme étaient identifiés à la TVA dans d'autres États membres pendant la période des transactions effectuées, que les relevés de livraisons intracommunautaires trimestriels d'Umicore avaient toujours repris toutes les livraisons en question comme prévu par le Code de la TVA belge, que les factures d'Umicore avaient été établies au nom des destinataires identifiés à la TVA, conformément aux accords pris lors des commandes, que les transports avaient été effectivement réalisés par des sociétés de transport spécialisées et que la marchandise avait effectivement quitté le territoire de la Belgique et était effectivement arrivée en Italie. Ainsi, Umicore considérait que c'était à bon droit qu'elle avait appliqué l'exonération de TVA prévue par l'article 39 bis du CTVA aux opérations en question.

(70) Umicore avait aussi souligné que certains États se limitent à exiger la preuve du transport des biens dans un État membre autre que celui du départ du transport, alors que la Belgique imposerait la preuve que le transport a été effectué par ou pour compte du vendeur ou de l'acheteur des biens en question, ce qui serait contraire au droit de l'Union et comporterait de graves distorsions de concurrence au détriment d'Umicore et des autres entreprises belges effectuant ce type de livraisons intracommunautaires. Umicore estimait donc que c'est de bonne foi qu'elle s'était abstenue de retenir la TVA sur les opérations litigieuses.

II.5. Fondement de l'accord transactionnel du 21 décembre 2000

(71) Le 21 décembre 2000, l'ISI a accepté une proposition d'accord présentée par Umicore au sujet de sa situation TVA pour les années 1995 à 1998. La proposition d'accord précise qu'Umicore conteste le bien-fondé des régularisations revendiquées par l'ISI mais accepte le règlement proposé par souci de conciliation.

(72) L'accord en question prévoit le paiement par Umicore de la somme de 423 000 000 BEF, soit environ 10 485 896 EUR, en tant que «règlement définitif et pour solde de tout compte de la situation TVA de Umicore pour les années 1995 à 1999 incluses». L'accord précise en outre que cette somme ne sera pas déductible à l'impôt des sociétés.

(73) Comme déjà précisé par la Belgique pendant la phase d'enquête préliminaire ayant précédé l'ouverture de la procédure, l'administration fiscale considère que le montant de la transaction correspond à une amende fixée en vertu de l'article 70, paragraphe 2, du CTVA et réduite sur la base de l'article 84 du CTVA. En particulier, l'article 70, paragraphe 2, prévoit que l'indication inexacte sur la facture rédigée par l'assujetti «quant au numéro d'identification, au nom ou à l'adresse des parties intéressées à l'opération, à la nature ou à la quantité des biens livrés ou des services fournis, au prix ou à ses accessoires» conduit à l'application d'une amende égale à deux fois la taxe due sur l'opération. Toutefois, l'amende est réduite à 100 % de la taxe due conformément à l'article 1^{er}, paragraphe 3, de l'AR n° 41 (tableau C annexé à l'AR n° 41).

(74) La Belgique affirme également que le montant de la transaction fixé par Umicore et l'ISI serait parfaitement légitime et justifié au titre du droit belge. En particulier, il résulterait du calcul suivant:

— taxe en principe due (calcul théorique) sur les transactions en cause: 708 000 000 BEF,

— amende légale: 708 000 000 BEF × 200 % = 1 416 000 000 BEF (application de l'article 70, paragraphe 2, du CTVA),

— réduction à 100 %, conformément à l'AR n° 41 (tableau C) fixant le montant des amendes en matière de TVA lorsque les infractions n'ont pas été commises dans l'intention d'éluder ou de permettre d'éluder la taxe: 708 000 000 BEF,

— prise en compte de la non-déductibilité de l'amende à titre de charges professionnelles (708 000 000 - 40,17 % de 708 000 000): 423 000 000 BEF, soit environ 10 485 896 EUR.

(75) Selon la Belgique, un tel accord se justifie parce que les relevés de régularisation en question ne constituent que la première étape d'un processus administratif complexe visant à établir une dette fiscale à payer par une société redevable de la TVA. L'examen approfondi des informations et des arguments invoqués par Umicore, qui a toujours nié avoir commis une fraude, aurait persuadé l'ISI qu'aucune taxe ne devait être réclamée dans le cas d'espèce. L'ISI considère que l'ensemble des éléments, en particulier des pièces transmises par Umicore et par l'administration italienne, ont permis de conclure que les conditions pour l'exonération TVA étaient remplies en dépit de ce qui était consigné dans les relevés de régularisation. Puisqu'aucun montant de taxe n'avait été établi, aucune réduction d'une dette TVA n'a été consentie.

III. RAISONS AYANT CONDUIT À L'OUVERTURE DE LA PROCÉDURE

(76) Dans sa décision d'ouverture, la Commission a considéré que des doutes existaient concernant l'application de l'exonération TVA aux livraisons de biens faisant l'objet des relevés de régularisation établis par l'ISI. Elle a estimé qu'une exonération de TVA appliquée à tort pouvait avoir comme conséquence d'augmenter la marge bénéficiaire du fournisseur sur les ventes en question.

(77) La Commission a rappelé qu'une livraison intracommunautaire de biens, imposable en principe en Belgique, est susceptible de bénéficier d'une exonération lorsque les deux conditions suivantes sont réunies:

— les biens sont expédiés ou transportés par le vendeur ou par l'acheteur ou pour leur compte, en dehors du territoire de l'État membre de départ mais au sein de l'Union, et

— la livraison de biens est effectuée pour un autre assujetti agissant en tant que tel dans un État membre autre que celui du départ de l'expédition ou du transport.

(78) Selon les informations à disposition de la Commission, Umicore ne semblait pas être en mesure, lors des contrôles de l'ISI, de prouver que ces conditions d'exemption étaient remplies. Par conséquent, et conformément aux règles portant sur l'application de la TVA à des livraisons de biens ayant lieu en Belgique, une dette fiscale était née du fait de la survenance de ces transactions imposables.

(79) La Commission avait donc estimé que l'accord en question semblait accorder un avantage à Umicore consistant à alléger une charge fiscale qui aurait normalement dû être supportée par celle-ci.

(80) La Commission a également relevé qu'il serait contradictoire et injustifié d'appliquer une amende proportionnelle à la TVA éludée tout en ne réclamant pas la TVA elle-même.

- (81) Selon la Commission, l'absence présumée d'intention frauduleuse de la part d'Umicore ne justifiait pas l'application d'une amende proportionnelle en lieu et place de la taxe en elle-même.
- (82) La Commission a par ailleurs relevé que le montant de la TVA pris en compte dans la base du calcul de l'amende proportionnelle (708 000 000 BEF) ne constituait qu'une partie de la dette initialement fixée par les relevés de l'ISI (983 000 000 BEF). Les éléments communiqués par la Belgique au sujet du calcul portant sur la transaction établie ne semblaient pas considérer le montant de la dette TVA d'Umicore portant sur la période 1997-1998 au titre du relevé de régularisation du 30 avril 1999.
- (83) En outre, la Commission a exprimé ses doutes quant à la légalité de la réduction ultérieure de la somme en question, appliquée au titre de la non-déductibilité de l'amende à l'impôt des sociétés en tant que charges professionnelles.
- (84) Par ailleurs, la Commission a exprimé ses doutes quant aux modalités selon lesquelles l'accord s'est conclu. En particulier, le fait que cet accord n'ait pas spécifié sa base légale et sa justification formelle du point de vue juridique constituerait une déviation du déroulement normal de la procédure de détermination et liquidation d'une dette TVA généralement applicable en Belgique. En principe, dans les situations où l'administration conteste le droit d'un assujetti à l'exonération, celle-ci lui adresse un relevé de régularisation, généralement assorti d'une amende. Dans le cas où l'intéressé s'oppose à la taxation invoquée par l'administration et que ses objections ne sont pas en mesure de convaincre le service concerné, l'administration devrait en principe adresser une contrainte accompagné d'une augmentation de 50 % de l'amende.
- (85) En ce qui concerne le caractère sélectif de la mesure, la Commission a rappelé que les pratiques discrétionnaires des administrations fiscales sont susceptibles de donner lieu à des avantages relevant de l'article 107, paragraphe 1, du traité ⁽²⁹⁾.
- (86) La Commission a donc estimé qu'une transaction à l'amiable comme celle dont avait bénéficié Umicore, portant réduction d'une dette de TVA, d'amendes et d'intérêts, n'était généralement pas accessible à tous les redevables, même dans l'hypothèse où ils contesteraient le bien-fondé des infractions qui leur seraient imputées et que par conséquent, le critère de la sélectivité était rempli en l'espèce.
- (87) Selon la Commission, l'aide en question ne semblait pouvoir bénéficier d'aucune des dérogations prévues à l'article 107 du traité.

⁽²⁹⁾ Voir notamment l'arrêt de la Cour du 26 septembre 1996 dans l'affaire C-241/94, *France/Commission*, Rec. 1996, p. I-4551; l'arrêt du Tribunal du 6 mars 2002 dans les affaires jointes T-127/1999, *Diputación Foral de Álava*, T-129/1999, *Comunidad Autónoma del País Vasco et Gasteizko Industria Lurra* et T-148/1999, *Daewoo Electronics Manufacturing España*, Rec. 2002 p. II-1275, points 151 et 154.

IV. COMMENTAIRES DE LA BELGIQUE

Quant à la procédure suivie

- (88) La Belgique souligne que le code de la TVA n'organise pas de procédure formelle précise pour procéder aux rectifications à charge des redevables de la taxe. Une pratique s'est néanmoins établie à cet égard, visant tout d'abord à informer le redevable de la rectification envisagée par l'administration en lui demandant de faire valoir les éléments qui pourraient s'opposer à cette taxation. Cette pratique relève de l'application des principes de bonne administration et du droit de la défense. Dans ce contexte, le relevé de régularisation ne serait donc qu'une proposition de l'administration servant à ouvrir la discussion avec l'assujetti, sans générer d'effet juridique dans le chef de ce dernier ni de créance au profit de l'État. Le relevé de régularisation permet donc essentiellement au redevable de s'opposer à la prise de position préliminaire de l'administration et de faire valoir les éléments qui supportent sa position.
- (89) Selon la Belgique, il se peut qu'après avoir examiné les arguments exposés par le redevable en réponse au relevé de régularisation, la rectification envisagée puisse devoir être modifiée ou encore que la taxation doive être totalement abandonnée.
- (90) La Belgique précise également que le relevé de régularisation n'a pas pour effet de créer une dette. Seule la contrainte, rendue exécutoire, constituerait le titre par lequel l'État établit sa créance fiscale en matière de TVA ⁽³⁰⁾. Aucune contrainte n'ayant jamais été notifiée à Umicore dans le cadre de l'affaire en question, l'expression «réduction de dette TVA» serait, selon la Belgique, inexacte.
- (91) Aux fins de démontrer que la procédure suivie dans le traitement du dossier Umicore est également suivie pour le traitement d'affaires relatives à d'autres redevables, la Belgique transmet copie d'un accord conclu en 2000 avec un assujetti portant sur un montant de 6 000 000 BEF alors qu'un procès-verbal établi en 1995 pour les mêmes transactions communiquait au même assujetti qu'il était redevable d'un montant de 14 000 000 BEF.
- (92) En ce qui concerne le déroulement de la procédure avec l'assujetti, la Belgique ajoute que les accords fiscaux sont des instruments de base en matière de TVA, largement consacrés tant par la doctrine que par la jurisprudence et explicitement prévus par l'article 84 du CTVA. La transaction fait donc intrinsèquement partie de la procédure elle-même et est accessible à tous les redevables sans aucune exception.
- (93) Quant au fait que l'accord ne spécifie pas sa base légale, la Belgique indique que l'article 84 du CTVA ne prescrit pas de forme ou de contenu obligatoire pour les accords fiscaux en matière de TVA. Par conséquent, il n'y avait pas d'obligation de mentionner une quelconque base légale ou une justification formelle dans l'accord.

⁽³⁰⁾ Article 85 du CTVA.

Quant au régime de la preuve

- (94) La Belgique rappelle que la Commission a interpellé l'État belge en 1999 concernant la sévérité avec laquelle l'administration belge aurait apprécié les éléments de preuve apportés par les redevables pour justifier la réalité de leurs livraisons intracommunautaires. À cet égard, elle fait référence à un échange de courriers entre la Commission et le ministre belge des finances concernant le niveau de preuve requis pour obtenir l'exonération en cas de livraison intracommunautaire ⁽³¹⁾.
- (95) La Belgique rappelle également qu'il n'existe pas de manière précise, formellement prévue dans la législation de l'Union ou en droit belge, selon laquelle les redevables pourraient, et devraient, en toutes circonstances prouver leur droit à l'exonération. Au contraire, il appartient à l'administration d'abord, et le cas échéant, au juge ensuite, d'apprécier, au cas par cas, si les éléments tendant à établir la réunion des conditions de l'exemption sont ou ne sont pas suffisamment probants. Dans ce contexte, la Belgique transmet également copie de plusieurs jugements et arrêts ayant tranché en sens opposé une telle question.

Changement d'appréciation de l'administration

- (96) En ce qui concerne le premier relevé de régularisation relatif aux années 1995 et 1996, la Belgique précise que les éléments suivants ont été pris en considération pour l'abandon de la taxation envisagée initialement:
- absence de complicité d'Umicore dans le système de fraude,
 - les marchandises étaient payées avant d'être emportées par des transporteurs professionnels mandatés par les acheteurs,
 - la preuve du transport des marchandises en Italie a été fournie, même si celle-ci ne provient pas principalement d'Umicore mais bien des autorités italiennes elles-mêmes ⁽³²⁾.
- (97) La Belgique précise néanmoins qu'ayant dû constater l'existence de manquements d'Umicore au titre de l'identification des véritables clients, l'ISI a considéré qu'une amende importante devait être imposée à l'assujetti. Dans ce contexte, l'administration n'a alors transigé que sur le montant de l'amende, ce qui serait démontré par l'enregistrement du paiement du redevable comme amende proportionnelle dans la comptabilité de l'État.

⁽³¹⁾ Dans ce courrier [SG(99) 3364] du 10.5.1999, la Commission précise que, bien que les dispositions belges semblent raisonnables et proportionnées, la Commission a été saisie de plusieurs plaintes dont il ressort que, particulièrement lorsque l'acheteur transporte lui-même le bien acquis, l'administration exige des documents que le vendeur ne peut pas produire, notamment les documents de transport.

⁽³²⁾ À cet égard, la Belgique rappelle la jurisprudence belge suivant laquelle l'impôt doit être fondé sur la réalité des faits ainsi que sur le principe de bonne administration. Sur la base de ces principes, l'administration estime qu'elle se doit de tenir compte d'éléments de preuve fournis par les autorités d'un autre pays pour l'octroi éventuel de l'exonération de TVA pour les livraisons intracommunautaires.

- (98) Quant au deuxième relevé de régularisation relatif aux années 1997 et 1998, la Belgique relève que l'abandon de la taxation envisagée est justifié car il s'est avéré que les conditions d'exemption étaient effectivement réunies. En effet, les marchandises étaient expédiées vers un autre État membre (Italie) et la livraison était effectuée pour un assujetti identifié à la TVA dans un autre État membre (Royaume-Uni) ⁽³³⁾.
- (99) La Belgique indique également que le changement d'appréciation découle du fait que l'ensemble des documents pertinents n'étaient pas encore disponibles en 1998 et 1999. En revanche, lorsque ceux-ci ont été obtenus, il appartenait à l'administration d'apprécier sur la base de tous les éléments dont elle disposait si elle pouvait refuser l'exemption et si elle était en mesure de défendre ce refus avec de bonnes chances de succès devant les instances judiciaires. La Belgique ajoute que, sur la base d'une évaluation des risques semblables à celle de tout créancier privé, l'ISI aurait préféré un résultat immédiat, réel et incontesté à un litige long et coûteux avec un résultat plus qu'incertain.

L'application d'une amende

- (100) La Belgique relève que lors de la rédaction des relevés de régularisation, les agents auraient procédé à une application automatique des dispositions légales relatives à la taxation envisagée. En cas d'exemption invoquée ou appliquée à tort sans intention frauduleuse, l'article 70, paragraphe 1, du CTVA ainsi que le tableau G (point VII, 2, A) de l'AR n° 41 prévoient l'application d'une amende de 10 % de la taxe due. La Belgique souligne à cet égard que ce faisant, les agents de l'administration avaient nécessairement estimé être dans l'impossibilité d'établir une quelconque intention frauduleuse dans le chef d'Umicore.
- (101) Selon la Belgique, le fondement de l'amende acceptée dans l'accord du 21 décembre 2000 est radicalement différent de celui qui fondait l'amende envisagée dans les relevés de régularisation. La réalité des livraisons intracommunautaires ayant été établie à suffisance de droit, la Belgique souligne qu'il aurait été totalement contradictoire d'appliquer une amende fondée sur l'article 70, paragraphe 1, du CTVA au motif que l'exemption de l'article 39 bis du CTVA aurait été invoquée à tort.
- (102) La Belgique poursuit en soulignant que si, par contre, la réalité des livraisons intracommunautaires était établie, il n'en reste pas moins vrai que les factures produites par Umicore révélaient des négligences graves quant à l'identification des véritables clients italiens de l'argent livré. La gravité de cette négligence aurait été évaluée en tenant compte du fait qu'Umicore est un opérateur économique de taille, présent essentiellement et en permanence sur le marché international et, par conséquent, européen. Par présomption, il a été conclu que les responsables

⁽³³⁾ Dans le cas d'espèce, la société suisse ayant acquis les biens avait fait agréer un représentant responsable au Royaume Uni, lui-même identifié à la TVA et remplissant ses obligations fiscales dans ce pays.

de la société ne pouvaient pas ignorer que leur facturation présentait des lacunes quant à l'identification des clients et n'était donc pas entièrement conforme aux prescriptions réglementaires belges. À défaut d'autres éléments, cette présomption était cependant insuffisante pour établir l'intention frauduleuse dans le chef d'Umicore.

- (103) La Belgique rappelle la façon dont le montant transactionnel de l'amende a été établi et précise que l'application d'une amende proportionnelle alors qu'aucune TVA n'est exigée n'est pas contraire à la législation applicable. Lorsqu'une opération est taxable en principe ⁽³⁴⁾, le code exonère ensuite – mais ensuite seulement – certaines opérations telles que les livraisons intracommunautaires, de la taxe en Belgique. Il s'ensuit qu'une amende proportionnelle peut être appliquée sur le montant de la taxe due en principe sur les opérations concernées, même si ces dernières sont ensuite exemptées ⁽³⁵⁾.
- (104) La Belgique conclut que l'amende visée à l'article 70, paragraphe 2, du CTVA sanctionne l'indication de mentions inexactes sur les factures, indépendamment du régime de la TVA à appliquer aux opérations concernées. Ce n'est donc que dans le cas où une opération ne serait pas taxable en vertu de l'article 2 du CTVA qu'une telle amende ne pourrait pas être appliquée. L'amende prévue à l'article 70, paragraphe 2, du CTVA ne sanctionnerait d'ailleurs pas le défaut de paiement de la taxe – celui-ci est sanctionné par l'article 70, paragraphe 1, du CTVA – mais bien le fait de permettre d'éviter la taxe due lors des phases suivantes de la commercialisation des biens. En camouflant l'identité réelle du destinataire des marchandises, l'État perdrait leur trace et ne pourrait prélever ni la TVA ni même les impôts directs qui seraient dus en raison des opérations suivantes réalisées avec les marchandises livrées. Le commentaire administratif du Code de la TVA serait explicite à ce sujet ⁽³⁶⁾.
- (105) En ce qui concerne la fixation de l'amende proportionnelle, la Belgique précise qu'une réduction de 200 % – telle que prévue à l'article 70, paragraphe 2, du CTVA – à 100 % est parfaitement légale puisqu'une telle réduction est conforme au montant des amendes prévues par l'AR n° 41, tableau C, en cas d'absence d'intention frauduleuse.
- (106) Enfin, la Belgique souligne que, selon une jurisprudence constante de la Cour de cassation, les amendes proportionnelles en matière de TVA sont déductibles de la base imposable à l'impôt des sociétés ⁽³⁷⁾. Compte tenu du fait

que la société Umicore souhaitait en quelque sorte anticiper cette déduction en vue de clôturer totalement son contentieux avec l'ISI avant la fin de l'exercice comptable 2000, l'administration aurait donc accepté la prise en compte de cette anticipation dans la transaction du 21 décembre 2000. La Belgique poursuit en précisant que la prise en compte de cette demande faisait partie intégrante de la compétence ministérielle de réduction ou de remise des amendes. Elle souligne également qu'Umicore a effectivement payé le montant de 423 000 000 BEF avant le 31 décembre 2000 comme elle s'y était engagée.

Quant à l'existence d'une aide d'État

- (107) La Belgique conteste avoir jamais octroyé une aide à Umicore. Elle souligne également que la transaction sous examen ne présentait aucune spécificité ou avantage pour Umicore et qu'elle n'a aucunement renforcé la position de l'entreprise par rapport à d'autres concurrents dans les échanges entre États membres. Elle estime qu'Umicore n'a bénéficié d'aucun traitement spécifique quelconque mais de l'application concrète à un cas particulier d'un instrument de base d'ailleurs très largement utilisé.
- (108) Selon la Belgique, de tels accords transactionnels sont courants non seulement en Belgique mais pour des raisons évidentes (à savoir prévenir des litiges longs, coûteux et à l'issue incertaine) auprès des administrations de nombreux États membres. À cet égard, la Belgique note que la Commission aurait elle-même fait usage d'un accord transactionnel avec Philip Morris International dans un cas de perte des droits de douane et de TVA qui auraient dû être versés en cas d'importation légale ⁽³⁸⁾.
- (109) La Belgique ajoute que dans l'hypothèse où la TVA aurait été appliquée aux opérations litigieuses, cette TVA aurait dû être restituée par l'administration fiscale aux clients d'Umicore, ceux-ci pouvant exercer leur droit à déduction de la TVA en leur qualité d'assujettis à la TVA. Il en serait dès lors résulté une opération «blanche» dans le chef du Trésor public belge, sans aucun transfert de ressources d'État.
- (110) En ce qui concerne le critère de la spécificité, la Belgique précise que contrairement à ce qu'avance la Commission dans sa décision d'ouverture, le simple fait que l'accord ne concerne qu'Umicore ne permet pas d'affirmer que le critère de sélectivité est rempli ⁽³⁹⁾. Afin de déterminer s'il existe un avantage spécifique, il faudrait apprécier la mesure par rapport au traitement appliqué aux entreprises se trouvant dans la même situation factuelle et juridique que la société prétendument favorisée ⁽⁴⁰⁾.

⁽³⁴⁾ L'article 2 du CTVA prévoit que les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux sont soumises à la taxe lorsqu'elles ont lieu en Belgique. Or, l'article 53, 2°, du CTVA impose la délivrance d'une facture pour toutes les livraisons ou prestations de service, qu'elles soient ou non effectivement taxées en Belgique.

⁽³⁵⁾ L'article 70, paragraphe 2, du CTVA s'appliquerait d'ailleurs lorsque les factures, dont la délivrance est prescrite par les articles 53, 53 octies et 54 du CTVA, n'ont pas été établies ou ne l'ont pas été correctement.

⁽³⁶⁾ Voir commentaires TVA n° 70/60 à 70/62.

⁽³⁷⁾ Voir com. IR, n° 53/97 et 53/97.1.

⁽³⁸⁾ Voir communiqué de presse du 9 juillet 2004, IP/04/882.

⁽³⁹⁾ Voir considérant 55 de la décision d'ouverture.

⁽⁴⁰⁾ Voir les conclusions de l'avocat général dans l'affaire C-353/95 P, Rec., 1997, pp. I-7007, point 30.

(111) Selon la Belgique, si comme en l'espèce, tout assujetti à la TVA a la possibilité de contester un relevé de régularisation, de faire valoir ses arguments auprès des autorités et de conclure un accord sur son cas spécifique avec l'administration et que cet accord ne comporte aucune dérogation à la loi, et se borne – sur la base des preuves apportées – à accepter le bien-fondé des faits tels qu'établis par l'assujetti, la mesure serait générale et ne constituerait pas une aide au sens de l'article 107 du traité. Or, selon la Belgique, la procédure applicable à Umicore est ouverte aux autres entreprises et est appliquée de façon semblable à tous les cas litigieux.

(112) À cet égard, la Belgique souligne que l'administration n'a pas disposé ni fait usage en l'espèce d'un quelconque pouvoir discrétionnaire ou arbitraire dans l'application de la loi fiscale portant sur la TVA.

(113) Selon la Belgique, la mesure sous examen serait en outre justifiée par la nature et l'économie du système fiscal belge. En effet, il serait dans la logique de toute procédure administrative d'atteindre au plus vite un résultat correct qui serve la sécurité juridique dans le strict respect de l'économie de procédure tout en assurant d'une façon efficace le recouvrement de l'impôt. Les accords conclus avec les contribuables comme Umicore servent en fin de compte à éviter les risques de litiges judiciaires prolongés et au résultat incertain.

(114) La Belgique relève qu'à sa connaissance, des concurrents européens d'Umicore auraient livré de l'argent fin aux mêmes clients italiens qu'Umicore et dans les mêmes conditions, et que la situation fiscale en matière de TVA de ces producteurs n'aurait fait l'objet d'aucune rectification de la part de leurs autorités nationales au motif que la fraude se trouvait en Italie et non chez les fabricants. En acceptant de payer une amende d'un montant significatif, alors que ses concurrents ne payaient ni la TVA ni une amende administrative, Umicore, loin d'avoir reçu une aide, aurait fait l'objet d'une mesure d'atteinte à sa position concurrentielle sur le marché en cause, et que si affectation des échanges il y a eu, elle jouerait en sa défaveur.

(115) La Belgique estime dès lors que la mesure ne remplit aucune des conditions requises pour établir l'existence d'une aide d'État au titre du traité. En effet, il n'y aurait en l'espèce ni transfert de ressources, ni avantage, ni sélectivité, ni atteinte à la concurrence, ni atteinte aux échanges entre États membres.

Remarque générale sur l'application de l'article 107 du traité aux accords fiscaux

(116) Enfin, la Belgique conclut que si la Commission entend désormais s'attaquer au mécanisme même des transactions fiscales, pourtant largement répandu, et essentiel au bon fonctionnement de la perception de l'impôt par toute administration fiscale, elle devra, afin de juger de

l'application matérielle du droit, se substituer elle-même dans chaque cas au juge national agissant en quelque sorte en tant que «juge d'appel» des décisions de l'administration nationale.

V. OBSERVATIONS DES INTÉRESSÉS

V.1. Umicore

Rappel du contexte général

(117) Umicore rappelle tout d'abord que selon la pratique courante, développée dans le secteur du commerce international des métaux précieux, la livraison s'effectue à l'usine («*ex works*»), c'est-à-dire que l'acheteur prend soin du transport des marchandises. Ce type de vente s'avère très hasardeux dans le nouveau système de la TVA des livraisons intracommunautaires. En effet, c'est le vendeur qui doit prouver la réalité du transport, alors que c'est l'acheteur qui, dans ce cas, dispose des documents prouvant le transport (étant entendu que, depuis 1993, la preuve du transport par excellence – à savoir le cachet de la douane sur le document d'exportation – n'existe plus pour les livraisons intracommunautaires).

(118) En ce qui concerne plus particulièrement la preuve du transport des marchandises, Umicore souligne qu'elle a remis à l'ISI une documentation très détaillée justifiant ce transport.

(119) Umicore invoque par ailleurs sa bonne foi en ce qui concerne les transactions litigieuses, qui serait démontrée par la mention d'une amende de 10 % dans les relevés de régularisation, amende réservée aux cas où l'assujetti est de bonne foi. Dans ce contexte, Umicore précise également qu'elle a collaboré, de manière spontanée avec la justice italienne laquelle, convaincue de sa bonne foi, ne l'aurait d'ailleurs pas poursuivie.

(120) Umicore souligne également qu'à son avis, la responsabilité de l'Italie serait engagée dans la mesure où l'Italie n'a pas retiré le numéro de TVA de sociétés factices italiennes aussitôt que des irrégularités graves avaient été détectées par ses autorités fiscales.

(121) Elle affirme également que d'autres producteurs d'argent concurrents, établis dans d'autres États membres, ont livré aux mêmes intermédiaires suisses et italiens dans des circonstances et conditions identiques à celles des livraisons effectuées par elle-même sans que ces livraisons ne soient mises en cause par leurs administrations fiscales. Il serait dès lors inacceptable qu'Umicore, ayant acquitté une somme de 423 000 000 BEF (10 485 896 EUR), soit considérée comme ayant reçu une aide d'État, alors que ces autres sociétés concurrentes échapperaient à toute poursuite.

(122) Enfin, Umicore se rallie aux observations de la Belgique selon lesquelles le relevé de régularisation – à l'inverse de la contrainte – n'a nullement pour effet de créer une dette TVA en droit belge.

Procédure suivie par l'ISI

- (123) Umicore avance des arguments similaires à ceux invoqués par la Belgique en ce qui concerne la légalité et la validité des accords conclus entre l'administration et les assujettis dans le domaine de la TVA. L'intéressée rappelle que de tels accords ne peuvent porter que sur des questions factuelles telles que la preuve du transport en matière de livraisons intracommunautaires (et la base imposable qui en découle). Dans ce contexte, Umicore précise que la conclusion de tels accords est très répandue, y compris au niveau des services de l'ISI ⁽⁴¹⁾.
- (124) L'intéressé précise également que la validité et la légalité des réductions d'amendes administratives, en échange d'un accord du contribuable sur le montant, serait confirmé par la jurisprudence ⁽⁴²⁾.
- (125) Enfin, en ce qui concerne la prise en compte de la déductibilité fiscale du montant à payer, Umicore souligne que:
- l'ISI n'a pas seulement une compétence en matière de TVA, mais également en matière d'impôts sur les revenus,
 - au lieu d'exiger le paiement par Umicore d'une somme brute avant impôts sur les revenus, qui serait fiscalement déductible, l'ISI a accepté le paiement d'une somme nette, après impôts, à la condition évidemment, comme exprimé dans l'accord, que cette somme (nette) ne soit pas elle-même fiscalement déductible. En contrepartie, Umicore a accepté de payer la somme (nette) dans un délai très bref (dans la semaine) ce qui ne violerait aucune disposition légale applicable en la matière.
- (126) Umicore considère que le montant de 423 000 000 BEF constitue le montant de TVA dû pour les années 1995-1996 et que l'ISI a exonéré Umicore du paiement des intérêts de retard en vertu de l'article 84 bis du CTVA et de l'amende proportionnelle (10 %) en vertu de l'article 9 de l'arrêté du régent.
- (127) En ce qui concerne la réduction du montant de TVA dû de 708 000 000 BEF à 423 000 000 BEF, Umicore

souligne que cette déduction se justifierait du fait que la créance TVA résultant d'une facturation de la TVA par Umicore aux acheteurs italiens et suisses resterait impayée et serait dès lors fiscalement déductible.

- (128) En ce qui concerne les années 1997-1998, Umicore précise que le relevé de régularisation du 30 avril 1999 est resté sans suite puisque l'assujetti avait dûment prouvé que les ventes en question pouvaient être exonérées de la TVA sur la base de l'article 39 bis du CTVA.

Sur l'existence d'un avantage

- (129) Umicore est d'avis qu'un accord fiscal tel que celui en cause ne constitue pas un avantage au sens du TFUE et partant, ne relève pas de la notion d'aide d'État. Plus particulièrement, Umicore conteste l'allégation de la Commission selon laquelle l'accord fiscal en question l'aurait placée dans une situation financière plus favorable que les autres contribuables.
- (130) Premièrement, Umicore précise qu'en réalité, c'est bien l'ISI qui a évalué que l'accord fiscal était plus avantageux pour le Trésor que la poursuite d'une procédure dont l'issue finale risquait d'être en définitive moins favorable.
- (131) Deuxièmement, la possibilité de conclure un accord fiscal et de transiger ne constitue pas, en elle-même, un avantage spécifique à Umicore, de tels accords étant généralement accessibles à tous les assujettis et une pratique courante et normale en matière de TVA.
- (132) Troisièmement, un accord transactionnel, de par sa nature même, ne confère aucun avantage susceptible d'être appréhendé par les règles relatives aux aides d'État. Par définition, toute décision de transiger comporterait une évaluation de risques par chacune des parties en cause entre un paiement certain et immédiat, d'une part, et le résultat supposé ou possible à l'issue d'un litige, d'autre part.

⁽⁴¹⁾ Umicore cite les statistiques de l'ISI selon lesquelles 22 % des suppléments en matière de TVA dus à une augmentation de chiffre d'affaires sur la période 2000-2002 ont été établis à la suite d'un accord avec le redevable.

⁽⁴²⁾ Trib. Namur, 10.1.1991, *F.J.F.*, 91/204: «L'administration fiscale et le contribuable peuvent valablement transiger sur la base imposable en matière de T.V.A. Les dispositions légales et réglementaires applicables prévoient qu'en marquant son accord sur la transaction relative à la base imposable, le contribuable sollicite également le bénéfice de la réduction des amendes. L'opération répond ainsi, de par sa nature même, à la définition de la transaction dont la caractéristique essentielle est l'existence de concessions réciproques que se font les parties. La concession du contribuable consiste, en l'espèce, en l'accord qu'il marque sur la base imposable résultant du relevé de régularisation après contrôle. La concession de l'administration fiscale consiste en la réduction des amendes légales liées à l'accord relatif à la détermination de la base imposable».

(133) Il serait dès lors fallacieux, selon Umicore, de qualifier les conditions d'une transaction d'«avantage», sauf dans des situations exceptionnelles où une partie retirerait de la transaction un résultat manifestement supérieur à tout ce qu'elle aurait pu prétendre obtenir à l'issue d'un litige.

(134) Selon Umicore, la Commission présuppose que si le différend fiscal avait dû être porté devant les juridictions belges, en appel de la décision administrative, le juge saisi aurait nécessairement condamné Umicore au paiement d'une somme plus importante que celle qui a résulté de l'accord intervenu entre l'ISI et Umicore. Or, pour aboutir

à une telle conclusion, la Commission devrait donc substituer son appréciation à celle de l'administration nationale ou même, le cas échéant, à celle du juge national.

(135) Quatrièmement, Umicore se réfère à l'affaire Déménagements-Manutention Transport SA ⁽⁴³⁾ («DMT»), où la Cour de justice aurait considéré qu'en octroyant des facilités de paiement à l'entreprise concernée, l'ONSS ⁽⁴⁴⁾ s'était comporté comme un créancier public, qui, à l'instar d'un créancier privé, cherche à obtenir le paiement des sommes qui lui sont dues par un débiteur connaissant des difficultés financières. La Cour aurait décidé ensuite qu'il incombait à la juridiction nationale de déterminer si ces facilités de paiement étaient manifestement plus importantes que celles qu'un créancier privé aurait accordées à cette société.

(136) En suivant ce même raisonnement de la Cour, Umicore estime qu'en l'espèce, l'ISI, à l'instar d'un créancier public qui cherche, comme un créancier privé, à obtenir le paiement des sommes qui lui sont dues, a opté pour le paiement immédiat d'un montant net en lieu et place d'un montant brut, ce qui lui a permis de procéder à un recouvrement sûr et extrêmement rapide. Ce comportement serait donc économiquement rationnel et prudent, comparable à celui qu'aurait adopté un créancier privé hypothétique placé dans la même situation.

Sur la sélectivité

(137) En l'occurrence, Umicore estime que le critère de la sélectivité fait clairement défaut en l'espèce, dans la mesure où l'accord fiscal en cause ne constitue qu'une application particulière à l'assujetti d'un régime général accessible à tous les contribuables dans la même situation, et que l'ISI, lorsqu'elle transige, n'exerce pas de pouvoir discrétionnaire.

(138) À supposer même que la mesure en cause soit considérée comme sélective, elle serait néanmoins justifiée par la nature et l'économie du système. En effet, selon Umicore, une mesure fiscale même sélective doit être considérée comme ne conférant pas d'avantage dès lors qu'il est démontré qu'elle contribue à l'efficacité du recouvrement de l'impôt ⁽⁴⁵⁾. Dans le cas d'espèce, Umicore estime que

la mesure serait justifiée par la nature et l'économie du système dans la mesure où l'accord intervenu a contribué au recouvrement efficace de l'impôt ⁽⁴⁶⁾.

Excès de pouvoir

(139) Umicore affirme que l'interprétation de la notion d'aide d'État de manière à y inclure un accord fiscal tel que celui conclu avec l'ISI conduirait inéluctablement la Commission à outrepasser ses attributions en s'arrogeant une compétence en matière de recouvrement d'impôts indirects dont elle ne dispose pas et, à empiéter sur les prérogatives des juges nationaux seuls compétents pour trancher un litige fiscal.

Absence d'affectation de la concurrence et des échanges

(140) Umicore indique qu'elle a versé une somme considérable à l'ISI tandis que d'autres producteurs d'argent concurrents établis dans d'autres États membres n'ont payé aucune TVA, amende ou intérêt sur des livraisons effectuées dans des circonstances et conditions identiques.

(141) Dans ce contexte, Umicore estime que la mesure en cause n'a de toute évidence pas pu renforcer sa position concurrentielle sur le marché concerné, à savoir celui du commerce d'argent en grains. Par conséquent, Umicore conclut que l'accord conclu avec l'ISI n'affecte ni la concurrence ni les échanges entre les États membres et que par conséquent l'application de l'article 107, paragraphe 1, du traité est exclue dans le cas d'espèce.

V.2. Tiers anonyme

(142) Un tiers anonyme a transmis à la Commission copie d'une lettre adressée au ministre belge des finances en date du 15 février 2002 reprenant une analyse juridique de l'accord avec Umicore ainsi que des transactions concernées.

(143) Dans sa lettre, le tiers anonyme a fait valoir que a) l'accord entre l'ISI et Umicore aurait eu pour effet de requalifier un montant de TVA dû en amende, en violation des articles 10 et 172 de la Constitution belge et de l'article 84 du CTVA; b) la prise en compte de l'impact de l'impôt des sociétés pour la détermination du montant de TVA dû ou de l'amende serait illégale; et c) l'application d'une amende proportionnelle (au montant de la TVA) sans réclamer le paiement de la TVA elle-même serait illogique.

⁽⁴³⁾ Arrêt du 29.6.1999, *DM Transport*, C-256/97, Rec.1999, p. I - 3913. DM Transport était notamment redevable de 18 100 000 BEF à l'Office national de sécurité sociale belge (l'ONSS), au titre de retenues salariales et de redevances patronales. En vertu du droit belge, l'employeur qui ne verse pas les cotisations à temps est passible entre autres de majorations et de sanctions pénales. Il est néanmoins admis que l'ONSS puisse accorder des délais de grâce. Considérant que les facilités de paiement avaient permis à l'entreprise insolvable de subsister de manière artificielle, le Tribunal de commerce de Bruxelles a posé une question préjudicielle à la Cour, en vue de déterminer si de telles facilités de paiements pouvaient être constitutives d'aides d'État.

⁽⁴⁴⁾ Office national de sécurité sociale en Belgique.

⁽⁴⁵⁾ Arrêt du 6.3.2002, *Diputación Foral de Álava e.a.*, T-127/1999, Rec. 2002, p. II - 1275, points 164-166.

⁽⁴⁶⁾ À cet égard, Umicore se réfère au point 26 de la communication de la Commission sur l'application des règles en matière d'aide d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises (JO C 384 du 10.12.1998, p. 3), selon lequel la raison d'être d'un système fiscal serait «de collecter des recettes destinées à financer les dépenses de l'État».

VI. RÉACTION DE LA BELGIQUE AUX COMMENTAIRES DES INTÉRESSÉS

- (144) La Belgique estime que la position d'Umicore confirme généralement la position de la Belgique sur la procédure en cause, en particulier en ce qui concerne l'inexistence d'une procédure formelle de rectification en matière de TVA, de l'absence de valeur juridique d'un relevé de régularisation non signé pour accord par l'assujetti, de la légalité des accords fiscaux et de leur accessibilité par tous les redevables, et plus généralement du manque des éléments constitutifs d'une aide d'État.
- (145) En ce qui concerne le courrier anonyme du 1^{er} octobre 2004, la Belgique estime que ce courrier ne contient aucune observation spécifique relative à la procédure d'aide d'État et serait donc dépourvu de pertinence.

VII. INFORMATIONS COMPLÉMENTAIRES TRANSMISES PAR LA BELGIQUE

- (146) À la suite de la restitution des documents saisis par les autorités judiciaires, la Belgique a transmis à la Commission une série d'informations et de documents concernant les transactions à l'origine de la présente procédure.
- (147) En ce qui concerne les ventes à des clients établis en Italie, la Belgique a transmis des documents sur la base desquels il aurait été décidé d'accorder l'exemption visée à l'article 39 *bis* du CTVA. Les documents en question comprennent plus particulièrement des factures émises par Umicore, des factures de transport et divers documents relatifs aux transports.
- (148) En ce qui concerne les livraisons à des clients établis en Suisse, la Belgique a également transmis une série de documents visant à démontrer le transport direct des marchandises vers l'Italie. Selon la Belgique, le rôle des sociétés suisses se serait limité à une intervention financière dans les achats et les transports.
- (149) Quant aux livraisons effectuées au cours de la période 1997-1998, la Belgique a précisé que, dans un premier temps, la régularisation envisagée pour les années 1995-1996 a été reproduite pour les années suivantes. Elle ajoute que les inspecteurs de l'ISI eux-mêmes avaient très rapidement abandonné la rectification pour cette période. À cette fin, la Belgique a également transmis copie de notes internes démontrant que les inspecteurs concernés avaient effectivement abandonné la taxation envisagée.

VIII. APPRÉCIATION DE L'AIDE

- (150) En application de l'article 107, paragraphe 1, du traité, sont «incompatibles avec le marché intérieur, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État, sous quelque forme que ce soit, qui faussent ou menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions».

- (151) La qualification d'une mesure en tant qu'aide d'État suppose que les conditions cumulatives suivantes soient remplies, à savoir que: 1) la mesure en question confère un avantage au moyen de ressources d'État; 2) cet avantage soit sélectif; et 3) la mesure en cause fausse ou menace de fausser la concurrence et soit susceptible d'affecter les échanges entre États membres.
- (152) Il convient également de rappeler que, selon une jurisprudence constante, la notion d'aide englobe non seulement des prestations positives telles que les subventions, mais également des interventions qui, sous des formes diverses, allègent les charges qui normalement grèvent le budget d'une entreprise, telles que les exemptions et allègements fiscaux ⁽⁴⁷⁾.

VIII.1. Remarques préliminaires

- (153) Il convient tout d'abord de constater que les accords transactionnels avec les contribuables constituent une pratique habituelle de l'administration fiscale belge, et en ce qui concerne le domaine de la TVA, ils sont explicitement prévus par l'article 84 du CTVA. L'utilité de tels d'accords qui permettent d'éviter de nombreux litiges n'est par ailleurs pas mise en question par la présente décision.
- (154) Il est rappelé que les instructions administratives belges en la matière prévoient que la conclusion d'une transaction avec l'assujetti implique en général l'existence de concessions de part et d'autre. Néanmoins, conformément à l'article 84 du CTVA, de telles transactions ne sont possibles que dans la mesure où elles n'impliquent pas exemption ou modération d'impôt. En application de ce principe, une transaction ne peut donc pas porter sur le montant de la taxe résultant de faits établis, mais bien sur des questions de fait.
- (155) Dans ce contexte, la Commission estime qu'un accord transactionnel entre un assujetti à la TVA et l'administration fiscale belge ne peut conduire à l'existence d'un avantage économique que dans les conditions suivantes:
- lorsque les concessions faites par l'administration sont manifestement disproportionnées par rapport aux concessions faites par l'assujetti eu égard aux circonstances de l'affaire, et qu'il apparaît que l'administration n'applique manifestement pas le même traitement favorable aux autres contribuables se trouvant dans une situation similaire,
 - lorsque la légalité de l'accord doit être remise en doute, par exemple lorsque le montant de la taxe due aurait été réduit en contradiction avec l'article 84 du CTVA (exonération ou modération de l'impôt portant sur une question de droit).
- (156) Il convient, par conséquent, d'examiner si la transaction conclue entre l'ISI et Umicore remplit les conditions susmentionnées.

⁽⁴⁷⁾ Voir notamment les arrêts de la Cour du 15.3.1994 dans l'affaire C-387/92, *Banco Exterior de España*, Rec. 1994 p. I-877, point 13; du 8.11.2001 dans l'affaire C-143/1999, *Adria Wien Pipeline GmbH*, Rec. 2001, p. I-8365, point 38; du 22.11.2001 dans l'affaire C-53/00, *Ferring*, Rec. 2001, p. I-9067, point 15; du 3.3.2005 dans l'affaire C-172/03, *Heiser*, Rec. 2005, p. I-1627, point 36; du 22.6.2006 dans les affaires jointes C-182/03 et C-217/03, *Forum 187 ASBL*, Rec. 2003, p. I-6887, point 86.

VIII.2. Quant à l'existence d'un avantage

(157) Il y a lieu tout d'abord de vérifier si la mesure procure à son bénéficiaire un avantage qui allège les charges qui normalement grèvent son budget⁽⁴⁸⁾. Dans le cas présent, cela revient à déterminer si la transaction litigieuse a été conclue de façon illégale ou sur la base de concessions disproportionnées de l'administration fiscale.

VIII.2.1. Quant à la régularité de la procédure

(158) Dans sa décision d'ouverture, la Commission a considéré que la procédure suivie par les autorités fiscales aurait pu constituer une déviation du déroulement normal de la procédure de détermination et liquidation d'une dette TVA dans la mesure où l'accord ne mentionne pas de base légale et où, en l'absence d'accord de l'assujetti, l'administration aurait dû adresser une contrainte accompagnée d'une augmentation de 50 % de l'amende.

(159) Comme déjà indiqué au considérant 39, l'envoi d'un avis de régularisation constitue la pratique habituelle des autorités fiscales belges en matière de TVA afin d'assurer le respect de principes fondamentaux tels que le droit de la défense. Par conséquent, les deux avis de régularisation adressés par l'ISI à la société Umicore doivent effectivement être considérés comme des avis préliminaires des autorités fiscales et non comme le fait générateur de l'exigibilité de la TVA.

(160) Par ailleurs, la possibilité de conclure des accords transactionnels avec les assujettis est expressément prévue dans le CTVA belge et doit être considérée comme une pratique normale des autorités fiscales belges. Ces dernières doivent néanmoins respecter le principe selon lequel de telles transactions ne peuvent entraîner ni exemption ni réduction de la taxe due. De telles transactions interviennent donc en principe dans les situations où les autorités fiscales veulent éviter un litige avec l'assujetti portant sur des faits qui ne sont pas clairement établis.

(161) Par ailleurs, il faut constater qu'il n'y a pas d'obligation pour les autorités fiscales d'adresser une contrainte dans les cas où l'administration n'a pas pu obtenir l'accord de l'assujetti sur la taxation proposée dans l'avis de régularisation. Au contraire, au cas où des doutes subsistent sur

les faits concernés, les autorités compétentes peuvent toujours tenter de conclure un accord avec l'assujetti.

(162) Enfin, il ressort également de l'analyse des textes légaux qu'aucune disposition ne prévoit l'obligation pour les autorités fiscales belges de mentionner une base légale expresse dans les accords en question.

(163) La Commission doit donc conclure, sur la base du contexte juridique décrit dans la présente décision, que la procédure appliquée par les autorités fiscales à l'égard d'Umicore s'est déroulée conformément aux règles et pratiques en vigueur et ne constitue pas une déviation du déroulement normal de la procédure.

(164) Il convient ensuite d'analyser les transactions en cause en tenant compte des observations préliminaires qui ont été faites, afin de déterminer l'existence éventuelle d'un avantage. Le raisonnement qui suit repose sur l'analyse de deux périodes distinctes, la première période se rapportant aux années 1995 et 1996 sur lesquelles porte la régularisation effectuée par les autorités fiscales, et la deuxième se rapportant aux années 1997 et 1998 pour lesquelles la taxation a été complètement abandonnée.

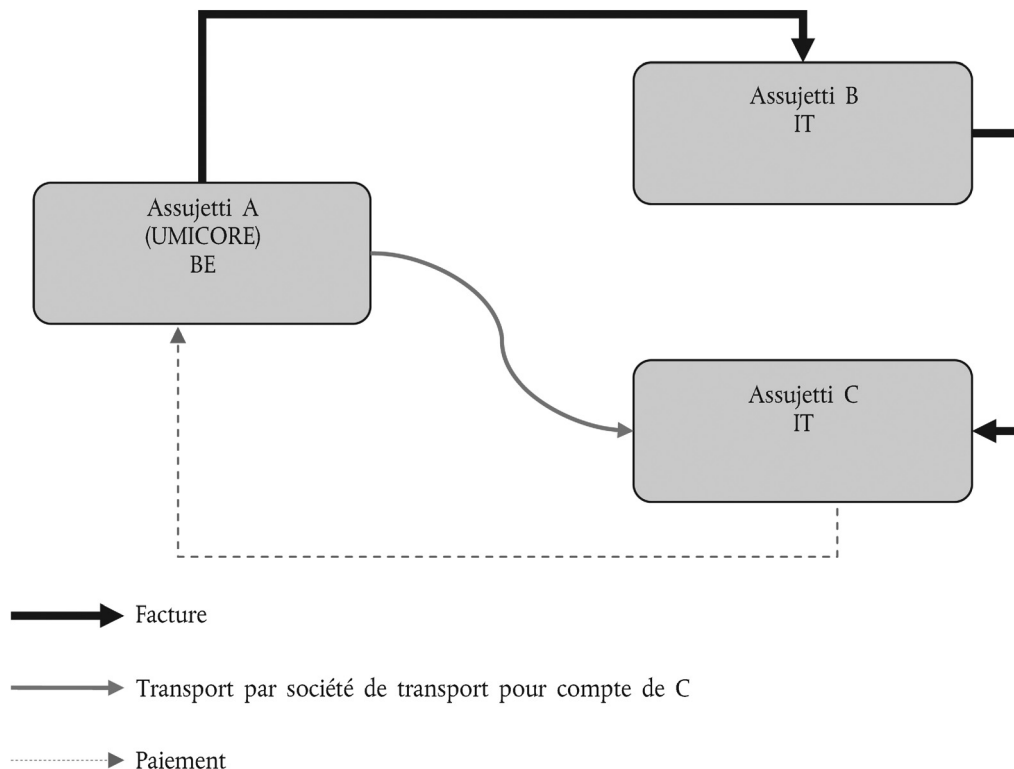
VIII.2.2. Années 1995-1996

(165) En ce qui concerne la période 1995-1996, il convient d'analyser trois types de transactions différentes qui ont fait l'objet du projet de rectification communiqué à Umicore le 30 novembre 1998 afin de déterminer l'existence éventuelle d'un avantage. Pour chaque type de transactions, la présente analyse vise à identifier les montants minimaux de TVA, amendes et intérêts de retard qui auraient dû être imposés par les autorités fiscales belges sur la base d'une interprétation raisonnable des faits, sans concessions excessives de celles-ci ni application irrégulière des règles en matière de TVA.

1. Livraisons de biens à des clients établis en Italie

(166) Dans ce premier cas de figure, les transactions ont porté sur des livraisons d'argent pur «ex usine» effectuées entre février 1995 et février 1996 suivant le schéma suivant:

⁽⁴⁸⁾ Voir point 9 de la communication de 1998 précitée à la note de bas de page n° 46.



(167) Umicore a facturé les marchandises à une société «B»⁽⁴⁹⁾ établie en Italie et disposant d'un numéro d'enregistrement à la TVA dans cet État membre. Cette dernière société a refacturé les marchandises à un client «C» assujetti à la TVA également établi en Italie. Le transport des marchandises a été effectué, sur ordre de l'assujetti C, directement du lieu de production en Belgique vers l'Italie. La plus grande partie des factures adressées par Umicore à son client B ont été payées par l'assujetti C.

(168) Les factures adressées par Umicore à «B» ont été établies sous couvert de l'exemption prévue à l'article 39 bis du CTVA. L'examen des factures pro forma, obtenues dans le cadre de la coopération administrative avec les autorités fiscales italiennes, indiquent que l'assujetti C était le destinataire des marchandises.

(169) Dans son relevé de régularisation du 30 novembre 1998, l'ISI avait initialement estimé que le critère d'exemption des livraisons intracommunautaires relatif au transport n'était pas rempli dans la mesure où le transport avait été effectué pour le compte d'un client subséquent (et non par ou pour le compte du vendeur ou de l'acquéreur comme le prescrit l'article 39 bis du CTVA). Sur cette base, l'administration avait dès lors conclu que la transaction entre Umicore et le client B était constitutive d'une livraison de bien sans transport et ne pouvait donc pas bénéficier de l'exemption de l'article 39 bis du CTVA.

(170) Les informations transmises par la Belgique et par Umicore à la Commission semblent néanmoins démontrer que la réalité de la transaction entre Umicore et la société B pouvait raisonnablement être mise en question par les autorités fiscales belges. On observe en effet que:

- les informations transmises par les autorités fiscales italiennes tendaient à démontrer que la société B pouvait être considérée comme un opérateur défaillant (ou «missing trader») dont le rôle était limité à produire des factures avec application de la TVA et à ensuite disparaître sans remplir ses obligations fiscales, dont le paiement de la TVA à l'autorité fiscale italienne,
- les informations transmises par ces mêmes autorités fiscales italiennes faisaient également apparaître que l'unique administrateur de la société B était inconnu des registres de la police,
- deux demandes d'information adressées par les autorités fiscales belges à leurs homologues italiens respectivement le 26 août 1998 et le 1^{er} avril 1999 démontrent également que l'administration fiscale belge avait des doutes sérieux quant à la réalité de l'existence de la société B préalablement à la conclusion de l'accord,
- le transport des marchandises vers l'Italie était effectué pour le compte de l'assujetti C,

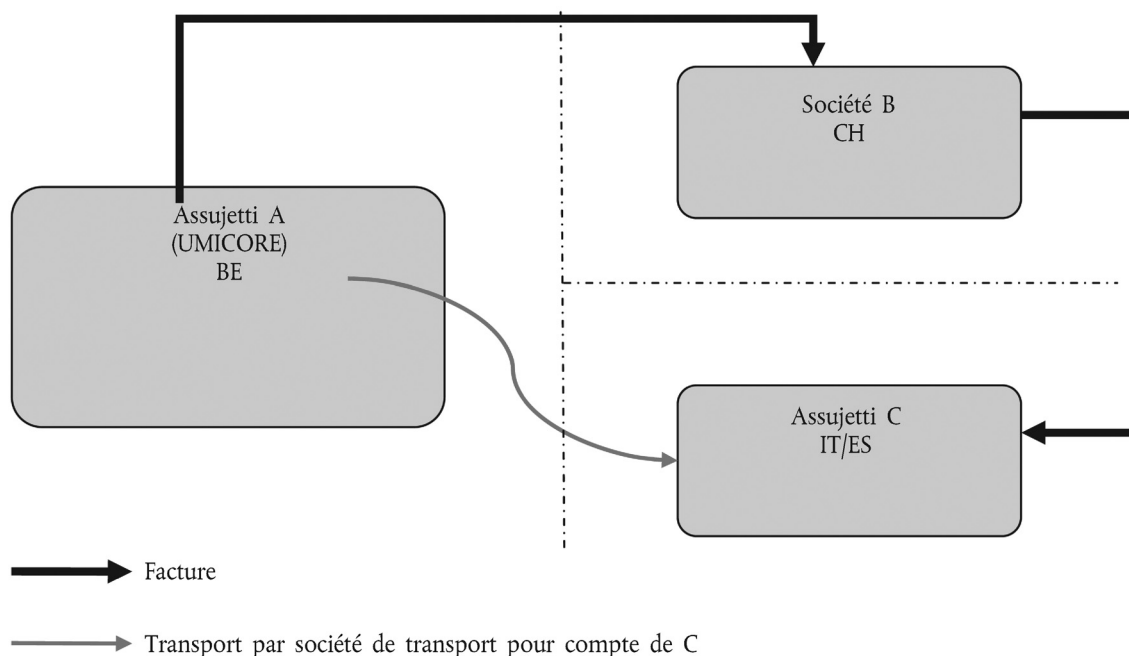
⁽⁴⁹⁾ «B» se rapporte en réalité à deux sociétés italiennes distinctes.

- les marchandises étaient transportées directement du site de production en Belgique vers un entrepôt en Italie où elles étaient mises à dispositions de C,
 - la grande majorité des factures adressées par Umicore à la société B était payée par la société C,
 - sur la base des déclarations des responsables d'Umicore reprises dans un procès-verbal et dont un extrait a été retranscrit dans le relevé de régularisation, il apparaît par ailleurs qu'aucun contrat cadre n'existait entre Umicore et la société B,
 - en revanche, il apparaît que la réalité de l'existence de la société C n'était nullement remise en cause par les autorités fiscales italiennes qui, dans le cadre d'une inspection, avaient obtenu un accès complet à la comptabilité de cette société.
- (171) Prise isolément, chacune de ces constatations n'est probablement pas suffisante pour démontrer le caractère fictif de la vente entre Umicore et la société B. Néanmoins, ces mêmes constatations prises dans leur globalité peuvent induire un doute certain quant à la réalité de la vente entre Umicore et la société B. Les autorités fiscales belges qui étaient informées des soupçons sur l'existence réelle de l'activité de l'opérateur B avant la conclusion de la transaction avec la société Umicore le 21 décembre 2000, disposaient donc d'une large marge d'appréciation quant à la réalité des transactions et à une éventuelle requalification.
- (172) À cet égard, il convient de rappeler que, selon une jurisprudence constante de la Cour de cassation en Belgique, l'impôt doit être basé sur la réalité des faits⁽⁵⁰⁾. L'administration fiscale belge est donc en principe tenue d'asseoir son imposition non sur les transactions apparentes présentées par l'assujéti pour justifier une éventuelle exemption, mais bien sur les transactions réelles telles qu'elles ressortent de l'intention réelle des parties.
- (173) S'il ressort des informations à disposition des autorités fiscales belges que la vente entre A et B est une vente fictive et que la vente réelle (impliquant un transfert du pouvoir de disposer du bien) est en fait intervenue dans la relation entre A et C, ces autorités étaient donc en droit de requalifier la livraison de bien entre A et B en livraison de bien entre A et C et d'appliquer les règles en matière de TVA à une telle transaction requalifiée.
- (174) La circonstance qu'une fraude soit intervenue en Italie par l'interposition d'un opérateur défaillant ne permet pas de remettre en cause le droit à l'exemption dont pouvait bénéficier Umicore dans la mesure où la bonne foi de cette dernière n'a pas été remise en question par l'administration belge.
- (175) Il résulte donc de ce qui précède que les autorités fiscales belges pouvaient légitimement requalifier les transactions concernées en livraisons intracommunautaires entre Umicore et la société C, sans qu'une telle requalification constitue une concession disproportionnée de l'administration ou une application irrégulière des règles TVA. Elles pouvaient en outre accorder l'exemption de TVA sur les transactions ainsi requalifiées puisque l'ensemble des conditions d'exemption étaient remplies (y compris le transport par ou pour compte de l'acquéreur).
- (176) Il convient donc d'examiner i) si les autorités fiscales belges étaient en droit d'appliquer une amende sur la base de l'article 70, paragraphe 2, du CTVA en raison de l'existence d'indications inexactes sur les factures; et dans l'affirmative, ii) à quel montant cette amende aurait dû être fixée et iii) si Umicore a bénéficié de concessions disproportionnées ou d'une application irrégulière de la loi par l'administration fiscale.
- (177) Il y a lieu de rappeler tout d'abord qu'en cas d'inexactitude dans l'indication des mentions à porter sur une facture relative à une livraison intracommunautaire, l'AR n° 41 prévoit une amende s'élevant à 100 % de la taxe due sur les opérations en question. Néanmoins, comme expliqué précédemment aux considérants 45 et 46, l'application d'amende administrative est soumise au principe de proportionnalité et l'administration dispose, en vertu de l'article 9 de l'arrêté du régent du 18 mars 1831, du pouvoir de s'écarter des échelles d'amendes prévues dans l'AR n° 41.
- (178) Dans le cas d'espèce, il n'est pas exclu qu'une amende de 100 % eut été disproportionnée compte tenu de la bonne foi de l'assujéti qui n'a pas été remise en cause par l'administration. Il n'est pas non plus exclu que, dans le cadre de son litige avec Umicore, l'administration fiscale belge ait tenté de maximiser ses revenus, de la même façon qu'un créancier tente d'optimiser le recouvrement de sa créance. Il faut rappeler à cet égard qu'une telle pratique n'est pas susceptible de relever de l'article 107 du traité dans la mesure où elle n'entraîne pas de concessions disproportionnées ou illégales de la part de l'administration.
- (179) Compte tenu de la marge d'appréciation dont dispose l'administration dans ce contexte, on peut raisonnablement considérer que, dans le cadre d'un accord transactionnel, le montant de l'amende aurait dû être fixé par l'administration à un pourcentage compris entre 10 % et 50 %. D'une part, le taux de 10 % peut être considéré comme acceptable par référence au taux de 10 % prévu au tableau G de l'annexe à l'AR n° 41 pour les infractions visées à l'article 70, paragraphe 1, du CTVA ainsi que par référence à l'amende de 10 % mentionnée dans le relevé de régularisation du 30 novembre 1998. D'autre part, le taux de 50 % pourrait être considéré comme le taux maximal applicable en tenant compte du principe de proportionnalité et du contexte d'un accord transactionnel. L'application d'un

⁽⁵⁰⁾ Voir section II.2 à ce sujet.

taux de 50 % semble d'ailleurs confortée par une jurisprudence récente de la Cour de cassation belge ⁽⁵¹⁾. Compte tenu du fait que ce dernier arrêt se rapporte à une affaire pénale, on peut donc considérer que, dans le cas d'espèce où l'absence d'intention frauduleuse d'Umicore est établie, le taux de 50 % constitue un seuil maximal.

- (180) On peut donc conclure qu'eu égard aux circonstances du cas d'espèce, l'amende pouvait raisonnablement être fixée à un montant compris entre 33 238 698 BEF (10 % × 332 386 976 BEF) et 166 193 488 BEF (50 % × 332 386 976 BEF).



- (183) Entre février 1996 et octobre 1996, Umicore facturait les marchandises à une société B ⁽⁵³⁾ établie en Suisse ne disposant pas d'un numéro d'enregistrement à la TVA dans un quelconque État membre. La société suisse refacturait ensuite les marchandises à un client C assujetti à la TVA et établi en Italie. Le transport des marchandises s'effectuait directement du lieu de production en Belgique vers l'Italie. Sur la base des documents transmis par la Belgique, il semble que le transport ait été commandité par la société C. Il semble par ailleurs que dans certains cas, le prix des marchandises ait été payé directement par C à Umicore tandis que dans d'autres cas, c'est la société B qui effectuait le paiement. Il faut également noter que C se réfère en réalité à des sociétés considérées comme

fictives par les autorités fiscales italiennes et espagnoles ⁽⁵⁴⁾.

- (184) Les factures adressées par Umicore à la société suisse B entre février 1996 et octobre 1996 portent sur des ventes d'argent pur «ex usines Hoboken» et reprennent les mentions suivantes: «Exportation – Exemption de TVA en vertu de l'article 39 du code».
- (185) Bien que les livraisons en question aient été effectuées par Umicore en exemption de TVA sous couvert de l'article 39 du CTVA, les informations obtenues par l'ISI auprès de l'assujetti ainsi qu'auprès de l'administration belge des douanes et accises démontraient que le transport des marchandises avait été effectué à destination de l'Italie sans qu'il y ait eu d'exportation.

⁽⁵¹⁾ Cassation, arrêts du 12.9.2009, précités. La Cour a confirmé qu'une amende de 200 % était disproportionnée eu égard aux circonstances de l'affaire et que la Cour d'appel avait à bon droit ramené le montant de l'amende à 50 %.

⁽⁵³⁾ B se rapporte en réalité à deux sociétés établies en Suisse.

⁽⁵²⁾ Voir section II.2 à ce sujet.

⁽⁵⁴⁾ «C» se rapporte en réalité aux mêmes sociétés que «B» dans le troisième cas de figure décrit au point suivant.

- (181) Dans la mesure où un avantage sélectif n'aurait pu résulter que de concessions disproportionnées de la part de l'administration fiscale, seul le montant le plus faible, à savoir 33 238 698 BEF, doit être pris en compte pour la détermination d'un éventuel avantage. Un tel montant est en principe déductible de la base imposable à l'impôt des sociétés ⁽⁵²⁾.

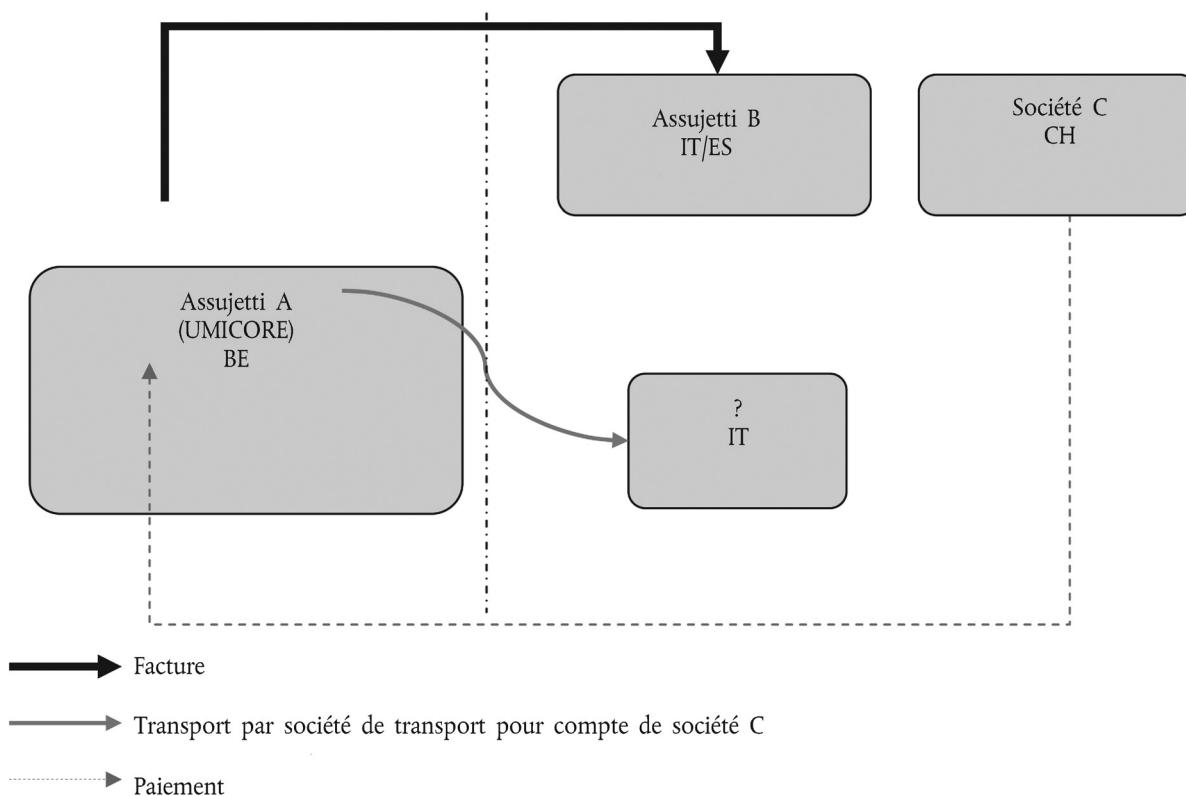
2. Livraisons de biens à des clients établis en Suisse

- (182) Dans le deuxième cas de figure, la séquence des transactions litigieuses avec les clients suisses était typiquement la suivante:

- (186) En raison de l'absence d'exportation et donc du droit à l'exemption sur la base de l'article 39 du CTVA, la question est à nouveau de savoir si les autorités fiscales belges auraient pu être amenées à conclure que les transactions entre Umicore et la société suisse avaient un caractère fictif, que les véritables transactions étaient intervenues dans la relation entre Umicore et C et que ces dernières transactions pouvaient bénéficier de l'exemption prévue à l'article 39 bis du CTVA.
- (187) Dans son relevé de régularisation du 30 novembre 1998, l'ISI avait estimé que les critères d'exemption au titre de l'article 39 du CTVA (exportations) n'étaient pas remplis puisqu'aucun document justifiant la réalité des exportations, et notamment aucune déclaration d'exportation, n'avait pu être produit.
- (188) Sur cette base, l'administration avait dès lors conclu que les transactions entre Umicore et les sociétés suisses ne pouvaient être exemptées sur la base de l'article 39 du CTVA et étaient réputées avoir eu lieu en Belgique, conformément à l'article 15, paragraphe 7, du CTVA et étaient donc soumises à la TVA belge conformément à l'article 2 du CTVA. Elle concluait donc qu'Umicore était redevable d'un montant de TVA de 312 608 393 BEF ⁽⁵⁵⁾ (7 749 359 EUR) ainsi que d'une amende s'élevant à 10 % de ce montant.
- (189) Dans une réponse complémentaire du 30 mars 2000 aux relevés de régularisation, Umicore affirme qu'il est maintenant établi que le mécanisme mis en place avait un caractère fictif, dont le service commercial d'Umicore ne pouvait avoir connaissance. Les importations en Suisse n'ont jamais eu lieu et il est donc essentiel de souligner que, dans ces dossiers comme dans les autres, la réalité des livraisons en Italie n'est pas mise en doute.»
- (190) Il apparaît par ailleurs sur des factures pro forma adressées par Umicore à ses clients suisses que le nom de l'assujetti italien destinataire des marchandises est mentionné explicitement et que l'identité de ce destinataire est confirmé par les lettres de transport établies par le transporteur.
- (191) Pour les raisons qui suivent, une requalification des transactions concernées en livraisons intracommunautaires entre Umicore et l'entité C n'est pas envisageable:
- Au moment de la conclusion de l'accord, l'administration belge était déjà informée que C se rapportait en réalité à des entités qui étaient considérées comme des sociétés fictives par les autorités fiscales italiennes et espagnoles.
 - La réalité de l'existence des sociétés suisses n'a jamais été remise en question, ni par les autorités fiscales belges ou italiennes, ni encore par Umicore.
 - La société Umicore ne pouvait pas ignorer qu'elle n'était pas en droit d'appliquer l'exemption prévue à l'article 39 du CTVA (exemption de TVA pour les exportations) en l'absence d'exportation des marchandises.
- (192) Il en résulte que les transactions concernées ne pouvaient pas bénéficier de l'exemption de TVA sur la base de l'article 39 du CTVA (en raison de l'absence d'exportation), ni de l'exemption de TVA en application de l'article 39 bis du CTVA. Les transactions en question devaient dans ce cas s'analyser comme des livraisons de biens sans transport ne pouvant bénéficier d'une exemption TVA. Il résulte donc de l'application de l'article 15, paragraphes 2 et 7, du CTVA et de l'article 2 du CTVA qu'Umicore était redevable d'un montant de TVA de 312 608 393 BEF (7 749 359 EUR). En outre, une amende de 10 %, à savoir 31 260 839 BEF, devait également être appliquée sur ce montant en application de l'article 70, paragraphe 1, du CTVA et de l'article 1, paragraphe 1, de l'AR n° 41. Aucun élément du dossier ne permet à la Commission de penser que ce taux de 10 % soulèverait un problème d'application du principe de proportionnalité ⁽⁵⁶⁾.
- (193) Conformément aux règles fiscales applicables, le montant de TVA supplémentaire dû par l'assujetti et non facturé au client doit être considéré comme une dépense déductible pour la détermination de la base imposable à l'impôt des sociétés. Le montant de l'amende administrative est également déductible à l'impôt des sociétés.
3. Livraisons de biens à des clients établis en Italie et en Espagne
- (194) Entre octobre et décembre 1996, la séquence des transactions litigieuses avec ces clients était la suivante:

⁽⁵⁵⁾ 1 488 611 396 BEF × 21 % = 312 608 393 BEF.

⁽⁵⁶⁾ Dans les cas d'application de l'article 70, paragraphe 1, le taux de 10 % constituerait le minimum appliqué par les autorités fiscales.



(195) Umicore facturait les marchandises à des sociétés «B» établies en Italie ou en Espagne et y disposant d'un numéro d'enregistrement à la TVA. Les factures en question portaient sur des ventes d'argent pur «ex usines» et étaient établies sous couvert soit de l'exemption prévue à l'article 39 du CTVA (exportations) soit de l'exemption prévue à l'article 39 bis du CTVA (livraisons intracommunautaires). Le transport des marchandises s'effectuait directement du lieu de production en Belgique vers l'Italie. Dans la majorité des cas, le paiement des factures était effectué par la société suisse C⁽⁵⁷⁾ qui apparaît également comme le véritable commanditaire du transport⁽⁵⁸⁾.

(196) Enfin, les informations adressées par les autorités fiscales italiennes et espagnoles à l'administration belge préalablement à la conclusion de l'accord transactionnel tendent à démontrer que les sociétés B avaient une existence fictive.

(197) Dans son relevé de régularisation du 30 novembre 1998, l'administration fiscale belge était d'avis que l'indication des acquéreurs sur les factures de vente était incorrecte et que les sociétés suisses C étaient les véritables acquéreurs

⁽⁵⁷⁾ C se rapporte en réalité aux mêmes sociétés suisses qui étaient impliquées dans le deuxième cas de figure.

⁽⁵⁸⁾ Les factures pro forma établies par Umicore mentionnent dans la description des marchandises le nom de la société C en tant que «propriétaire». Quant aux documents de transport, ils sont adressés initialement à la société suisse C et mentionnent généralement que les marchandises sont à destination de l'Italie pour compte de la société suisse C.

des marchandises. En l'absence de toute exportation en dehors du territoire de l'Union, l'administration belge précisait dans son relevé que l'exemption de l'article 39 du CTVA n'était pas d'application et que les ventes concernées devaient être requalifiées en livraisons de bien soumises à la TVA belge en application de l'article 15, paragraphes 2 et 7, du CTVA et de l'article 2 du CTVA. L'administration concluait donc qu'Umicore était redevable d'un montant de 63 216 555 BEF⁽⁵⁹⁾ (1 567 097,46 EUR) au titre de la TVA ainsi que d'une amende administrative de 10 % de ce montant.

(198) Dans le cadre d'un échange de courriers avec l'ISI, Umicore indiquait que les sociétés suisses étaient mandatées par les sociétés B pour organiser le transport des marchandises et agissaient en outre comme agent financier des mêmes sociétés.

(199) À cet égard, il faut observer qu'il n'y a pas d'éléments dans le dossier permettant de démontrer que les sociétés suisses auraient agi comme mandataires du transport pour compte des sociétés italiennes et espagnoles. Au contraire, l'ensemble des documents communiqués à la Commission tendent à démontrer que le transport des marchandises avait été effectué pour compte des sociétés suisses et que ces dernières étaient les bénéficiaires et propriétaires effectifs des marchandises concernées.

⁽⁵⁹⁾ 21 % des montants facturés: (29 595 944 + 34 744 972 + 32 355 113 + 73 803 950 + 130 531 237) × 21 % = 63 216 555 BEF.

(200) Par conséquent, la Commission considère que, dans leur relevé de régularisation, les autorités fiscales belges avaient à bon droit requalifié les transactions litigieuses en livraisons de biens aux sociétés suisses. De telles livraisons devaient dès lors être soumises à la TVA belge en application de l'article 15, paragraphes 2 et 7, du CTVA et de l'article 2 du CTVA sans possibilité d'exemption sur la base de l'article 39 ou 39 bis du CTVA.

(201) Au cas même où les autorités fiscales auraient pu légitimement reconnaître la réalité des transactions avec les sociétés italiennes et espagnoles, l'exemption sur la base de l'article 39 bis du CTVA aurait dû être refusée en raison de l'absence de transport par ou pour compte du vendeur (Umicore) ou de l'acquéreur (B).

(202) Il faut donc conclure qu'Umicore était redevable d'un montant de 63 216 555 BEF (1 567 097,46 EUR) au titre de la TVA ainsi que d'une amende administrative de 6 321 655 BEF (10 % de la TVA due) en application de l'article 70, paragraphe 1, du CTVA et de l'article 1, paragraphe 1, de l'AR n° 41.

(203) Le montant de 63 216 555 BEF ainsi que le montant de l'amende administrative sont en principe déductibles à l'impôt des sociétés.

4. Prise en compte de la non-déductibilité du montant de la transaction

(204) La pratique visant à considérer une amende administrative qui est en principe déductible (de la base imposable) à l'impôt des sociétés comme non déductible et à réduire ensuite le montant de cette amende afin de tenir compte de sa non déductibilité (compensation ou «*netting*») n'est pas conforme à la réglementation ni à la pratique administrative dans ce domaine⁽⁶⁰⁾. Par conséquent, il convient de prendre en compte l'avantage et le désavantage résultant de cette pratique par rapport à une situation où une telle compensation n'aurait pas été appliquée par l'administration.

(205) Le même raisonnement peut être appliqué aux montants de TVA qui sont en principe déductibles à l'impôt des sociétés et qui auraient bénéficié de cette même compensation.

(206) Parmi les montants déterminés dans les précédents considérants, les montants suivants doivent être considérés comme déductibles:

$$33\,238\,698 + 312\,608\,393 + 31\,260\,839 + 63\,216\,555 + 6\,321\,655 = 446\,646\,140 \text{ BEF.}$$

(207) L'impact négatif pour Umicore de la non déductibilité de ces montants peut être estimé en principe à:

$$446\,646\,140 \text{ BEF} \times 40,17 \%^{(61)} = 179\,417\,754 \text{ BEF}$$

(208) Néanmoins, compte tenu du fait qu'Umicore présentait une perte fiscale pour les revenus imposables de l'année 2000, la non déductibilité des montants concernés n'entraînait en réalité un impact négatif que pour la période imposable suivante (revenus 2001) au cours de laquelle Umicore avait effectivement imputé l'intégralité de sa perte fiscale reportable. Par conséquent, le mécanisme de compensation tel qu'appliqué par l'administration belge a eu pour effet de différer le paiement de la taxe ou de l'amende sur la période imposable suivante.

(209) Par ailleurs, dans la mesure où l'impôt des sociétés belge est en principe perçu au moyen de versements anticipés effectués par le contribuable au cours de l'année imposable afin d'éviter des majorations d'impôts⁽⁶²⁾, on peut raisonnablement considérer qu'en l'absence de compensation, Umicore aurait été amenée à effectuer les versements en question au milieu de l'année 2001, ce qui signifie en pratique qu'Umicore a bénéficié d'un report de paiement du montant de 179 417 754 BEF de six mois.

(210) L'impact positif de la non déductibilité pour Umicore peut donc être évalué au montant suivant:

$$179\,417\,754 \text{ BEF} \times 0,8 \%^{(63)} \times 6 \text{ mois} = 8\,612\,052 \text{ BEF.}$$

5. Intérêts de retard

(211) Les intérêts de retard dus en principe sur les montants de TVA calculés ci-avant doivent être calculés sur la base d'un taux mensuel de 0,8 % à partir du 21 janvier 1997⁽⁶⁴⁾ et jusqu'au paiement effectif qui est intervenu à la fin du mois de décembre 2000:

$$37,6 \%^{(65)} \times (312\,608\,393 + 63\,216\,555) = 141\,310\,180 \text{ BEF.}$$

6. Récapitulatif des montants dus pour la période 1995-1996

(212) Les montants minimaux dus par Umicore pour la période 1995-1996 sont récapitulés dans le tableau ci-dessous:

(en BEF)

DESCRIPTION	MONTANTS DUS
1) Premier type de transactions	
Amende administrative	33 238 698
2) Second type de transactions	

⁽⁶¹⁾ Taux de l'impôt des sociétés applicable au moment de la conclusion de l'accord.

⁽⁶²⁾ Voir article 218 du CIR92 en liaison avec les articles 157 à 168 du CIR92.

⁽⁶³⁾ Taux appliqué par l'administration fiscale belge pour le calcul des intérêts de retard.

⁽⁶⁴⁾ Date déterminée dans le relevé de régularisation sur la base de la pratique habituelle de l'administration fiscale.

⁽⁶⁵⁾ $(3 \times 12 \text{ mois}) + 11 \text{ mois} = 47 \text{ mois} \times 0,8 \% = 37,6 \%$.

⁽⁶⁰⁾ Voir section II.2.

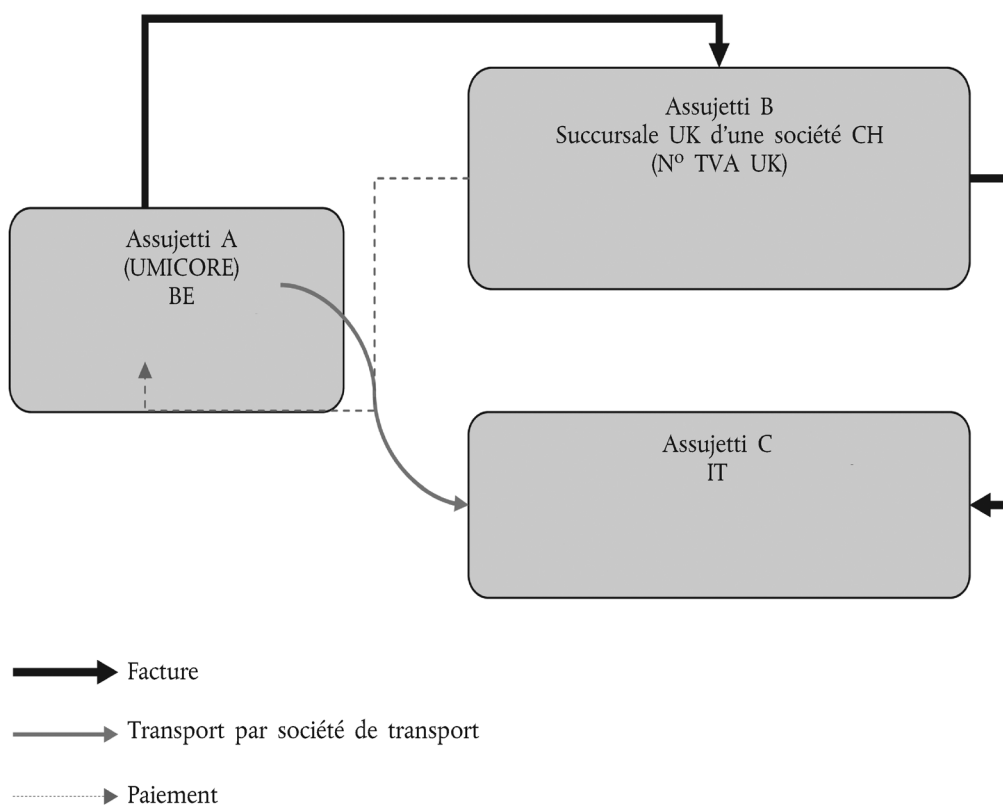
(en BEF)

DESCRIPTION	MONTANTS DUS
TVA due	312 608 393
Amende administrative (10 %)	31 260 839
3) Troisième type de transactions	
TVA due	63 216 555
Amende administrative (10 %)	6 321 655
Sous-total	446 646 140
4) Intérêts de retard	141 310 180
Total dû en principe (TVA + intérêts)	587 956 320
5) Impact de la non déductibilité:	
- impact négatif de la non déductibilité	- 179 417 754
+ impact positif du paiement différé	8 612 052
TOTAL	417 150 618

(213) Sur la base du calcul qui précède, il faut considérer que le montant minimal dont Umicore était redevable pour les années 1995 et 1996 dans le cadre de la conclusion d'un accord transactionnel avec l'administration fiscale s'élève à 587 956 320 BEF (14 575 056,46 EUR). Néanmoins, avant de comparer ce montant au montant de l'accord, il convient de tenir compte de l'impact de la non déductibilité, ce qui ramène le montant déterminé à 417 150 618 BEF (10 340 893,71 EUR).

VIII.2.3. Années 1997-1998

(214) En ce qui concerne la période 1997-1998, les transactions mise en cause dans le relevé de régularisation du 30 avril 1999 suivaient le schéma suivant:



- (215) Dans ce dernier scénario, le client d'Umicore est une succursale B établie au Royaume-Uni d'une société suisse disposant d'un numéro de TVA au Royaume-Uni. Le client subséquent est un assujetti C établi en Italie. Les marchandises étaient transportées directement du lieu de production en Belgique vers l'Italie. Enfin, le paiement des factures de vente établies par Umicore était effectué par l'assujetti B.
- (216) Dans son relevé de régularisation du 30 avril 1999, l'administration fiscale était d'avis que l'assujetti B n'était pas en droit de revendiquer l'exemption de TVA prévue à l'article 39 bis du CTVA au motif qu'il ne disposait pas d'un numéro de TVA valable en Italie. Subsidiairement, elle estimait que, quand bien même on admettrait que l'assujetti B a une activité économique réelle lui conférant la qualité d'assujetti à la TVA, les ventes concernées devraient s'analyser comme des opérations triangulaires intracommunautaires. Dans un tel cas de figure, la première vente entre Umicore et l'assujetti B devrait s'analyser comme une vente nationale sans transport soumise à la TVA belge sans possibilité d'exemption puisque le transport aurait été effectué pour compte des clients italiens.
- (217) À titre préliminaire, il convient de noter tout d'abord que, contrairement à la période 1995-1996, les inspecteurs de l'ISI eux-mêmes ont estimé ultérieurement qu'il n'y avait pas d'élément suffisant pour refuser l'exemption. Cette situation ressort en effet clairement de notes internes adressées par les inspecteurs à leur directeur avant et après la conclusion de l'accord.
- (218) Deuxièmement, il apparaît des documents transmis à la Commission par la Belgique par lettre du 6 août 2009, que le transport avait bien été effectué pour compte de l'assujetti B (et non pour compte d'un éventuel client subséquent). Ceci semble en outre pouvoir être confirmé sur la base de copies de documents transmis par Umicore à l'ISI dans son courrier du 11 juin 1999 qui démontrent que, pour chaque vente, un fax était envoyé par l'assujetti B à Umicore afin de l'informer de l'identification de la société de transport, du nom du conducteur et du numéro de plaque minéralogique du camion.
- (219) En outre, la circonstance selon laquelle l'assujetti B n'avait pas de numéro de TVA valable en Italie, telle qu'avancée par l'administration belge dans son relevé de régularisation du 30 avril 1999, ne semble pas pertinente en l'absence d'une quelconque obligation pour un assujetti d'être enregistré à la TVA dans l'État membre où les marchandises sont expédiées. Par ailleurs, il faut constater que l'administration fiscale britannique, qui a transmis des informations à l'administration belge à la demande de celle-ci, n'a nullement remis en cause la réalité de l'existence des activités de l'assujetti B au Royaume-Uni.
- (220) Enfin, il faut constater que l'administration fiscale belge n'a pas remis en cause la circonstance que les marchandises ont bien quitté le territoire belge et qu'elles ont été transportées vers un autre État membre.

- (221) Ces considérations semblent démontrer à suffisance que l'ISI ne disposait pas d'éléments lui permettant de rejeter l'exemption de TVA telle qu'appliquée par Umicore. Il faut donc en conclure qu'Umicore n'était redevable d'aucun supplément de TVA, amende ou intérêt pour la période 1997-1998.

VIII.2.4. Conclusions sur l'existence d'un avantage économique

- (222) Sur la base de l'évaluation qui précède, il faut considérer que le montant minimal dont Umicore était redevable pour les années 1995 à 1998 dans le cadre de la conclusion d'un accord transactionnel avec l'administration fiscale s'élevait au total à 417 150 618 BEF (10 340 893,71 EUR).
- (223) Dans la mesure où ce montant est inférieur au montant payé par Umicore sur la base de l'accord du 21 décembre 2000, on ne peut conclure à l'existence de concessions disproportionnées de la part des autorités fiscales belges. Le seul aspect de l'accord qui déroge à la réglementation ainsi qu'à la pratique administrative concerne le mécanisme de compensation par lequel le montant dû a été réduit pour prendre en compte la non déductibilité à l'impôt des sociétés. Néanmoins, l'impact économique résultant de cette pratique a été dûment pris en compte dans l'évaluation en question.
- (224) La Commission estime par conséquent que les autorités fiscales belges n'ont pas octroyé d'avantage économique ou financier à la société Umicore dans le cadre de la conclusion de l'accord transactionnel du 21 décembre 2000.

IX. CONCLUSION

- (225) La Commission constate que l'accord transactionnel conclu le 21 décembre 2000 entre les autorités fiscales belges et la société Umicore n'a pas procuré d'avantage à cette dernière et qu'il ne constitue donc pas une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité,

A ADOPTÉ LA PRÉSENTE DÉCISION:

Article premier

L'accord fiscal transactionnel conclu le 21 décembre 2000 entre l'État belge et la société Umicore SA (ex-Union Minière SA), portant sur un montant de 423 000 000 BEF, ne constitue pas une aide relevant de l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

Article 2

Le Royaume de Belgique est destinataire de la présente décision.

Fait à Bruxelles, le 26 mai 2010.

Par la Commission
Joaquín ALMUNIA
Vice-président