

Prix de transfert

Quelles sont les évolutions récentes et actuelles en matière des prix de transfert, au niveau international, et quelles sont leurs répercussions sur les dispositions internes belges et la pratique au niveau belge ?

Mémoire réalisé par
Géraldine Delobelle

Promoteur
Jean Thilmany

Lecteur
Yvan Stempniewsky

Année académique 2014-2015
Master en Sciences de gestion, Option Révisorat et expertise-comptable

Je tiens, tout d'abord, à remercier Madame Tine Slaedts, Transfer Pricing Partner chez BDO, ainsi que Monsieur André Schaffer, Transfer Pricing Partner chez Deloitte et Monsieur Peter De Vos, Tax and Accountancy Partner chez Mazars Belgium pour le temps qu'ils m'ont accordé lors la réalisation de ce travail.

Ils ont fait preuve de beaucoup de professionnalisme pour me livrer une information précise et pertinente.

Je remercie également mon promoteur Jean Thilmany, professeur à l'UCL Mons, pour m'avoir accompagné durant l'élaboration de ce mémoire.

Enfin, je voudrais remercier mon entourage pour leur soutien lors de la rédaction de ce mémoire et tout particulièrement Mathieu Decroix pour ses conseils précieux

Tables de matières

Tables de matières	I
Abréviations	V
Liste des annexes.....	VI
Résumé.....	VII
Introduction générale.....	1
Chapitre 1 Développement de la problématique des prix de transfert.....	2
1 Introduction	2
2 Définition	2
3 Contexte fiscal.....	2
4 Evolution de la réglementation	4
4.1 OCDE.....	4
4.1 Union européenne	5
4.2 En Belgique.....	5
5 Conclusion.....	6
Chapitre 2 Détermination des prix de transfert.....	7
1 Introduction	7
2 Le principe de pleine concurrence (<i>dealing at arm's length</i>)	7
3 Analyse de comparabilité	9
3.1 Caractéristiques des biens et services	10
3.2 Analyse fonctionnelle	10
3.3 Clauses contractuelles	11
3.4 Situations économiques	11
3.5 Stratégies des entreprises	11
4 Méthodes de détermination de prix de transfert.....	12
4.1 Les méthodes traditionnelles.....	12

4.1.1	Méthode du prix comparable sur le marché libre (Comparable Uncontrolled Prices Method ou CUMP).....	12
4.1.2	Méthode du prix de revente (Resale Price Method ou RPM).....	13
4.1.3	Méthode du coût majoré (Cost Plus Method ou CPM)	14
4.2	Les méthodes transactionnelles.....	15
5	Conclusion.....	16
Chapitre 3 Documentation		17
1	Introduction	17
2	Au niveau de l'Union européenne.....	17
3	En Belgique	19
3.1	La Circulaire du 28 juin 1999	19
3.2	La circulaire du 14 novembre 2006	21
3.2.1	Réunion préaudit.....	21
3.2.2	Gestion prudente.....	21
3.2.3	Langue utilisée dans la documentation.....	22
3.2.4	Délai de réponse	22
3.2.5	Comparaison paneuropéenne.....	22
3.2.6	Petites et moyennes entreprises	22
4	Conclusion.....	23
Chapitre 4 Droit fiscal belge et droit fiscal international en matière de prix de transfert....		24
1	Introduction	24
2	Les articles 26 et 49 du CIR 1992 et les principes de liberté d'établissement et de liberté de circulation des capitaux.....	24
2.1	Dispositions belges	24
2.2	Les faits.....	26
2.3	Contrariété entre le droit européen et le droit belge	27
2.4	Décision de la Cour de Justice de l'Union européenne (CJUE)	28
3	L'article 54 du CIR 1992 et la libre circulation des services	29

3.1	L'arrêt SIAT.....	29
3.2	Différences entre les articles 49 et 54 du CIR 1992	30
3.3	Décision de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE).....	31
3.4	Conclusion critique	33
4	L'article 207, 2 ^{ème} alinéa jo. 79 CIR 1992 art 79 et 207, al.2 et le problème de la double imposition.....	34
4.1	Les faits	35
4.2	Question préjudicielle	35
5	L'article 207 L'article 207, 2 ^{ème} alinéa et les principes constitutionnels d'égalité et de non-discrimination	37
5.1	Principes constitutionnels d'égalité et de non-discrimination	37
5.2	L'article 207, 2 ^{ème} alinéa du CIR 1992	38
5.3	Conclusion	38
6	L'article 207, 2 ^{ème} alinéa jo. 79 CIR 1992 et l'article 4, 1 de la directive mère-filiale	39
6.1	Description des faits.....	39
6.2	Question préjudicielle	40
6.3	Discussion et décision.....	40
7	Conclusion.....	41
Chapitre 5 Evolution des obligations relatives aux prix de transfert et leurs conséquences		42
1	Introduction	42
2	Projet BEPS.....	42
2.1	Plan d'action en 3 piliers fondamentaux.....	43
2.1.1	La cohérence de la fiscalité des sociétés au niveau international.....	44
2.1.2	Réaligner les règles d'imposition sur la substance économique	45
2.1.3	Augmentation de la transparence de l'imposition des bénéfices d'un groupe multinational et certitude et lisibilité accrues pour les entreprises.....	46
2.2	Les actions transversales.....	47
2.3	Calendrier du Plan d'action	47

3	Révision des aspects prix de transfert des incorporels	48
3.1	Identifier les actifs incorporels.....	49
3.2	Propriété des actifs incorporels et transactions portant sur la mise au point, l'amélioration, l'entretien, la protection et l'exploitation d'actifs incorporels	50
3.3	Transactions portant sur l'utilisation ou le transfert d'actifs incorporels	51
3.3.1	Transactions portant sur le transfert d'actifs incorporels ou de droits sur des actifs incorporels	51
3.3.2	Transactions portant sur l'utilisation d'actifs incorporels en relation avec la vente de biens ou la fourniture de services	52
4	Révision des règles applicables à la documentation relative aux prix de transfert	53
4.1	Objectifs de l'obligation de la documentation des prix de transfert	53
4.2	Une documentation à trois niveaux.....	54
4.3	Respect des règles par le contribuable	54
5	Analyse critique du Plan BEPS	56
6	Conclusion.....	62
	Conclusion générale	63
	Bibliographie	65

Abréviations

BEPS	Erosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices (<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>)
CE	Communauté européenne
CIR	Code d'impôt sur les revenus
CJUE	Cour de justice de l'Union européenne
CPDI	Convention préventive de double imposition
CPM	Méthode du coût majoré (<i>Cost Plus Method</i>)
CUMP	Méthode du prix comparable sur le marché libre (<i>Comparable Uncontrolled Prices Method</i>)
ES	Etablissement stable
FCPT	Forum conjoint de l'Union européenne
OCDE	Organisation de coopération et de développment économiques
PME	Petite et moyenne entreprise
PSM	Méthode transactionnelle du partage des bénéfices (<i>Profit Split Method</i>)
RPM	Méthode du prix de revente (<i>Resale Price Method</i>)
SDA	Service de décisions anticipées
SEC	Société étrangère contrôlée
TNMM	Méthode transactionnelle de la marge nette (<i>Transactional Net Margin Method</i>)

Liste des annexes

- Annexe I Modèle de formulaire de déclaration pays par pays
- Annexe II Guide d'entretien
- Annexe III Entretien avec Tine Slaedts du 25 juillet 2015
- Annexe IV Entretien avec André Schaffers du 30 juillet 2015
- Annexe V Entretien avec Peter De Vos du 6 août 2015
- Annexe VI Demande de renseignements (Cellule prix de transfert)

Résumé

L'objectif principal de ce mémoire est d'examiner les avancées en matière de prix de transfert au niveau international et d'en analyser les répercussions au niveau belge.

En effet, les prix de transfert représentent un enjeu capital dans l'économie mondiale car 60% des échanges internationaux sont réalisés entre entreprises dépendantes. Cette problématique touche tant les contribuables qui doivent faire face à une lourde charge administrative, que les administrations fiscales qui doivent s'assurer de la répartition équitable des bénéfices entre les différents Etats.

L'OCDE a bien compris l'enjeu que représentaient les prix de transfert et a donc déjà émis dans le passé des directives dans lesquelles se retrouve le principe de pleine concurrence. Dans ses principes, l'OCDE fait mention d'une analyse de comparabilité devant être réalisée pour atteindre un prix qui soit conforme à ce principe, mais également pour appliquer la meilleure méthode de détermination des prix de transfert. L'OCDE conseille également aux Etats membres d'instaurer des règles en matière de documentation pour permettre de vérifier la conformité des prix des transactions intra-groupes.

En Belgique, la législation en matière de prix de transfert se limite à transposer les directives énoncées par l'OCDE. Cependant, il a été démontré que cette législation n'était pas toujours claire et précise. En effet, à plusieurs reprises la législation belge a été remise en cause du fait qu'elle violait un principe du droit européen. De plus, le manque de précision de certaines notions a pour conséquence d'altérer aux exigences de sécurité juridique dont doit faire preuve la loi.

Afin de résoudre ce problème, il est nécessaire qu'une adaptation des textes législatifs soit réalisée. Cependant, il n'est pas nécessaire que la Belgique instaure une législation spécifique en matière de prix de transfert. En effet, à l'heure actuelle, les règles en matière de prix de transfert posent problème en raison du fait que chaque pays dispose d'une législation spécifique. Ceci a pour conséquence qu'une entreprise doit établir deux documentations distinctes pour une seule et même transaction réalisée.

Face à cette problématique, l'OCDE a récemment mis en place un projet. Il s'agit du Plan BEPS qui vise à lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices. Cet objectif devrait être atteint grâce à une harmonisation des différentes législations des Etats

membres de l'OCDE et du G20. Ce projet représente l'une des plus grandes et récentes avancées en matière de prix de transfert à l'échelle internationale.

Même si ce projet ambitieux doit faire face à de nombreuses critiques, il semblerait que le Plan BEPS représente une véritable opportunité pour la Belgique d'adapter sa législation. En effet, avec ce projet, les contrariétés existantes entre le droit belge et le droit européen devront s'estomper. Il sera, cependant, nécessaire de suivre son implémentation dans les différents pays et d'analyser les impacts réels que celui-ci aura dans le futur.

Introduction générale

La problématique autour des prix de transfert affecte tant les contribuables que les différents Etats et représente une difficulté qui ne peut être résolue isolément. En effet, d'une part les recettes fiscales des Etats se trouvent amoindries par des montages artificiels réalisés par de grandes entreprises multinationales, et d'autre part les contribuables se trouvent lésés en raison d'une concurrence déloyale.

Dans le cadre de ce mémoire, ce problème sera abordé autour d'une question centrale qui est « *Quelles sont les évolutions récentes et actuelles en matière de prix de transfert, au niveau international, et quelles sont leurs répercussions sur les dispositions et la pratique au niveau belge ?* ».

Ce mémoire aura donc pour but de déterminer les avancées en matière de prix de transfert au niveau international, mais également d'analyser l'impact que celles-ci pourront avoir au niveau des dispositions belges.

Pour mieux comprendre l'enjeu de cette thématique, ce mémoire débutera par une analyse de la problématique des prix de transfert dans son contexte international.

Un chapitre sera également consacré à la détermination des prix de transfert. Dans le but d'atteindre le prix de pleine concurrence, une analyse de comparabilité devra être réalisée pour sélectionner la meilleure méthode de détermination des prix de transfert.

Afin de prouver la conformité au principe de pleine concurrence, il est nécessaire que le contribuable communique à l'administration fiscale les informations sur base desquelles son prix a été déterminé. Des directives concernant cette documentation ont déjà été établies tant au niveau européen qu'au niveau belge.

Ensuite, une étude de différents arrêts mettra en évidence certaines discordances pouvant exister entre le droit belge et le droit européen.

Enfin, le Plan BEPS ayant pour objectif la lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices sera développé. Ce projet lancé par l'OCDE constitue l'une des plus grandes et récentes avancées en matière de prix de transfert. Il est donc nécessaire d'y prêter attention pour pouvoir répondre à la question centrale de ce mémoire.

Chapitre 1 Développement de la problématique des prix de transfert

1 Introduction

Avant de pouvoir répondre à la question centrale de ce mémoire, il est nécessaire de remettre les prix de transfert dans leur contexte. En effet, ceux-ci représentent une part non négligeable de l'ensemble des échanges mondiaux et posent problème tant au niveau du contribuable qu'au niveau de l'administration fiscale.

2 Définition

Selon les principes de l'OCDE (2010), les prix de transfert correspondent aux prix convenus entre deux entreprises faisant partie d'un même groupe pour rémunérer des transactions de biens ou des prestations de services, des transactions financières ou de propriétés intellectuelles qu'elles ont effectuées entre elles. Ces prix peuvent avoir été déterminés arbitrairement et, de ce fait, ne correspondent pas nécessairement au principe de pleine concurrence qui sera développé plus tard.

3 Contexte fiscal

La détermination des prix de transfert est un point capital étant donné l'ampleur des transactions entre sociétés faisant partie d'un même groupe. En effet, 60% du total des échanges mondiaux sont réalisés par des entreprises multinationales (Neighbour, 2001).

Dans le cas où les prix pratiqués entre les entreprises faisant partie du même groupe sont conformes au principe de pleine concurrence, les prix de transfert ne posent pas de problème étant donné que les bénéfices sont partagés correctement entre les différentes sociétés et que chaque Etat reçoit l'impôt qui lui revient.

Cependant, si les prix fixés entre les entreprises du même groupe ne sont pas conformes au principe de pleine concurrence et n'ont pour but que de transférer des bénéfices dans des Etats où les taux d'imposition sont faibles, il s'agit, dans ce cas, d'évasion fiscale.

Il semblait donc opportun d'instaurer une réglementation à ce niveau. Cette réglementation des prix de transfert a un objectif double, à savoir lutter contre les abus, mais également répartir les bénéfices de manière équitable entre les Etats.

En effet, il est nécessaire de tenir compte des difficultés que peuvent encourir les entreprises multinationales, mais également les administrations fiscales lors de transactions intra-groupes.

Les transactions internationales peuvent donc provoquer pour les entreprises multinationales de plus lourdes charges, en raison des obligations juridiques et administratives, que celles découlant de transactions réalisées avec une entreprise se trouvant sous la même autorité fiscale.

En ce qui concerne les administrations fiscales, les difficultés résident tout d'abord dans le fait de prendre en considération le droit d'imposer les bénéfices d'un contribuable et le fait d'éviter d'imposer un revenu ayant déjà été taxé dans un autre Etat. De plus, les autorités fiscales peuvent éprouver des difficultés à établir la répartition des bénéfices entre les Etats en raison du manque d'informations.

4 Evolution de la réglementation

Aujourd'hui les prix de transfert sont réglés par toute une série de règles au niveau national, européen et international

4.1 OCDE

Au niveau international, l'Organisation pour la Coopération et le Développement Economique (OCDE) a établi le Modèle de Convention fiscale énonçant les principes d'imposition des entreprises multinationales.

L'OCDE a publié pour la première fois, en 1979, ses « *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales* ». En addition à ces principes, elle a également divulgué en 2007 le « *Code de conduite relative aux prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'Union européenne* » (Schaffers, 2012).

En 2010, l'OCDE a publié une nouvelle version des principes en matière des prix de transfert. Cette version a permis de régler toute une série d'imprécisions qui débouchaient sur une large interprétation. De plus, cette dernière version correspond mieux aux pratiques actuelles de marchés.

Enfin, en 2014, l'OCDE a lancé son Projet BEPS qui vise à lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices à travers 15 actions. Ce projet sera plus amplement développé au chapitre 5.

L'ensemble de ces travaux conseille vivement aux entreprises liées de procéder à une « documentation » au niveau de leurs prix de transfert. Cette documentation aura pour but de prouver que les prix de transfert correspondent au prix de marché et de faciliter la tâche de l'autorité fiscale en cas de contrôle.

4.1 Union européenne

L'Union européenne a, quant à elle, établi un *Joint Transfer Pricing Forum*. Il s'agit donc d'un forum conjoint de l'Union européenne sur les prix de transfert (FCPT). Celui-ci est composé d'un représentant de chaque Etat membre et de 16 membres non-gouvernementaux et est présidé par un représentant indépendant (représentants des administrations fiscales, des contribuables et de leurs conseillers).

Le FCPT travaille dans le cadre des lignes directrices de l'OCDE et ses travaux se divisent en deux parties. Il permet d'établir des codes de conduite, d'une part, sur la « Convention d'arbitrage » et, d'autre part, sur la documentation devant être fournie en matière de prix de transfert.

4.2 En Belgique

Au niveau du droit belge, les prix de transfert sont réglementés via plusieurs lois provenant du Code d'impôt sur les revenus (CIR). Parmi ces articles, se retrouvent l'article 185, §2, qui introduit la notion du principe *arm's length*, l'article 26 qui traite des avantages anormaux ou bénévoles et les articles 49, 54 et 344, §2 qui considèrent les prix de transfert ayant été utilisés dans le but d'aboutir à des « *coûts excessifs encourus par une société belge* » ou à « *un transfert d'actif générant des revenus* » (Schaffers, 2012).

Outre le Code d'impôt sur les revenus, deux circulaires traitent également des prix de transfert. La première datant du 28 juin 1999 concerne les règles applicables en matière de prix de transfert et l'interprétation du principe de pleine concurrence par l'administration. La deuxième circulaire datant du 14 novembre 2006 traite de la documentation en matière de prix de transfert.

5 Conclusion

La problématique des prix de transfert touche donc une grande partie des transactions internationales. Elle pose problème tant au niveau du contribuable qui doit faire face à des coûts administratifs, qu'au niveau de l'administration fiscale qui doit s'assurer de la répartition équitable des bénéfices entre les Etats. Pour ce faire, elle devra donc s'assurer d'imposer les revenus qu'elle est en droit d'imposer tout en évitant la double imposition. Pour remédier à ces difficultés, des recommandations sont édictées par les différentes institutions.

Chapitre 2 Détermination des prix de transfert

1 Introduction

La détermination des prix de transfert doit permettre inévitablement d'atteindre un prix qui soit conforme au principe de pleine concurrence. Pour ce faire, il est nécessaire qu'une analyse de comparabilité soit réalisée pour tous les types de transactions réalisées avec des entreprises dépendantes. En fonction de la complexité de ces transactions, le contribuable devra opter pour l'une ou l'autre méthode de détermination des prix de transfert.

2 Le principe de pleine concurrence (*dealing at arm's length*)

Le principe de pleine concurrence est une norme internationale déterminant les prix de transfert à appliquer par les groupes multinationaux et les autorités fiscales des pays membres de l'OCDE.

Ce principe a pour objectif que toutes les entreprises suivent les mêmes règles pour déterminer le prix de leurs transactions et qu'aucune d'elles ne soient désavantagées pour la simple raison que les transactions soient réalisées avec des entreprises associées ou non. Ce principe permet donc, comme son nom l'indique, de respecter une égalité dans la concurrence.

Les prix des transactions entre entreprises dépendantes doivent donc être similaires ou comparables aux prix pratiqués dans le cas où ces entreprises ne feraient pas partie du même groupe. En effet, dans le cas de transactions entre entreprises indépendantes, les conditions sont régies par les mécanismes du marché. Alors que dans le cas de transactions entre entreprises faisant partie du même groupe, les prix pratiqués ne sont pas toujours conformes aux conditions du marché. Cependant, cela ne signifie pas forcément que les entreprises ont voulu transférer artificiellement les bénéfices dans le but d'éluder l'impôt.

Le problème lorsque les prix de transfert ne sont pas conformes aux mécanismes du marché et au principe de pleine concurrence, est que l'impôt dû par les entreprises associées et les recettes fiscales des pays concernés ne sont pas corrects.

La solution proposée par l'OCDE est d'effectuer une correction des bénéfices des entreprises associées par rapport aux conditions commerciales et financières entre des entreprises non associées.

Le principe de pleine concurrence est régi par l'article 9 paragraphe 1 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE et stipule :

[Lorsque] ... les deux entreprises [associées] sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises, mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence. (OCDE, 2010, p.35)

Ce principe s'applique à tous les types de transactions commerciales et financières (livraisons de biens et prestations de services). Il consiste donc à traiter des entreprises d'un même groupe multinational comme si elles étaient indépendantes l'une de l'autre. Le but est de déterminer si les conditions des transactions entre ces entités interdépendantes correspondent à celles entre des entités indépendantes. Il est donc nécessaire d'effectuer une analyse de comparabilité.

Même si dans certains cas il semble facile de déterminer un prix satisfaisant au principe de pleine concurrence, dans d'autres cas cela peut être plus compliqué à déterminer. En fonction des difficultés, l'une ou l'autre méthode de détermination de prix de transfert sera appliquée pour définir ce prix.

Cependant, le principe de pleine concurrence a ses limites. En effet, il ne tient pas toujours compte de tous les éléments tels que les économies d'échelle et les interactions entre diverses activités qui résultent de l'intégration des entreprises. De plus, il ne tient pas compte du fait que les entreprises associées réalisent des transactions qui n'auraient pas été accomplies dans le cas où celles-ci auraient été indépendantes l'une de l'autre.

Ce principe de pleine concurrence est l'élément clé des règles de l'OCDE en matière de prix de transfert. Afin de pouvoir déterminer des prix de transactions correspondant au prix de pleine concurrence, l'OCDE a mis en place toute une série de méthodes qui seront abordées plus amplement ci-après.

3 Analyse de comparabilité

Dans ses principes, l'OCDE (2010) insiste sur la nécessité de réaliser une étude de comparabilité afin d'appliquer le principe de pleine concurrence aux prix des transactions intra-groupes. Celle-ci consistera à comparer les conditions d'une transaction réalisée en intra-groupe avec celles réalisées sur un marché libre comparables à la première transaction. Pour pouvoir réaliser cette analyse, il est impératif que les situations comparées n'aient pas de différences significatives ou que, s'il en existe, celles-ci puissent être corrigées grâce à des « ajustements de comparabilité ».

Cette étude va permettre d'une part de déterminer la nature de la transaction et les conditions de sa mise en œuvre et d'autre part de comparer l'opération à une ou plusieurs transactions comparables. En effet, il est nécessaire que cette comparaison soit significative. Les conditions économiques des différentes transactions prises en compte doivent donc être suffisamment comparables au niveau de leur nature et de leurs conditions.

Afin d'établir le niveau de comparabilité, ainsi que les ajustements éventuels à réaliser, il est nécessaire d'analyser les transactions potentielles des entreprises indépendantes. Ces transactions vont être confrontées à toutes les alternatives qui s'offrent à l'entreprise. Cette dernière ne procédera à la transaction que si aucune autre n'est plus intéressante.

Le principe de pleine concurrence prend en compte le fait que les entreprises indépendantes analysent toutes les possibilités qui leurs sont offertes, ainsi que des différences significatives que ces possibilités peuvent apporter.

La détermination du degré de comparabilité, ainsi que l'ajustement éventuel consistera à comparer les caractéristiques des transactions ou « facteurs de comparabilité ». Ces caractéristiques ont un impact sur les conditions des transactions respectant le principe de pleine concurrence. Il s'agit donc des caractéristiques des biens ou des services transférés, les fonctions assurées par les parties (analyse fonctionnelle), les clauses contractuelles, les circonstances économiques et les stratégies industrielles et commerciales des parties. L'importance de celles-ci sera fonction de la nature des transactions, mais également du choix de la méthode de détermination des prix.

3.1 Caractéristiques des biens et services

Selon les principes de l'OCDE, une comparaison des caractéristiques des biens et services est nécessaire pour juger de la comparabilité des transactions. En effet, ces caractéristiques peuvent avoir une incidence sur leurs valeurs sur le marché libre.

Les caractéristiques à prendre en considération pour les biens corporels sont notamment, « *les caractéristiques physiques du bien, sa qualité et sa fiabilité, ainsi que la facilité d'approvisionnement et le volume de l'offre* » ; pour les prestations services, « *la nature et l'étendue des services* » ; et pour les actifs incorporels, « *la forme de la transaction, le type d'actif, la durée et le degré de protection et l'avantage escompté de l'utilisation de l'actif en question* » (OCDE, 2010, p.47).

3.2 Analyse fonctionnelle

L'analyse fonctionnelle permet de déterminer si des transactions intra-groupes sont comparables à des transactions indépendantes. Cette analyse porte sur la comparaison des fonctions assurées par les parties lors des transactions en échange de rémunération. Le but de celle-ci est d'identifier et de comparer les activités et responsabilités économiques significatives, les actifs utilisés (principalement les incorporels) et les risques assumés par les parties.

Par « fonctions assurées par les parties », il a lieu d'entendre par exemple, la conception, la fabrication, l'assemblage, la recherche et développement, etc. Les fonctions assurées par les parties doivent être distinguées et les différences significatives entre les fonctions assurées par l'entreprise contrôlée et les entreprises indépendantes doivent faire l'objet d'ajustements afin d'assurer la fiabilité de la comparaison.

Ensuite, il est également nécessaire de comparer les risques encourus par chacune des parties. Dans le cas où des différences significatives entre les risques assumés par les parties subsistent après ajustements, les transactions ne peuvent pas être comparées. En effet, cette comparaison est indispensable dans l'analyse fonctionnelle car entre parties indépendantes, les risques assumés par les parties influencent les conditions des transactions dont la rémunération.

Selon les principes de l'OCDE (2010), les risques encourus par les parties sont, notamment, les risques de marché ; les risques de perte liées à l'investissement dans des biens meubles ou immeubles, des installations productives et des biens d'équipement et leur

utilisation ; le caractère aléatoire des résultats des investissements en recherche et développement ; les risques financiers ; le risque de crédit, etc.

Enfin, les actifs incorporels sont également pris en compte lors de l'analyse fonctionnelle. Ces éléments seront plus amplement développés dans le chapitre 5.

3.3 Clauses contractuelles

L'analyse des clauses contractuelles est une étape importante dans l'analyse fonctionnelle car elle peut permettre d'identifier le partage des responsabilités, des risques et des bénéfices entre les différentes parties.

Dans le cas où aucun contrat écrit n'a été établi, le comportement des parties ainsi que les principes économiques serviront d'indicateurs dans la détermination des relations contractuelles.

Enfin, il est important de s'assurer que les transactions sont bien conformes au contrat conclu. En effet, si des parties indépendantes ont tout intérêt à respecter ces conditions, il se peut qu'entre des parties dépendantes l'une de l'autre celles-ci ne soient pas suivies. Dans ce dernier cas, il y aura lieu de se pencher sur la question.

3.4 Situations économiques

Une autre caractéristique à prendre en considération lors de l'analyse de comparabilité est le marché sur lequel s'opèrent les transactions. En effet, le prix de pleine concurrence pour un même bien ou service peut varier en fonction du marché. Il est donc primordial que les transactions comparées soient réalisées sur des marchés comparables.

3.5 Stratégies des entreprises

La dernière caractéristique à examiner lors de l'analyse de comparabilité est la stratégie des entreprises. En effet, l'analyse de la stratégie pourra permettre de cerner l'aversion au risque de l'entreprise, ainsi que son agressivité.

Les stratégies d'entreprises peuvent aller de la phase de recherche jusqu'à la mise en vente d'un produit ou encore la stratégie de pénétration d'un marché.

4 Méthodes de détermination de prix de transfert

L'étude de comparabilité permet de choisir la meilleure méthode de détermination des prix de transfert en fonction du type de transactions intra-groupes.

L'OCDE (2010) a repris dans ses principes cinq méthodes différentes qui peuvent être classées en deux catégories, à savoir : les méthodes traditionnelles et les méthodes basées sur les bénéfices.

Pour chaque cas donné, il y aura lieu de déterminer quelle méthode sera la plus appropriée. La sélection de la méthode de prix de transfert sera donc fonction de différents facteurs tels que la nature de la transaction, la disponibilité de l'information, la comparabilité avec les transactions indépendantes, etc.

4.1 Les méthodes traditionnelles

Les méthodes traditionnelles de détermination des prix de transfert représentent les méthodes les plus directes pour s'assurer de la conformité au principe de pleine concurrence. Pour cette raison, elles sont privilégiées aux méthodes transactionnelles de bénéfices lorsque le degré de fiabilité est identique avec les deux méthodes différentes.

4.1.1 Méthode du prix comparable sur le marché libre (*Comparable Uncontrolled Prices Method ou CUMP*)

Cette méthode consiste tout simplement à comparer le prix des transactions intra-groupes avec le prix des transactions entre entreprises indépendantes. Dans le cas où il y a une différence entre ces deux prix, cela pourrait signifier que les conditions des transactions entre les entreprises du même groupe ne répondent pas au principe de pleine concurrence.

Pour qu'une transaction entre entreprises d'un même groupe soit comparable à celle d'entreprises indépendantes, il est impératif qu'il n'y ait aucune différence entre les transactions qui puisse avoir un impact tangible sur le prix conforme au marché ou que des adaptations fiables puissent être effectuées pour annuler ces différences. Dans le cas où aucune de ces conditions ne peut être respectée, il sera nécessaire d'opter pour une autre méthode.

4.1.2 Méthode du prix de revente (Resale Price Method ou RPM)

La méthode du prix de revente consiste à prendre « *le prix auquel un produit acheté à une entreprise associée est revenu à une entreprise indépendante* » (OCDE, 2010, p.69). De ce prix, est déduit une marge brute, appelée marge sur le prix de revente. Cette marge permet à la société, qui vend le bien à la société indépendante, de s'attribuer un bénéfice en contrepartie des frais et risques encourus lors de cette vente.

Cette marge brute doit répondre au principe de pleine concurrence et pour ce faire, l'entreprise peut utiliser des comparables internes ou externes. Comme comparable interne, l'exemple le plus courant est la marge réalisée par le revendeur dans le cas de produits achetés et revendus à des entreprises ne faisant pas partie du groupe. En ce qui concerne le comparable externe, il peut s'agir de la marge réalisée sur le prix de revente d'entreprises indépendantes pour la vente de produits comparables.

Pour qu'une transaction entre entreprises d'un même groupe soit comparable à celle d'entreprises indépendantes dans le cas de l'application de la méthode du prix de revente, il est impératif qu'il n'y ait aucune différence entre les transactions qui puisse avoir un impact significatif sur le prix conforme au marché ou que des adaptations fiables puissent être effectuées pour annuler ces différences. Dans le cas où aucune de ces conditions ne peut être respectée, il sera nécessaire d'opter pour une autre méthode.

Selon l'OCDE (2010), la méthode du prix de revente s'applique bien aux opérations commerciales mais dans la pratique, elle n'est utilisée que pour les activités de distribution.

4.1.3 Méthode du coût majoré (*Cost Plus Method* ou *CPM*)

La méthode du coût majoré prend comme point de départ les coûts supportés par le fournisseur lors de la transaction intra-groupe d'un bien ou d'un service. A ces coûts une marge est rajoutée. Celle-ci doit être conformes aux conditions du marché et aux fonctions exercées afin d'atteindre un prix qui soit conforme au principe de pleine concurrence.

Cette méthode peut être utilisée dans le cas de vente de produits semi-finis ou d'accords de mise en commun d'équipements ou d'approvisionnements entre des entreprises associées ou, encore, dans le cas de prestations de service avec des frais et des risques réduits.

Afin de déterminer une marge bénéficiaire de pleine concurrence, la transaction peut être comparée à une transaction réalisée avec une autre entreprise sur le marché libre (comparable interne) ou à une transaction réalisée par une entreprise indépendante (comparable externe).

Pour que cette méthode soit applicable il est nécessaire qu'il n'y ait aucune différence ayant un impact sensible sur la marge entre les transactions comparées ou entre les entreprises comparées. Dans le cas où il y a des différences significatives, des corrections doivent être possibles pour que ces différences n'aient pas d'impact sur le prix. S'il est impossible d'effectuer les corrections nécessaires, cette méthode ne pourra pas être utilisée.

4.2 Les méthodes transactionnelles

Les méthodes transactionnelles consistent à comparer les bénéfices réalisés lors de transactions entre entreprises liées à ceux réalisés lors de transactions comparables par des entreprises indépendantes. La comparaison des bénéfices permet de déterminer si les transactions ont été réalisées selon le principe de pleine concurrence.

Ces méthodes transactionnelles sont généralement utilisées dans le cas où les trois méthodes traditionnelles ne peuvent pas être appliquées. C'est fréquemment le cas lorsqu'il n'y a pas suffisamment d'informations disponibles.

4.2.1.1 Méthode transactionnelle de la marge nette (*Transactional Net Margin Method* ou TNMM)

La méthode transactionnelle de la marge nette consiste à calculer une marge bénéficiaire nette en prenant en compte certaines données telles que les charges, le chiffre d'affaire, la valeur des actifs, etc. Cette marge bénéficiaire nette doit ensuite être comparée avec celle qu'aurait réalisée l'entreprise lors d'une transaction comparable avec une entreprise indépendante. Il s'agit donc d'un « comparable interne ».

Lorsque l'entreprise ne réalise pas de transactions comparables avec une entreprise indépendante, la marge nette réalisée par une entreprise indépendante (« comparables externes ») pourra servir d'indicateur. Il sera cependant nécessaire de réaliser une analyse fonctionnelle afin de s'assurer de la comparabilité des transactions.

4.2.1.2 Méthode transactionnelle du partage des bénéfices (*Profit Split Method* ou PSM)

La méthode transactionnelle du partage des bénéfices équivaut à calculer le résultat global des transactions réalisées entre entreprises faisant partie du groupe, pour ensuite le répartir entre ces différentes entreprises de la manière la plus pertinente. Cette répartition doit aboutir à une allocation des bénéfices comparable à celle qui aurait eu lieu dans une situation entre entreprises indépendantes, étant donné les fonctions exercées, les risques encourus et la mise à disposition des actifs de chaque entreprise.

L'avantage de cette méthode est qu'elle est particulièrement adaptée aux transactions fortement intégrées au sein d'un groupe, ne permettant pas de déterminer le prix de chaque transaction séparément.

5 Conclusion

Afin de permettre une répartition équitable des bénéfices, ainsi qu'une concurrence loyale entre les différentes entreprises, il est donc nécessaire que le prix de pleine concurrence énoncé par l'OCDE soit appliqué pour les transactions intra-groupes.

Ce prix peut être déterminé grâce à une analyse de comparabilité des transactions concernées. Celle-ci tiendra compte des différentes possibilités qui s'offrent à l'entreprise.

Une fois cette étude menée, il sera possible de choisir la méthode de détermination des prix de transfert la plus appropriée pour atteindre ce prix de pleine concurrence.

Afin de prouver la conformité au principe de pleine concurrence, il est recommandé aux contribuables de documenter leur démarche de détermination des prix de transfert.

Chapitre 3 Documentation

1 Introduction

Au niveau de la documentation des prix de transfert, des recommandations ont été émises par l'OCDE ainsi que par l'Union européenne via le Forum conjoint européen des prix de transfert. Ces recommandations visent tant les contribuables, que les administrations fiscales. En Belgique, ces recommandations ont été transposées dans deux circulaires.

2 Au niveau de l'Union européenne

Le chapitre V des principes de l'OCDE (2010) traite de la documentation en matière de prix de transfert. Cependant, celui-ci ne fournit pas de liste précise quant aux informations à fournir. Afin de remédier à ce manque de précision, la Commission européenne s'est chargée de prendre en main le lancement d'un projet de « documentation standardisée et partiellement centralisée » pour les pays membres de l'Union européenne (Commission des communautés européennes, 2005).

Pour ce faire, la Commission européenne a chargé le Forum conjoint européen des prix de transfert (FCPT) de rédiger une « proposition de Code de conduite relatif à la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'Union européenne ». Cette proposition fut communiquée le 7 novembre 2005. Par la suite, le Conseil européen publiera une « résolution du Conseil et des représentants des gouvernements des Etats membres » datée du 27 juin 2006. L'objectif de celle-ci est de fournir aux Etats membres des recommandations quant à la documentation des prix de transfert. Ce texte n'édicte donc pas des obligations en matière de documentation.

Cette documentation standardisée est subdivisée en deux volets (Schaffers, 2012). D'une part le *master file*, ce volet reprend un aperçu global et centralisé des transactions réalisées par l'ensemble des membres du groupe se trouvant dans l'Union européenne. Les informations reprises sont : (i) une description générale du groupe, (ii) une description de la stratégie commerciale, (iii) une description générale quant à la nature des transactions réalisées à l'intérieur du groupe, (iv) une description de la politique du groupe en matière de détermination des prix de transfert, etc.

D'autre part le *local file*, ce volet, quant à lui, se focalise sur les informations au niveau local. Les informations reprises dans ce volet sont : (i) une description précise de l'activité de l'entreprise et de sa stratégie, (ii) un résumé des transactions effectuées avec d'autres entreprises liées (par nature et par montant), (iii) une analyse de comparabilité (caractéristiques des biens et des services, analyse fonctionnelle, situation économique, etc.), (iv) une description de la ou des méthodes de détermination des prix de transfert permettant le respect du principe de pleine concurrence, etc.

En Belgique, les obligations en matière de documentation sont fortement influencées par ce Code de conduite européen. Le contenu de cette documentation sera plus amplement développé dans le point 2.2 de ce chapitre.

Avec ce Code de conduite, l'OCDE a également adapté son Chapitre V relatif à la documentation dans ses travaux sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices (BEPS). Cette adaptation est fortement inspirée de ce Code de conduite et sera plus amplement abordé dans le Chapitre 5 de ce mémoire.

3 En Belgique

3.1 La Circulaire du 28 juin 1999

La Circulaire du 28 juin 1999 aborde la problématique des prix de transfert sur deux aspects, à savoir un aspect « défensif » et un aspect « offensif ». Le premier aspect consiste pour l'administration fiscale en une obligation de réaliser des abattements corrélatifs afin d'empêcher la double imposition économique de certains revenus. L'aspect « offensif », quant à lui, permet aux administrations fiscales de revaloriser l'assiette imposable afin que les prix de transfert correspondent aux prix de pleine concurrence.

Cette Circulaire correspond aux premières directives belges applicables en matière de prix de transfert et examine la problématique des prix de transfert principalement sous l'angle « offensif ». Il est également important de noter que cette Circulaire a été rédigée 5 ans avant que le principe de pleine concurrence soit introduit dans le CIR à l'article 185, §2 (Vanwelkenhuyzen, 2015).

L'article 9 de la Convention modèle de l'OCDE, ainsi que l'article 4, §1^{er} de la Convention d'arbitrage traite de l'aspect « offensif » consistant à ajuster les bénéfices vers le haut lorsque le principe de pleine concurrence n'est pas respecté. Cependant, il est important de noter que ces dispositions ne sont pas directement applicables. En effet, il a lieu de se référer à la loi interne.

Selon cette Circulaire, la charge de la preuve incombe à l'administration fiscale, cela signifie que c'est elle qui doit apporter la preuve que les prix de transfert pratiqués ne sont pas conformes aux prix de pleine concurrence. Pour ce faire, elle dispose de tous les moyens de preuve admis par le droit commun, excepté le serment¹. La Circulaire fait mention de la « présomption de l'homme ». Il s'agit, en Belgique, du moyen de preuve le plus courant pour démontrer qu'un prix n'est pas conforme au principe de pleine concurrence. Cependant, il est difficile d'utiliser la présomption comme moyen de preuve.

La Circulaire du 28 juin 1999 n'oblige donc pas le contribuable à établir des documents sur la fixation de leurs prix de transfert. Cependant, en règle générale, lorsque celui-ci ne dresse pas de documents, il fait systématiquement l'objet d'un contrôle par l'administration fiscale. En effet, lorsque qu'un contribuable détermine ces prix de transfert à un prix conforme au principe de pleine concurrence et que cette détermination est documentée,

¹ Article 340 CIR 1992.

l'administration pourra considérer qu'il y a peu de risque de non-conformité. En revanche, si les informations fournies sont « *vagues, incorrectes ou mal étayées* », l'administration fiscale portera d'autant plus attention à ces transactions. Dans cette circulaire, il est donc vivement conseillé au contribuable de fournir une « *documentation étendue et pertinente à l'appui de ses prix de transfert* » (Circulaire du 28 juin 1999).

La Circulaire conseille vivement aux contribuables de réaliser une analyse de comparabilité et une analyse fonctionnelle et de les incorporer dans leur documentation. En effet, ces analyses permettent de trouver des comparables permettant la vérification des prix de transfert.

Afin de pouvoir documenter ces analyses, il sera nécessaire, au préalable, d'identifier les caractéristiques de l'opération réalisées entre entreprises dépendantes. Il s'agit des caractéristiques des biens et services transférés, des caractéristiques des entreprises intervenants dans l'opération, ainsi que des fonctions, risques et éléments incorporels fournis par chaque entreprise.

3.2 La circulaire du 14 novembre 2006

La documentation en matière de prix de transfert pour la Belgique est régie par la Circulaire du 14 novembre 2006. Celle-ci reprend les lignes directrices de la résolution européenne de 2006. Elle énumère donc les directives générales devant être prises en compte lors d'une demande de renseignements ou de documentation par l'administration fiscale au contribuable concerné par des transactions intra-groupes. Il s'agit de recommandations et non pas d'obligations en matière de documentation.

La Circulaire énumère, tout d'abord, une liste non exhaustive de facteurs pouvant inciter l'administration fiscale à effectuer des contrôles fiscaux.

3.2.1 Réunion préaudit

La Circulaire met un point d'attention sur le fait que les informations devant être fournies dans le cadre d'un examen des prix de transfert dépendent de chaque entreprise. L'examen de la documentation représente donc un « *ensemble complexe de facteurs différents propres à chaque entreprise* » (Circulaire du 14 novembre 2006). Pour ce faire, l'administration fiscale devra effectuer une réunion « préaudit » avec le contribuable avant de lui demander de fournir une documentation en matière de prix de transfert.

Grâce à cette réunion, l'administration fiscale pourra avoir une idée du fonctionnement, de la structure et de l'organisation de la société contrôlée. Elle permettra également établir la liste des informations et de la documentation devant être fournies pour réaliser le contrôle des prix de transfert. L'objectif est d'éviter que le contribuable doive faire face à des coûts disproportionnés pour établir des documents qui ne sont pas nécessaire lors de l'examen des prix de transfert.

3.2.2 Gestion prudente

Dans le cas où l'entreprise décide d'être proactive dans la formation de sa documentation en matière de prix de transfert, celle-ci doit être conforme au principe de gestion prudente, c'est-à-dire que la documentation doit être conforme aux critères économiques et au principe de pleine concurrence vu précédemment. La Circulaire stipule que la gestion prudente engage le contribuable à produire « des pièces écrites qui ne seraient normalement pas établies en dehors du contexte fiscal ». Cependant, il sera nécessaire de veiller à maintenir un équilibre entre les besoins en documentations et les coûts que cela engendre.

3.2.3 Langue utilisée dans la documentation

Un autre problème relatif à la documentation en matière de prix de transfert est la langue utilisée. En effet, en raison du caractère international des entreprises, une partie de la documentation peut être rédigée dans une autre langue qu'une langue officielle de la Belgique.

Le Forum conjoint de l'Union européenne sur les prix de transfert a établi un accord selon lequel il n'est pas nécessaire pour l'entreprise de fournir une documentation dans une des langues officielles de l'Etat membre concerné. L'administration fiscale doit donc accepter la documentation dans une langue étrangère. Une exception est cependant faite, lorsque la documentation est relative à un point spécifique applicable uniquement à un seul Etat membre.

3.2.4 Délai de réponse

En vertu de l'article 316 du CIR 1992, le contribuable dispose d'un délai d'un mois pour répondre à une demande de renseignements. Cependant, l'administration fiscale admet qu'en matière de prix de transfert il est difficile de rentrer dans ce délai. De ce fait, la Circulaire recommande à l'administration fiscale et au contribuable de trouver un accord lors de la réunion préaudit sur le délai de réponse.

3.2.5 Comparaison paneuropéenne

En raison des éventuelles difficultés de trouver des comparables sur le marché belge, les contribuables sont autorisés à utiliser des comparables étrangers. La Circulaire stipule que ces comparaisons ne peuvent pas faire l'objet d'un rejet automatique de la part de l'administration fiscale. Dans la pratique, les comparaisons avec des données étrangères sont tout à fait approuvées par cette dernière (Vanwelkenhuyzen, 2015).

3.2.6 Petites et moyennes entreprises

Selon le Code de conduite européen, les entreprises de petite taille disposant d'une structure peu complexe peuvent fournir une documentation moins détaillée que celle-demandée aux plus grandes structures. Pour ce faire, il sera nécessaire d'analyser la taille du groupe et pas uniquement celle de la filiale belge.

Afin de déterminer les structures visées par ce point, la Circulaire fait référence à la Recommandation de la Commission du 6 mai 2003 définissant les notions de micro, petites et moyennes entreprises.

4 Conclusion

La Belgique a donc tendance à suivre à la lettre les directives énoncées par l'OCDE et le FCPT. En effet, elle a transposé dans sa circulaire du 14 novembre 2006 les éléments repris dans la résolution de la Commission européenne de 2006. A ce stade il est important de noter qu'aucune obligation explicite en matière de documentation n'existe en Belgique. Ces circulaires n'édicte donc que des conseils aux contribuables et à l'administration fiscale.

Chapitre 4 Droit fiscal belge et droit fiscal international en matière de prix de transfert

1 Introduction

Dans ce chapitre sera développé quelques contrariétés existantes entre le droit belge et le droit européen. L'objectif de ce chapitre est donc de faire ressortir les imprécisions de la loi belge concernant les prix de transfert, pouvant mener à des interprétations différentes. L'étude de ces arrêts permettra de déterminer comment ces contrariétés sont gérées dans la pratique et quelles solutions peuvent être apportées pour y remédier.

2 Les articles 26 et 49 du CIR 1992 et les principes de liberté d'établissement et de liberté de circulation des capitaux

Dans l'arrêt SGI du 21 janvier 2010, le tribunal de première instance a posé la question à la Cour de savoir si des dispositions belges ne sont pas contraires aux principes de liberté d'établissement et de circulation des capitaux. Les dispositions belges visées par cette question sont les articles 26 et 49 du CIR 1992. L'arrêt portant sur cette question oppose la Société de Gestion Industrielle SA (SGI) à l'administration fiscale belge.

2.1 Dispositions belges

L'article 26 du CIR 1992 stipule que « *Sans préjudice de l'application de l'article 49 et sous réserve des dispositions de l'article 54, lorsqu'une entreprise établie en Belgique accorde des avantages anormaux ou bénévoles, ceux-ci sont ajoutés à ses bénéfices propres, sauf si les avantages interviennent pour déterminer les revenus imposables des bénéficiaires.*

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

- 1° un contribuable visé à l'article 227² à l'égard duquel l'entreprise établie en Belgique se trouve directement ou indirectement dans des liens quelconques d'interdépendance;*
- 2° un contribuable visé à l'article 227 ou à un établissement étranger, qui, en vertu des dispositions de la législation du pays où ils sont établis, n'y sont pas soumis à un impôt sur les revenus ou y sont soumis à un régime fiscal notablement plus avantageux que celui auquel est soumise l'entreprise établie en Belgique;*

² L'article 227 du CIR 1992 vise les non-habitants du Royaume, les sociétés étrangères et les Etats étrangers.

3° un contribuable visé à l'article 227 qui a des intérêts communs avec le contribuable ou l'établissement visés au 1° ou au 2°. ».

L'article 26 du CIR prend en compte les « avantages anormaux ou bénévoles » accordés par une entreprise établie en Belgique dans les bénéfices de celle-ci lorsque l'entreprise bénéficiaire n'est pas taxée sur ces avantages. Le but de cet article est d'anticiper la présence de bénéfices artificiels découlant de transactions entre entreprises du même groupe.

Les avantages anormaux correspondent à tous les avantages inhabituels, en tenant compte du contexte économique, par rapport aux règles ou aux usages commerciaux établis (Huysman, 2009). Tandis que, les avantages bénévoles représentent les avantages obtenus sans contrepartie ou sans qu'ils ne représentent l'exécution d'une obligation (Huysman, 2009).

Cet article représente, donc, une mesure anti-évasion fiscale qui oblige une entreprise ayant attribué un « avantage anormal ou bénévole » de réintégrer celui-ci dans sa base imposable.

L'article 49 du CIR 1992 stipule, quant à lui, qu' « A titre de frais professionnels sont déductibles les frais que le contribuable a faits ou supportés pendant la période imposable en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables et dont il justifie la réalité et le montant au moyen de documents probants ou, quand cela n'est pas possible, par tous autres moyens de preuve admis par le droit commun, sauf le serment. Sont considérés comme ayant été faits ou supportés pendant la période imposable, les frais qui, pendant cette période, sont effectivement payés ou supportés ou qui ont acquis le caractère de dettes ou pertes certaines et liquides et sont comptabilisés comme telles. »

Selon l'article 49, pour qu'une charge puisse donc être fiscalement déductible, elle doit répondre à trois critères, à savoir qu'elle doit : (i) être réalisée dans le but d'acquérir ou de conserver des revenus professionnels ; (ii) être réelle et justifiée au moyen de documents probants ; et (iii) être payée ou supportée au cours de l'année à laquelle elle sera déduite fiscalement (Robijns, 2010).

2.2 Les faits

Cet arrêt concerne une société holding de droit belge, Société de Gestion Industrielle SA (SGI), qui détient 65% du capital d'une société de droit français, Recydem SA, et qui est détenue à concurrence de 34% par une société de droit luxembourgeois, Cobelpin SA. Outre les liens dans l'actionnariat, la société SGI est administrateur dans la société Recydem et la société Cobelpin est administrateur et administrateur délégué de SGI.

Les faits remontent à 2000 lorsque SGI accorde un prêt à Recydem sans réclamer d'intérêts. Selon l'article 26 du CIR 1992, la société SGI doit ajouter à ses bénéfices le montant des avantages anormaux ou bénévoles qu'elle a accordés à une entreprise avec laquelle elle a des liens d'interdépendance et qui se trouve dans un autre Etat. Elle doit donc augmenter son bénéfice, pour l'exercice d'imposition 2001, d'un montant égal aux intérêts qu'aurait dû payer l'entreprise Recydem.

De plus, toujours en 2000, l'entreprise SGI a rémunéré son administrateur Cobelpin pour un montant de 8.676 euros par mois. Selon l'administration fiscale, les conditions de l'article 49 du CIR 1992 ne sont pas rassemblées pour pouvoir soustraire ces rémunérations à titre de frais professionnels. En effet, ces frais ont été jugés par l'administration fiscale comme étant disproportionnés et sont rajoutés aux bénéfices en vertu de l'article 26, §2,1° du CIR 1992.

En conséquence, l'entreprise SGI a subi un redressement fiscal pour les exercices d'imposition 2001 et 2002.

SGI décide de contester cette décision de l'administration fiscale et introduit un renvoi devant le Tribunal de première instance de Mons. Ce dernier donne gain de cause à l'administration fiscale car l'octroi du prêt sans intérêt n'était pas justifié en raison du fait que la situation financière de la filiale était positive, en revanche, SGI se trouvant dans une situation délicate en raison d'emprunts contractés « *grevant lourdement sa situation financière* » (CJUE, 2010, §15).

En ce qui concerne, les rémunérations d'administrateur, le Tribunal considère que ceux-ci ne peuvent être déduits à titre de frais professionnels conformément à l'article 49 du CIR et qu'ils doivent être incorporés dans les bénéfices de SGI en vertu de l'article 26, deuxième alinéa, 1°, du CIR.

2.3 Contrariété entre le droit européen et le droit belge

Cependant le Tribunal de première instance de Mons s'est posé la question de savoir si les articles 26 et 49 du CIR 1992 dans ce cas-ci n'allaient pas à l'encontre des principes de la liberté d'établissement et de la libre circulation des capitaux.

Le principe de liberté d'établissement est un concept abordé dans les articles 43 et suivants du Traité instituant la Communauté européenne (CE). Ce principe consiste pour une entreprise d'exercer librement une partie de ses activités dans un autre Etat membre par l'intermédiaire d'un établissement stable. De ce fait, cette entreprise a le droit d'être imposée au même titre qu'une entreprise résidente et ne doit donc pas être soumise à un impôt plus lourd que cette dernière.

L'article 26 du CIR 1992 s'oppose donc au principe de liberté d'établissement dans le sens où une entreprise ayant accordé des avantages anormaux ou bénévoles à une entreprise avec laquelle elle a un lien d'interdépendance et qui est situé dans un autre Etat membre doit augmenter ses bénéfices du montant de ces avantages. En revanche, si de pareils avantages sont accordés à une entreprise résidente, ceux-ci ne doivent pas être incorporés aux bénéfices de la société émettrice. Ce dernier point représente donc bien une restriction au principe de liberté d'établissement notifiant que les entreprises doivent être traitées de manière équivalente, qu'elles soient ou non résidentes.

Le principe de liberté de circulation des capitaux, traité dans les articles 56 et suivants du Traité CE, stipule, quant à lui, que « *toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre les Etats membres sont interdites* ». Dans cet arrêt, ce principe a été mis à mal par le fait que l'administration fiscale a refusé de déduire les rémunérations d'administrateur à titre de frais professionnels en raison de l'article 49 du CIR 1992.

Il est donc nécessaire de déterminer à quel point une disposition nationale peut venir contrecarrer ces principes de liberté d'établissement et de circulation des capitaux.

2.4 Décision de la Cour de Justice de l'Union européenne (CJUE)

La Cour conclut que l'article 26 du CIR 1992 représente bien une limite au principe de liberté d'établissement. Afin de déterminer si cette restriction peut être appliquée, la Cour doit analyser la justification de l'application de l'article 26 du CIR 1992.

En effet, pour qu'une restriction au Traité européen soit acceptée, il est nécessaire qu'elle poursuive un objectif légitime et que celui-ci soit justifié. De plus, l'application de cette restriction ne doit pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif poursuivi.

L'un des objectifs pouvant justifier cette limitation est la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les Etats membres. L'article 26 du CIR 1992 permet bien d'atteindre cet objectif car il permet à l'Etat belge d'imposer les revenus découlant d'activités réalisées sur le territoire belge (Vanwelkenhuyzen, 2015).

Un deuxième objectif pouvant justifier cette restriction est la prévention contre l'évasion et la fraude fiscale. Dans ce cas, la Cour admet qu'il existe un risque que le transfert d'avantages anormaux ou bénévoles vers un Etat où la taxation est plus avantageuse ait lieu par l'intermédiaire de montages purement artificiels.

Ensuite, il est nécessaire de vérifier que l'article 26 du CIR 1992 ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre ses objectifs. Selon la Cour, deux conditions doivent être remplies. Tout d'abord, la correction de la base imposable doit uniquement être réalisée sur la partie qui excède le prix de pleine concurrence. Ensuite, le contribuable doit être en mesure de prouver, sans que cela n'engendre de coûts disproportionnés, les raisons commerciales ayant mené à la conclusion de la transaction (Ceci, 2012).

La Cour a donc conclu, qu'à condition que la juridiction de renvoi vérifie ces deux derniers points, que l'application de l'article 26 du CIR 1992 est justifiée par « *la nécessité de prévenir l'évasion fiscale et de sauvegarder la répartition équilibrées du pouvoir d'imposition entre Etats membres* » (Ceci, 2012 ; Traversa & Deckers, 2012) et qu'il n'y avait donc pas violation du droit européen.

Dans ses conclusions, l'avocat général admet que l'article 26 du CIR 1992 limite le principe de liberté d'établissement. Cependant, son application permet la sauvegarde de « la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les Etats membres et la prévention de l'évasion fiscale » (Kokott, 2009, point 82). De plus, son application ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif.

3 L'article 54 du CIR 1992 et la libre circulation des services

3.1 L'arrêt SIAT

L'arrêt SIAT concerne une société de droit belge, la société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA (SIAT), ayant effectué des versements de commissions à une société holding luxembourgeoise, Megatrade International SA (MISA).

En 1991, la société SIAT a créé une filiale commune au groupe nigérian Presco International Limited (PINL) dans le but d'exploiter de l'huile de palme. Cette filiale commune se nommait Presco Industries Limited (PIL). Les conventions prévues entre les parties prévoyaient que l'entreprise SIAT preste des services et fournisse des équipements à la filiale en contrepartie d'une fraction du résultat sous forme de commission d'apport d'affaires en faveur de la société de tête du groupe MISA.

En 1997, l'association entre les deux parties a pris fin. Il en a découlé une discussion pour la fixation du montant de la commission qui a abouti à un montant de deux millions de dollars américains. De ce fait, la société SIAT a pris en charges 28.402.251 BEF pour les comptes clôturés au 31 décembre 1997.

Etant donné que la société MISA avait le statut de société holding soumis à la loi luxembourgeoise relative au régime fiscal des sociétés de participations financières, elle n'était pas assujettie à un impôt équivalent à l'impôt belge. De ce fait, l'administration fiscale belge a pris comme décision d'exécuter l'article 54 du CIR 1992 et donc la commission n'a pu être déduite à titre de frais professionnels.

En effet, selon l'article 54 du CIR 1992, *« Les intérêts, indemnités visées à l'article 90, 11°, qui sont payées en compensation de ces intérêts, redevances pour la concession de l'usage de brevets d'invention, procédés de fabrication et autres droits analogues ou les rémunérations de prestations ou de services, ne sont pas considérés comme des frais professionnels lorsqu'ils sont payés ou attribués directement ou indirectement à un contribuable visé à l'article 227 ou à un établissement étranger, qui, en vertu des dispositions de la législation du pays où ils sont établis, n'y sont pas soumis à un impôt sur les revenus ou y sont soumis, pour les revenus de l'espèce, à un régime de taxation notablement plus avantageux que celui auquel ces revenus sont soumis en Belgique, à moins que le contribuable ne justifie par toutes voies de droit qu'ils répondent à des opérations réelles et sincères et qu'ils ne dépassent pas les limites normales. »*.

Cette décision a été confirmée successivement par le tribunal de première instance de Bruxelles, par la Cour d'appel et enfin par la Cour de cassation. Cette dernière s'est, tout de même, posée la question de savoir si l'article 54 du CIR 1992 n'allait pas à l'encontre de l'article 49 du Traité CE qui préconise la libre circulation des services. En effet, l'article 49 du Traité CE « s'oppose donc à ce qu'un Etat rende la prestation de services entre Etats membres plus difficile que ne peut l'être la prestation de services purement interne » (Bours, 2013, p.34). Cette question a donc été posée à la Cour de Justice de l'Union européenne.

En effet, l'article 49 du Traité CE encourage la libre circulation des services et la réalisation d'opérations entre Etats membres. En revanche, l'article 54 du CIR 1992 exige que les transactions réalisées avec d'autres Etats soient prouvées par leur nécessité, ainsi que par leur normalité. Cet article tend donc à rendre les opérations effectuées entre Etats membres plus complexes que celles réalisées en interne.

L'article 49 du Traité CE fait obstacle aux lois nationales rendant les prestations entre Etats membres plus complexes que celles réalisées au sein d'un même Etat membre. Il tend donc à contester l'article 54 du CIR 1992.

3.2 Différences entre les articles 49 et 54 du CIR 1992

Dans ses conclusions, l'avocat général Cruz Villalón (2011) met l'accent sur le fait que la législation belge impose différemment le contribuable belge selon que le service soit fourni par un résident belge ou un résident d'un autre Etat membre dans le cas où la taxation de cet Etat est *notablement* plus avantageuse que la taxation belge. En effet, dans le premier cas, l'article 49 du CIR 1992 est d'application, alors que dans le second cas il s'agit de l'article 54 du CIR 1992 qui doit être mis en œuvre.

Il existe donc deux règles, à savoir : la règle spéciale prévue par l'article 54 du CIR 1992 visant les services fournis par des prestataires établis dans un Etat où la fiscalité est *notablement* plus favorable par rapport à la fiscalité belge et la règle générale prévue par l'article 49 du CIR 1992 visant, quant à elle, les services fournis par des prestataires belges ou par des prestataires établis dans un autre Etat membre, soumis à une fiscalité équivalente à la fiscalité belge.

L'avocat général Cruz Villalón (2011) met également en avant les différences au niveau des conditions de déductibilité entre ces deux dispositions. Avec la règle générale, le contribuable doit uniquement apporter la preuve de la « réalité » des frais. Alors que la règle

spéciale nécessite deux conditions supplémentaires à savoir que les prestations doivent être « sincères » et que les revenus ne sont pas excessifs par rapport aux besoins professionnels de l'entreprise. Afin de prouver la sincérité de l'opération, le contribuable doit démontrer que les frais sont utilisés dans le « cadre habituel des opérations professionnelles », que ceux-ci ont une « utilité industrielle, commerciale ou financière » et qu'ils ont une contrepartie.

Enfin, la dernière différence entre ces deux dispositions réside dans les moyens de preuve. L'article 49 du CIR 1992 impose uniquement au contribuable de fournir les « documents probants » ou « tout autre moyen de preuve admis par le droit commun, à l'exception du serment ». L'article 54 du CIR ne précise pas cette dernière exception. Cependant, selon le commentaire du code des impôts sur les revenus (numéro 54/29) le contribuable ne doit pas se contenter d'apporter des preuves écrites, il doit « emporter la conviction raisonnable du fonctionnaire taxateur au sujet de la réalité et de la sincérité des opérations ayant donné lieu aux dépenses visées par la loi » (Cruz Villalón, 2011).

3.3 Décision de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE)

La CJUE (2012) conclut que l'article 54 du CIR 1992 consiste en une entrave démesurée à la libre prestation des services.

En premier lieu, la Cour (2012) met l'accent sur le fait que la différence de traitement entre la règle générale (article 49 CIR 1992) et la règle spéciale (article 54 CIR 1992) a pour conséquence de rendre la déduction des frais professionnels plus complexe pour les entreprises soumises à l'article 54 du CIR 1992 (Ceci, 2012).

Ensuite, la Cour (2012) souligne le fait que l'article 54 du CIR 1992 ne satisfait pas aux exigences en matière de sécurité juridique. En effet, le manque de précision du terme de « régime de taxation notablement plus avantageux » entraîne une confusion quant au champ d'application de l'article et ne permet pas au contribuable de savoir quelle disposition est applicable dans son cas. A cette question, le gouvernement belge répond que cette détermination doit être réalisée par l'administration fiscale en fonction de chaque cas.

Ces deux éléments ont conduit la Cour à conclure que l'article 54 du CIR 1992 mène à une limitation de la libre prestation des services.

Par la suite, la Cour (2012) s'est penchée sur le « caractère justifiée » de la limitation au principe de libre prestation des services. Afin que celle-ci soit justifiée, il est nécessaire que l'objectif poursuivit soit la lutte contre l'évasion et la fraude fiscale, la préservation de la

répartition équitable des revenus entre Etats membres ou la protection de l'efficacité des contrôles fiscaux. Selon la CJUE (2012), l'article 54 du CIR 1992 rejoint bien ces objectifs.

Cependant, la restriction au principe de libre prestation des services n'est possible que si la disposition n'est pas disproportionnée par rapport aux objectifs à atteindre. Pour ce faire, la Cour (2012) insiste sur le fait qu'une législation doit se fonder « *sur un examen d'éléments objectifs et vérifiables pour déterminer si une transaction présente le caractère d'un montage purement artificiel uniquement à des fins fiscales et qui, dans chaque cas où l'existence d'un tel montage ne peut être exclue, met le contribuable en mesure, sans le soumettre à des contraintes administratives excessives, de produire des éléments concernant les éventuelles raisons commerciales pour lesquelles cette transaction a été conclue* » (CJUE, 2012, point 50). Dans le cas où une législation est contraire à ces exigences, elle est considérée comme allant au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les trois objectifs précités. De plus, pour ne pas être considérée comme démesurée, « *la mesure fiscale correctrice doit se limiter à la fraction qui dépasse ce qui aurait été convenu dans des circonstances de pleine concurrence* » (CJUE, 2012, point 52).

Or, dans l'affaire SIAT, ces exigences ne sont pas respectées. En effet, comme dit précédemment, le champ d'application de l'article 54 du CIR 1992 n'est pas clairement défini et ne permet donc pas de se baser sur des critères objectifs et vérifiables (Ceci, 2012). De plus, le contribuable soumis à l'article 54 du CIR 1992 doit prouver la « réalité » et la « sincérité » des prestations, ainsi que le caractère normal des revenus. Dans le cas où le contribuable n'a pas réussi à convaincre l'administration, la déduction à titre de frais professionnels sera complètement exclue et non pas limitée à la partie dépassant le prix de pleine concurrence.

La CJUE (2012) conclut donc que l'article 54 du CIR 1992 est contraire au principe de libre prestation des services du fait qu'il ne répond pas aux exigences de sécurité juridique selon lesquelles « *les règles de droit soient claires, précises et prévisibles par leurs effets, en particulier lorsqu'elles peuvent avoir sur les individus et les entreprises des conséquences défavorables* » (CJUE, 2012, point 58).

Etant donné la réponse de la Cour de justice de l'Union européenne dans son arrêt du 5 juillet 2012, la Cour de Cassation de Liège décide de casser l'arrêt attaqué.

3.4 Conclusion critique

Afin que l'article 54 du CIR 1992 puisse s'opposer au principe de liberté de prestations de services, il est nécessaire que le législateur définisse avec précision le champ d'application de cette disposition. En effet, cet article viole le droit européen par le fait qu'il ne répond pas aux exigences en matière de sécurité juridique. Il est donc nécessaire de définir clairement la notion de « régime de taxation notablement plus avantageux », afin que chaque contribuable puisse déterminer l'article applicable à sa situation.

Pour remédier à cette faille, une autre solution serait d'ajouter d'autres conditions permettant de déterminer le champ d'application de l'article comme c'est le cas avec l'article 26 du CIR. En effet, comme il l'a été montré dans l'arrêt SGI, l'article 26 s'applique uniquement lorsque « *l'administration peut démontrer qu'une opération a été mise en place entre parties liées à des conditions anormales ou bénévoles* » (Ceci, 2012). La clarté du critère permet de conclure que l'article 26 du CIR ne viole pas le droit européen.

L'ajout d'autres conditions pourraient donc permettre au contribuable de savoir quel article est applicable pour telle transaction. Pour se faire le législateur peut, par exemple, limiter l'application de l'article 54 à des transactions bien précises. Une liste des pays visés par cette disposition peut également être établie.

Ce problème de manque de précision quant à la notion de « régime de taxation notablement plus avantageux » est également présent dans les articles 198, 11° et 344, §2 du CIR 1992 (Ceci, 2012 ; Vanwelkenhuyzen, 2015).

Il est également nécessaire que le législateur modifie l'article afin que le redressement fiscal ne porte que sur la partie qui excède le prix de pleine concurrence.

4 L'article 207, 2^{ème} alinéa jo. 79 CIR 1992 art 79 et 207, al.2 et le problème de la double imposition

L'article 207, 2^{ème} alinéa jo. 79 du CIR 1992 stipule qu' « *Aucune de ces déductions ou compensation avec la perte de la période imposable ne peut être opérée sur la partie du résultat qui provient d'avantages anormaux ou bénévoles visés à l'article 79, ni sur les avantages financiers ou de toute nature reçus visés à l'article 53, 24°, ni sur l'assiette de la cotisation distincte spéciale établie sur les dépenses ou les avantages de toute nature, non justifiés conformément à l'article 219, ni sur la partie des bénéfices qui sont affectés aux dépenses visées à l'article 198, §1^{er}, 9° et 12°, ni sur la partie des bénéfices provenant du non-respect de l'article 194quater, § 2, alinéa 4 et de l'application de l'article 194quater, § 4, ni sur les plus-values visées à l'article 217, 3°, ni sur les dividendes visés à l'article 219ter.* ».

Avant la modification de la loi du 24 décembre 2002, l'article 207 permettait la déduction des avantages anormaux ou bénévoles sur la perte de la période imposable en cours. De ce fait, les sociétés bénéficiaires d'un avantage anormal ou bénévole se voyaient doublement exonérée d'impôt sur ceux-ci. En effet, elles n'étaient non seulement pas imposées sur l'avantage mais en plus celui-ci pouvait être déduit des pertes de la période en cours.

Afin de remédier à cette irrégularité, le gouvernement a décidé de modifier l'article 207, alinéa 2 du CIR par l'article 11 de la loi du 24 décembre 2011. Cette modification a pour conséquence d'interdire la déduction des avantages anormaux et bénévoles visés par l'article 79 des pertes de la période imposable. Cette modification permet d'aligner le traitement effectué sur les pertes antérieures aux pertes de l'année en cours (Reynders, 2002).

Cependant, cette modification pose le problème de la double imposition. Ce problème a été soulevé par l'arrêt de la cour d'appel d'Anvers du 14 janvier 2014.

4.1 Les faits

Les faits en cause concernent une société belge ayant eu recours à un emprunt sans intérêt auprès de sa maison mère établie en Espagne pour un montant de 800.000 EUR.

Etant donné que la filiale belge n'a jamais versé aucun intérêt à sa maison mère, l'administration fiscale belge a estimé que celle-ci bénéficiait d'un avantage anormal ou bénévole d'un montant équivalent à 50.000 EUR par an. De ce fait, malgré la situation déficitaire de la société belge, celle-ci a dû payer un impôt sur le montant des avantages anormaux ou bénévoles.

La filiale décide de rejeter la décision prise par l'administration fiscale belge et fait appel devant le tribunal de première instance d'Anvers. Celui-ci ne donnant pas raison à la filiale belge, cette dernière décide de faire appel devant la Cour d'appel d'Anvers qui statue également que la filiale se trouve dans le champ d'application de l'article 207, alinéa, du CIR 1992.

4.2 Question préjudicielle

Cependant, la Cour d'appel d'Anvers a soulevé la question de savoir si l'application de cette nouvelle reformulation de l'article 207, alinéa 2, du CIR nécessite l'imposition de la filiale sur les montants des intérêts qu'elle aurait dû payer à l'entreprise prêteuse.

La position de l'administration est que quelle que soit la situation financière de l'entreprise, bénéficiaire ou déficitaire, celle-ci doit être imposée sur le montant des avantages anormaux ou bénévoles. Sans pour autant que la perte de l'exercice, dans le cas d'une situation déficitaire, ne soit éliminée. Pour l'administration, l'objectif est que les avantages anormaux ou bénévoles soient toujours imposés.

Cependant, cette modification de l'article 207, alinéa 2, du CIR peut mener à une double imposition de ces avantages anormaux. Une première imposition aura lieu l'année de la perception de ces avantages et une deuxième imposition sera également effectuée les années suivantes. En effet, lorsque l'entreprise aura retrouvé un résultat bénéficiaire, les pertes antérieures seront déduites de ce résultat sans reprendre le montant de ces avantages reçus. Le bénéfice sera donc plus élevé que si l'entreprise avait pu imputer ces avantages et devra donc payer un impôt plus élevé.

Afin de palier à ce problème de double imposition, l'administration permet à la société de réinjecter dans ses pertes reportables le montant correspondant aux avantages. Cependant,

l'administration veut rester prudente car rien ne prouve que la société réalisera encore des bénéfices dans le futur. C'est pourquoi, l'imposition de ces avantages est réalisée l'année au cours de laquelle ils ont été perçus.

La position de la cour d'appel d'Anvers est quelque peu différente de celle de l'administration. En effet, elle estime que la société est tout de même imposée doublement sur le même revenu. Le résultat d'une entreprise ayant payé des intérêts sera diminué de ceux-ci. Tandis qu'une entreprise ayant reçu un avantage anormal ou bénévole, réalisera une dépense déductible en moins, l'impôt est donc déjà plus élevé et donc le montant de ces avantages ne doit pas être imposé. Selon la cour d'appel d'Anvers, la solution pour éviter cette double imposition est donc de ne pas calculer d'impôt sur le montant des avantages anormaux ou bénévoles.

5 L'article 207 L'article 207, 2^{ième} alinéa et les principes constitutionnels d'égalité et de non-discrimination

L'article 207, 2^{ième} alinéa jo. 79 du CIR 1992 stipule que certaines déductions fiscales, telles que par exemple la déduction pour capital à risque, la déduction des pertes antérieures, ainsi que la compensation avec la perte de la période imposable ne peuvent être réalisées sur la partie du bénéfice provenant d'avantages anormaux ou bénévoles d'une entreprise liées.

Par l'introduction de cet article dans la loi, le législateur a voulu éviter la consolidation fiscale belge. Cela consiste donc à empêcher que des entreprises belges réalisant des bénéfices transfèrent ceux-ci dans d'autres entreprises belges liées qui ont des pertes reportables.

Avec les modifications apportées par la loi du 24 décembre 2002, la consolidation fiscale transfrontalière est également visée. Cependant, cette disposition « anti-abus » a une portée trop vaste et n'est pas pertinente par rapport à l'objectif du législateur, ce qui nuit aux principes constitutionnels d'égalité et de non-discrimination.

5.1 Principes constitutionnels d'égalité et de non-discrimination

Selon la Cour constitutionnelle, les principes d'égalité et de non-discrimination ont une portée positive et une portée négative. La portée positive notifie qu'il est possible qu'il existe une différence de traitement entre des catégories différentes de personnes à condition que cette différenciation soit justifiée de manière objective et raisonnable. Afin que le principe d'égalité soit respecté, la distinction de traitement doit être raisonnablement proportionnée par rapport à l'objectif poursuivi.

Au niveau de la portée négative de ces principes, la Cour constitutionnelle souligne que ces principes supposent l'application de mêmes règles pour des catégories de personnes différentes, se trouvant dans des situations différentes, sans qu'il n'y ait de justification raisonnable. Cette portée négative implique de se poser trois questions, à savoir :

- Est-ce que des catégories de personnes n'étant pas comparables peuvent être traitées de manière égale ?
- Est-ce que ce traitement égal peut être justifié de manière pertinente par l'objectif du législateur ?
- Est-ce que le principe de proportionnalité n'est pas violé ?

Afin de déterminer si les modifications du 24 décembre 2002 de l'article 207, 2^{ième} alinéa, tendent à nuire aux principes constitutionnels d'égalité et de non-discrimination, il y a lieu de

répondre à ces trois questions au regard de ces modifications. Ces réponses seront développées dans le point suivant.

5.2 L'article 207, 2^{ième} alinéa du CIR 1992

Après les modifications apportées en 2002, l'article 207, 2^{ième} alinéa du CIR 1992 prend en compte deux catégories d'entreprises : tout d'abord, les entreprises ayant obtenus des avantages anormaux ou bénévoles d'entreprises liées belges ; ensuite, des entreprises ayant obtenus les mêmes avantages mais qui proviennent d'entreprises liées étrangères.

Ces deux catégories sont donc traitées de manière égale, mais sont-elles comparables ? Selon Anne Van de Vijver (2011), ces deux catégories de personnes ne sont pas comparables. En effet, l'objectif du législateur était d'empêcher la consolidation fiscale en Belgique, or dans la deuxième situation il n'y a pas de consolidation fiscale en Belgique, elle ne peut donc pas être comparable à la première.

Toujours, selon Anne Van de Vijver (2011), l'application d'un traitement égal entre ces deux catégories viole les principes constitutionnels d'égalité et de non-discrimination. En effet, cette modification n'est pas pertinente par rapport à l'objectif du législateur. Car dans ce deuxième cas de figure, il n'y a pas de consolidation fiscale en Belgique et le Trésor belge ne subit aucun préjudice dans cette situation. De ce fait la loi anti-abus n'a pas lieu d'être.

Enfin, cette modification ne respecte pas le critère de proportionnalité. En effet, selon les principes de l'OCDE, la correction de la base imposable doit avoir lieu dans le pays où se situe l'entreprise qui a fourni l'avantage. De ce fait, il n'a pas lieu d'effectuer une correction en Belgique.

5.3 Conclusion

Cette disposition « anti-abus » introduite par la modification de l'article 207, 2^{ième} alinéa du CIR 1992, n'a donc pas lieu d'exister car elle est contraire aux principes constitutionnels d'égalité et de non-discrimination.

6 L'article 207, 2^{ème} alinéa jo. 79 CIR 1992 et l'article 4, 1 de la directive mère-filiale

Au cours d'un arrêt opposant une société anonyme « R » et l'Etat belge, la question de savoir si l'article 207, 2^{ème} alinéa du CIR 1992 viole l'article 4, 1 de la directive mère-filiale s'est posée.

L'objet du litige concerne la détermination du montant de l'impôt des sociétés pour l'exercice d'imposition 1998, ainsi que du montant de la plus-value sur actions. Dans le cadre de ce mémoire, cet arrêt est intéressant du point de vue de la déduction pour revenus définitivement taxés (RDT) sur la partie du bénéfice réalisé par l'obtention d'avantages anormaux ou bénévoles liés à cette plus-value sur actions.

6.1 Description des faits

En juin 1998, la SA R a vendu une quantité importante de participations à deux de ses filiales, à savoir la SA LNO et la SA AH. Cette vente a abouti à la réalisation d'une plus-value importante.

Ces actions vendues ont été achetées en 1997 par la SA R à ses deux filiales, la SA LNO et la SA AH, à un prix relativement faible. L'administration fiscale belge a donc estimé qu'un avantage anormal ou bénévole, correspondant à la différence entre la valeur intrinsèque des actions et leur prix d'achat, devait être imputé. Cet avantage anormal ou bénévole s'élèverait donc à un montant équivalent à 1.495.902,32 EUR.

Cependant, la société a déclaré, pour l'exercice d'imposition 1998, un montant correspondant à 2.501.139,07 EUR comme étant qualifié de RDT. Ce montant correspond à 95% des dividendes accordés au cours de l'année imposable.

En 2000, l'administration fiscale belge a estimé, au regard des articles 79 et 207 du CIR 1992, que ce montant doit être limité à 1.005.236,75 EUR. Ce montant correspond aux 95% des dividendes accordés diminués des avantages anormaux ou bénévoles. De plus, selon elle, la plus-value exonérée doit être réduite du montant correspondant aux commissions de courtage (1.890.188,13 EUR) et une augmentation de taxe de 10%, prévue par l'article 444 du CIR 1992, doit être opérée en raison d'une déclaration inexacte. Depuis les faits, la société a été mise en liquidation.

6.2 Question préjudicielle

L'affaire a été portée devant le juge du tribunal de première instance de Hasselt. Celui-ci a statué en faveur du liquidateur, qui représente la société.

L'Etat belge a donc décidé de faire appel devant la Cour d'appel. Devant celle-ci, le liquidateur pose la question de savoir si l'article 207, 2^{ième} alinéa du CIR 1992 ne violait pas l'article 4, 1 de la directive mère-filiale. En effet, selon lui, le fait que la déduction des RDT doit être diminuée du montant des « soi-disant » avantages anormaux ou bénévoles, est contraire à cette directive.

Cet article 4, 1 de la directive mère-filiale stipule que : « *Lorsqu'une société mère reçoit, à titre d'associée de sa société filiale, des bénéfices distribués autrement qu'à l'occasion de la liquidation de celle-ci, l'État de la société mère:*

- *soit s'abstient d'imposer ces bénéfices,*
- *soit les impose, tout en autorisant cette société à déduire du montant de son impôt la fraction de l'impôt de la filiale afférente à ces bénéfices et, le cas échéant, le montant de la retenue à la source perçue par l'État membre de résidence de la filiale en application des dispositions dérogatoires de l'article 5, dans la limite du montant de l'impôt national correspondant. ».*

6.3 Discussion et décision

Au niveau de la plus-value sur actions, la Cour d'appel a décidé que celle-ci ne devait pas être diminuée du montant des commissions de courtage.

En ce qui concerne la déduction pour RDT, la question réside dans le fait de savoir si les avantages anormaux ou bénévoles peuvent être déduits ou pas. Pour l'administration, conformément à l'article 207, 2^{ième} alinéa, la déduction pour RDT ne peut pas s'appliquer sur la partie du bénéfice qui provient d'avantages anormaux ou bénévoles. Pour le liquidateur de la société, il considère que ceux-ci peuvent être compris dans la déduction dans le cas où des bénéfices persistent après cette déduction.

Afin de prendre sa décision la Cour d'appel s'est aidée de la décision de la Cour de Justice européenne dans l'arrêt Cobekfret du 12 février 2009. Selon elle, la directive mère-filiale prime sur la législation nationale de chaque Etat membre. Cependant, elle nuance ses propos en déclarant que chaque Etat membre peut appliquer les lignes directrices de la manière qu'il le souhaite pour autant que les objectifs de la directive soient atteints.

De ce fait, la Cour d'appel a statué en faveur de l'administration fiscale belge en déclarant que l'interdiction de la déduction pour RDT sur la partie des revenus découlant d'avantages anormaux ou bénévoles n'est pas contraire à l'article 4, 1 de la directive mère-filiale.

7 Conclusion

A l'heure actuelle la législation en matière de prix de transfert n'est pas très spécifique et se limite à transposer les directives proposées par l'OCDE. Afin d'éliminer ces différences d'interprétations il est nécessaire d'insérer dans la loi belge plus de précisions quant à certains termes tel que « régime de taxation notablement plus avantageux ».

Le chapitre suivant sera consacré au Projet BEPS qui a pour objectif de réorganiser les législations nationales dans le but que celles-ci soient plus harmonisées. Il y a lieu de se poser la question de savoir si ce projet peut représenter une solution aux différentes contrariétés existantes. En effet, il semblerait qu'une harmonisation entre les différentes législations soit nécessaire afin de lutter efficacement contre la fraude et l'évasion fiscale.

Chapitre 5 Evolution des obligations relatives aux prix de transfert et leurs conséquences

1 Introduction

Afin de résoudre le problème résultant des différentes contrariétés entre les différents niveaux de législation, l'OCDE et le G20 ont décidé de lancer un Plan d'action. Celui-ci a pour objectif de lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices par une harmonisation des différentes législations.

Il y a cependant lieu de se poser la question de savoir si un tel projet est réaliste et s'il permettra réellement d'atteindre une harmonisation.

2 Projet BEPS

La fiscalité est régie par la législation propre à chaque pays. De ce fait, la combinaison de ces différentes législations nationales peut aboutir à des situations problématiques, telles qu'une double imposition ou même une double non-imposition ou encore une faible taxation.

Au niveau national, le principe de symétrie est souvent appliqué, c'est-à-dire que lorsqu'un paiement est déductible pour l'émetteur, celui-ci sera imposable dans le chef du bénéficiaire. Mais au niveau international il n'existe pas de cohérence entre les différentes règles de chaque pays.

Les conventions fiscales bilatérales permettent d'éviter la double imposition d'un même revenu. Cependant, elles comprennent encore des lacunes que les entreprises utilisent pour éroder la base d'imposition et pour transférer les bénéfices.

Le fait que la combinaison des lois nationales occasionne une double non-imposition ou une imposition faible n'est pas un problème en soi. Le problème réside dans le fait que cette imposition nulle ou faible découle d'une séparation artificielle des bénéfices imposables et des activités qui les a produits.

L'évolution de l'économie numérique pose également problème au niveau international. En effet, la détermination de la création de valeur de ces entreprises numériques ainsi que de leurs bénéfices représente une tâche délicate. De plus, il est difficile de rattacher les notions de source et de résidence à une économie numérique, ainsi que de qualifier les bénéfices.

Le projet de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices, connu sous l'acronyme « BEPS » (pour « *Base Erosion and Profil Shifting* ») trouve son origine en 2009 dans le désir du G20 d'aller à l'encontre des paradis fiscaux et d'aboutir à plus de transparence entre les différents pays. En 2011, l'OCDE commence ces travaux pour aboutir à un projet en février 2013. Le Projet BEPS fut suivi en juillet 2013 d'un Plan d'action divisé en 15 actions proposant des solutions pour lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices (Vanwelkenhuyzen, 2015).

Le Plan d'action BEPS a donc pour but d'amener des solutions aux problèmes de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices et cela d'une manière coordonnée et globalisée. Dans son rapport BEPS, l'OCDE (2013a) énumère les objectifs que ce plan d'action devra atteindre, à savoir : (i) définir les mesures nécessaires pour traiter le problème de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices ; (ii) fixer des délais pour l'application de ces mesures ; et (iii) déterminer les ressources nécessaires ainsi que la méthodologie propre à mettre en œuvre les actions convenues.

2.1 Plan d'action en 3 piliers fondamentaux

Afin de palier à ces problèmes le Plan d'action va consister en la révision des règles actuelles, ainsi qu'à la création de nouvelles règles contenant des dispositions anti-abus. Ce Plan d'action est divisé en trois piliers fondamentaux que sont la cohérence du système fiscal, le concept de « substance » et la transparence envers les administrations fiscales (Vanwelkenhuyzen, 2015).

Ce plan devra donc prévoir des règles permettant d'établir une certaine cohérence des différents régimes de taxation au niveau international afin d'éviter une imposition faible ou nulle résultant de la séparation artificielle des bénéfices et des activités qui les ont générés.

Ensuite, ce plan doit permettre d'ajuster les règles sur la substance économique. Les conventions préventives de double imposition prévues entre les pays n'empêchent pas toujours les cas de non-imposition lorsqu'un pays tiers vient se rajouter à l'opération. Ce plan doit donc permettre de remédier à ces failles.

Enfin, ce plan doit permettre d'augmenter la transparence et doit apporter aux entreprises plus de certitude et de prévisibilité en ce qui concerne leur prise de décisions pour investir. La transparence permet aux administrations fiscales de disposer d'une information complète et en temps utile afin de pointer les domaines à risque.

Afin de répondre à ces trois objectifs, le Plan d'action BEPS est réparti en 15 actions. Parmi celles-ci, 13 sont réparties dans les trois piliers, les deux dernières représentent des actions transversales.

2.1.1 La cohérence de la fiscalité des sociétés au niveau international

Les règles en matière d'imposition sont propres à chaque pays. Afin d'assurer une certaine harmonisation internationale de ces règles, il est nécessaire d'intégrer de nouvelles règles. Le but de celles-ci est de réduire les failles existantes dans les règles préétablies. Afin d'atteindre cet objectif, 4 actions ont été distinguées.

La première action de ce pilier consiste à *neutraliser les effets des montages hybrides* (action n°2). En effet, l'utilisation par les sociétés de tels mécanismes peut aboutir à un impôt nul sur certains revenus (par exemple, double non-imposition, double déduction) tout en respectant les règles applicables dans chaque pays. Par cette action, l'OCDE présente des recommandations d'adaptation des dispositions nationales afin d'empêcher l'exonération totale de ces revenus.

L'action n° 3 tend à *renforcer les règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées (SEC)*. Il s'agit pour les entreprises de créer des filiales établies dans des pays où la taxation est plus avantageuse et de déplacer les bénéfices vers celles-ci. L'OCDE a déjà effectué beaucoup de travaux sur la matière. Cependant, cette action devrait lui permettre de fournir certaines recommandations pour améliorer les règles nationales.

L'action suivante a pour objectif de *limiter l'érosion de la base d'imposition via les déductions d'intérêts et autres frais financiers* (action n°4). En effet, il existe une grande disparité entre la taxation des intérêts et des dividendes au sein d'un même pays et entre les pays entre eux. Ce qui a pour conséquence d'inciter les groupes à avoir recours à l'endettement afin d'éroder la base imposable de leurs filiales se trouvant dans un pays à forte taxation.

Enfin, l'action n° 5 vise à *lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance*. L'échange obligatoire des informations pourrait permettre de repérer certaines pratiques menant à une imposition nulle. De plus, pour qu'un groupe puisse être soumis à un régime fiscal préférentiel, il doit impérativement posséder une activité substantielle.

2.1.2 *Réaligner les règles d'imposition sur la substance économique*

Les actions reprises dans ce deuxième pilier ont pour objectif d'ajuster les normes internationales afin que celles-ci puissent s'appliquer pleinement et produire tous leurs effets. En effet, à cause de l'intervention de sociétés situées dans des pays tiers, ces normes ne permettent pas de lutter efficacement contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices.

L'action n° 6 vise à *empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales* qui permettent aux entreprises de bénéficier d'une double non-imposition. Cette action va se traduire par des directives visant à aider les différents pays dans l'élaboration de dispositions nationales. L'OCDE conseille également l'introduction de dispositions anti-abus qui auront pour effet d'annuler les avantages procurés par les conventions existantes dans le cas où ceux-ci n'ont pas lieu d'être.

L'action n° 7 consiste à *empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable (ES)*. Certaines entreprises utilisent leur filiale pour transiter les bénéfices dans un pays où l'opération n'a pas été réalisée, sans modification de substance. Cette action est en lien avec l'action n°1 et vise à corriger la définition d'ES qui a fortement évolué à la suite de l'apparition de l'économie numérique.

Les trois actions suivantes ont pour objectif de *faire en sorte que les prix de transfert calculés soient conformes à la création de valeur* (Actions n° 8, 9 et 10). La détermination des prix de transfert est régie par un ensemble de règles permettant de répondre au principe de pleine concurrence. Cependant, certaines entreprises profitent des failles de celles-ci afin de séparer les bénéfices des activités qui les génèrent par le biais de procédés tels que le transfert d'actifs incorporels (action n° 8), le transfert des risques ou la mauvaise répartition du capital entre les différentes entreprises du groupe (action n° 9) ou encore le transfert de bénéfices via d'autres transactions à risques (action n° 10).

2.1.3 *Augmentation de la transparence de l'imposition des bénéfices d'un groupe multinational et certitude et lisibilité accrues pour les entreprises*

Afin d'éviter l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, il est nécessaire d'augmenter la transparence en matière d'informations fiscales. Pour ce faire, les entreprises doivent communiquer les informations relatives à leur stratégie de planification. Les obligations en matière de documentation doivent être adaptées afin de trouver un équilibre entre les besoins d'informations et les coûts que cela occasionne.

L'action n° 11 *met au point des méthodes permettant de collecter et d'analyser des données sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices ainsi que les mesures prises pour y remédier*. Dans son rapport, l'OCDE (2013a) fait mention de plusieurs études devant être réalisées afin d'analyser si les dispositions prises dans ce Plan d'action permettent d'avoir une meilleure information concernant la répartition des bénéfices et les activités les ayant générés. Ces études permettront de cerner les informations nécessaires aux administrations fiscales pour pouvoir établir l'imposition.

L'action suivante consiste à *obliger les contribuables à faire connaître leurs dispositifs de planification fiscale agressive* (action n° 12). Cela implique donc pour les contribuables de fournir en temps opportun les informations nécessaires aux autorités fiscales pour identifier les domaines à risque.

L'action n° 13 *réexamine la documentation des prix de transfert*. La documentation fournie en matière de prix de transfert doit permettre aux administrations fiscales d'avoir une vue globale des activités du groupe. Il s'agit notamment des informations relatives à la répartition des bénéfices, aux activités du groupe, ainsi qu'aux différents impôts que l'entreprise doit payer. Ces adaptations devront cependant respecter un certain équilibre entre les besoins d'informations et les coûts qu'ils engendrent.

La dernière action de ce pilier doit permettre d'*accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends* (action n° 14). Il sera donc nécessaire d'accroître la certitude et la lisibilité pour les entreprises de l'ensemble des mesures prises dans le but de lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. Il s'agira donc d'utiliser les procédures amiables et des clauses d'arbitrage afin de résoudre les différents conflits existantes par rapport aux conventions des différents pays.

2.2 Les actions transversales

Comme dit précédemment, à côté des trois piliers fondamentaux prévus dans le Plan d'action de l'OCDE, deux actions transversales ont également été développées.

L'action n°1 a pour objectif de *relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique*. En effet, l'économie numérique a pris de l'ampleur ces dernières années et pose beaucoup de questions quant à la détermination du pays entrant et sortant lors de transactions internationales. Elle pose également des problèmes en ce qui concerne la détermination de création de valeur. Il est donc primordial de recenser toutes les difficultés que celle-ci pourrait causer pour ensuite trouver des solutions.

L'action n° 15 consiste, quant à elle, à *élaborer un instrument multilatéral*. La mise en œuvre de ce Plan d'action sera certainement suivie de certaines recommandations au niveau des dispositions nationales mais également dans le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE et les Principes applicables en matière de prix de transfert.

Dans le cadre de ce mémoire l'action n° 8 relative aux actifs incorporels et l'action n° 13 concernant les règles en matière de documentation relative aux prix de transfert seront abordées plus amplement.

2.3 Calendrier du Plan d'action

La lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices représente une tâche devenant urgente. L'objectif est que les actions soient mises en application le plus rapidement possible. Cependant, les pouvoirs publics auront besoin de temps afin de réaliser les travaux nécessaires et d'apporter des améliorations au projet. Pour satisfaire à ces deux exigences le Plan d'action sera mis en application en deux ans, soit d'ici la fin de 2015. Bien entendu certaines actions ont été mises en place dès 2014.

3 Révision des aspects prix de transfert des incorporels

L'action n° 8 du Plan d'action BEPS traite des actifs incorporels (OCDE, 2014). Elle apporte des modifications au chapitre VI des Principes applicables en matière de prix de transfert. Celui-ci donne des indications permettant de définir les conditions de pleine concurrence applicables aux transactions relatives à l'utilisation ou au transfert d'actifs incorporels.

L'objectif de cette action est d'éviter que le transfert d'actifs incorporels entre sociétés du même groupe soit réalisé dans le but d'éroder la base d'imposition et de transférer des bénéfices. Pour ce faire, l'OCDE (2014) énumère dans son rapport *Instructions relatives aux aspects intéressant les prix de transfert* les mesures prises par l'action n° 8, à savoir « (i) adopter une définition large et clairement délimitée des actifs incorporels ; (ii) faire en sorte que les bénéfices associés au transfert et à l'utilisation d'actifs incorporels soient correctement répartis en fonction de la création de valeur (et pas indépendamment de cette création de valeur) ; (iii) élaborer des règles de calcul des prix de transfert ou des mesures spéciales applicables aux transferts d'actifs incorporels difficiles à valoriser ; et (iv) mettre à jour les instructions relatives aux accords de répartition des coûts » (OCDE, 2014, p. 9).

Lors de l'analyse de comparabilité, dont l'analyse fonctionnelle, certains éléments devront être pris en considération afin de déterminer les conditions de pleine concurrence concernant l'utilisation ou le transfert d'actifs incorporels. Il s'agit notamment : (i) de l'identification des actifs incorporels spécifiques ; (ii) de la propriété légale des actifs incorporels ; (iii) des contributions des membres du groupe multinational considéré à la mise au point, l'amélioration, l'entretien, la protection et l'exploitation de ces actifs incorporels ; et (iv) d'identifier la nature des transactions contrôlées portant sur des actifs incorporels, y compris la façon dont ces transactions contribuent à la création de valeur (OCDE, 2014, p. 32).

Après avoir analysé l'ensemble de ces éléments, il sera également nécessaire de prendre en compte la répartition des revenus entre les parties du groupe.

3.1 Identifier les actifs incorporels

L'OCDE (2014) définit le terme « incorporel » comme étant « *une chose qui n'est pas un actif corporel ni un actif financier, qui peut être possédée ou contrôlée aux fins d'utilisation dans le cadre d'activités commerciales, et dont l'utilisation ou le transfert sera rémunéré s'il avait lieu dans le cadre d'une transaction entre parties indépendantes dans des circonstances comparables* » (OCDE, 2014, §6.6).

Les actifs incorporels devant être pris en considération pour la détermination des prix de transfert ne sont pas toujours comptablement qualifiés comme étant des actifs incorporels et sont comptabilisés en charges plutôt qu'au bilan. Les actifs incorporels ne doivent donc pas nécessairement être comptabilisés à l'actif du bilan pour être considérés comme tels lors de la détermination des prix de transfert. Il n'est pas non plus nécessaire qu'une protection légale ou contractuelle existe, ni qu'il soit transférable isolément.

Un point d'attention est également porté sur le fait que certains facteurs de valeur ne doivent pas être considérés comme actifs incorporels en raison du fait qu'ils ne peuvent être ni possédés, ni contrôlés. Il s'agit des économies de localisation et des caractéristiques du marché local, des collectifs de travail et des synergies de groupe multinational.

Les prix de transfert des actifs incorporels doivent être déterminés dans des conditions comparables à celles appliquées dans des transactions entre entreprises indépendantes. Pour ce faire, une analyse de comparabilité doit être réalisée, dont une analyse fonctionnelle. Cette dernière doit permettre d'identifier les actifs incorporels, de déterminer la manière dont ils créent de la valeur et la manière dont ils interfèrent avec les autres actifs et activités pour créer de la valeur.

L'OCDE (2014) fait également mention des « actifs incorporels uniques et de valeur ». Il s'agit des actifs incorporels « (i) *qui ne sont pas comparables aux actifs incorporels utilisés par ou dont disposent les parties des transactions potentiellement comparables, et (ii) dont l'utilisation par une entreprise dans le cadre de ses activités est censée déboucher sur des avantages économiques futurs supérieurs à ceux qui auraient été escomptés en l'absence de ces actifs incorporels* » (OCDE, 2014, §6.17).

3.2 Propriété des actifs incorporels et transactions portant sur la mise au point, l'amélioration, l'entretien, la protection et l'exploitation d'actifs incorporels

La détermination de la ou des entités pouvant percevoir les bénéfices provenant de l'exploitation des actifs incorporels, ainsi que celles devant supporter les charges liés aux investissement, à la mise au point, à l'amélioration, à l'entretien, à la protection et à l'exploitation de ceux-ci est une étape importante.

L'examen des prix de transfert relatifs aux actifs incorporels commence par l'analyse des dispositions légales et contractuelles permettant d'identifier le propriétaire légal des actifs incorporels. Dans le cas où aucune disposition écrite n'a été rédigée, l'analyse se focalisera sur le comportement des parties, ainsi que sur les règles utilisées couramment lors de transactions comparables entre entreprises indépendantes.

Cependant, le propriétaire légal d'un actif incorporel ne se verra pas forcément attribuer l'entièreté des revenus provenant de cet actif incorporel. En effet, il se peut que d'autres membres du groupe aient contribué à la création de valeur de l'actif incorporel et doivent donc être rétribués. Il y a donc lieu d'identifier l'ensemble de ces parties car la répartition des bénéfices sera dépendante des fonctions exercées, des actifs utilisés et des risques assumés par chaque membre du groupe.

Le propriétaire légal d'un actif incorporel ainsi que les dispositions contractuelles ne sont donc qu'un point de départ dans l'identification et l'analyse des transactions contrôlée, ainsi que dans la détermination de la rémunération appropriée pour l'ensemble des parties intervenant. Mais ces éléments doivent être combinés à « *l'identification et à la rémunération des fonctions exercées, des actifs utilisés et des risques assumés par l'ensemble des membres groupe* » (OCDE, 2014, §6.43). Grâce à cela, il sera possible d'établir un prix conforme au principe de pleine concurrence. En général, les revenus engendrés par cette transaction sont estimés anticipativement, c'est-à-dire au moment de l'arrangement de la transaction.

Afin de déterminer la bonne répartition des revenus entre les membres du groupe, une analyse fonctionnelle devra être réalisée. Elle permettra d'aboutir sur une répartition appropriée des revenus grâce à l'analyse des fonctions exercées, des actifs utilisés et des risques. Chaque partie sera rétribuée en fonction de sa création de valeur.

3.3 Transactions portant sur l'utilisation ou le transfert d'actifs incorporels

Après avoir identifié les actifs incorporels ainsi que les propriétés de ceux-ci, il est également nécessaire d'identifier et de classer ces transactions liées aux actifs incorporels. L'OCDE (2014) distingue deux catégories de transactions, « *les transactions portant sur le transfert d'actifs incorporels ou de droits sur des actifs incorporels* » et « *les transactions portant sur l'utilisation d'actifs incorporels en relation avec la vente de biens ou la fourniture de services* » (OCDE, 2014, §6.84).

3.3.1 Transactions portant sur le transfert d'actifs incorporels ou de droits sur des actifs incorporels

Dans le cadre d'une transaction contrôlée d'actifs incorporels, les droits attachés à ceux-ci peuvent soit être entièrement transférés, soit partiellement. L'identification de la nature des actifs incorporels ou des droits attachés à ceux-ci est une étape cruciale dans la détermination des prix de transfert. De plus, lorsque des limitations sont attachées à ces droits, la nature de celles-ci doit être identifiée, ainsi que l'étendue de ces droits. Enfin, lors de la détermination des prix de transfert il est également important de savoir si le transfert de ces actifs incorporels donne le droit à l'acquéreur de les utiliser pour l'élaboration de nouveaux actifs incorporels ou de nouveaux produits.

Les actifs incorporels peuvent être cédés soit isolément, soit avec d'autres actifs incorporels. Lorsque plusieurs actifs incorporels sont transférés ensemble, il y a lieu de se poser deux questions (OCDE, 2014, §6.89 à §6.103).

Tout d'abord, il faut se demander si ces actifs incorporels ont plus de valeur lorsqu'ils sont combinés à d'autres actifs incorporels que lorsqu'ils sont transférés séparément. Pour répondre à cette question, il est nécessaire d'analyser la nature des interactions juridiques et économiques entre ceux-ci. En effet, il est possible que des actifs incorporels aient plus de valeur ensemble que s'ils étaient transférés séparément. Cette interdépendance entre les différents actifs incorporels doit être prise en compte lors de la détermination des prix de transfert.

La deuxième question à se poser est de savoir si tous les actifs incorporels transférés ont bien été identifiés. En effet, il se peut que des actifs incorporels soient tellement liés qu'une cession isolée soit impossible. Cependant, une identification distincte de ceux-ci est nécessaire pour permettre de déterminer le prix de pleine concurrence.

Lorsque des actifs incorporels ou des droits sur des actifs incorporels sont transférés conjointement avec des actifs commerciaux ou industriels, il est nécessaire d'évaluer si ceux-ci sont interdépendants. Dans certains cas, il est préférable de séparer les transactions d'actifs commerciaux ou industriels des actifs incorporels ou des droits sur actifs incorporels pour pouvoir s'assurer que le prix fixé réponde bien au principe de pleine concurrence. Dans d'autres cas, les actifs peuvent être tellement liés qu'il sera difficile de séparer les transactions. Afin de savoir si les transactions doivent être analysées séparément, il aura lieu de s'appuyer sur des comparables.

3.3.2 Transactions portant sur l'utilisation d'actifs incorporels en relation avec la vente de biens ou la fourniture de services

Il est possible qu'un actif incorporel soit utilisé par l'une des parties lors d'une transaction contrôlée mais qu'il ne soit pas lui-même transféré. Même si celui-ci n'est pas transféré, il est nécessaire de l'identifier et de le considérer lors de la réalisation de l'analyse de comparabilité, dont l'analyse fonctionnelle, mais également lors du choix de la méthode de prix de transfert, ainsi que lors de la détermination de ceux-ci.

4 Révision des règles applicables à la documentation relative aux prix de transfert

Dans le cadre du Plan d'action BEPS ayant pour objectif de lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices, l'OCDE a publié en 2014 une mise à jour concernant les obligations de documentation en matière de prix de transfert dans son Action n°13.

En effet, la dernière version du chapitre V des principes de l'OCDE ne donnait pas d'informations quant aux pièces à fournir dans le cadre d'une documentation des prix de transfert. De plus, elle ne permettait pas d'établir un lien entre la documentation fournie, les sanctions et la charge de la preuve.

En outre, avec cette Action, l'OCDE souhaite permettre aux administrations fiscales des différents pays d'avoir accès à l'ensemble des informations sur les multinationales concernant la répartition mondiale de leurs revenus, leurs activités économiques ou encore les impôts payés à l'étranger (Vanwelkenhuyzen, 2015).

4.1 Objectifs de l'obligation de la documentation des prix de transfert

Les exigences en matière de documentation des prix de transfert visent à atteindre trois objectifs. Le premier vise à ce que le contribuable s'assure de la conformité au principe de pleine concurrence lors de la détermination des prix et conditions des opérations qu'il réalise en intra-groupe.

Ensuite, ces obligations en matière de documentation doivent permettre aux administrations fiscales d'évaluer les risques liés aux prix de transfert. Afin d'atteindre cet objectif, il est nécessaire que l'information soit suffisante, pertinente et fiable. Grâce à cette évaluation des risques, l'administration pourra sélectionner les dossiers sur lesquels une attention toute particulière devra être portée.

Enfin, la documentation doit également procurer aux administrations fiscales les renseignements nécessaires pour procéder à une vérification approfondie des pratiques en matière de prix de transfert. Il s'agit notamment des informations relatives aux fonctions de l'entité contrôlée, aux fonctions et résultats des entreprises associées, aux comparables, etc.

4.2 Une documentation à trois niveaux

Afin d'atteindre ces trois objectifs, une approche à trois niveaux a été établie. Le premier niveau consiste en un « fichier principal » dans lequel se retrouvent toutes les informations concernant l'ensemble des membres du groupe multinational analysé. Le second niveau correspond au « fichier local » faisant mention des transactions les plus significatives du contribuable local. Enfin, la « déclaration pays par pays » reprend les informations concernant le partage des bénéfices et du paiement des impôts ainsi que d'autres informations telles que, par exemple, la localisation des activités.

Le « fichier principal » va permettre aux administrations fiscales d'estimer les risques liés aux prix de transfert en positionnant les pratiques relatives aux prix de transfert utilisées par le groupe dans leur contexte économique, juridique, financier et fiscal au niveau mondial.

Le « fichier local » a pour objectif de s'assurer que le contribuable détermine ses prix de transfert conformément au principe de pleine concurrence. Il va notamment comprendre l'analyse de comparabilité ainsi que les données relatives au choix de la méthode de fixation des prix de transfert.

La « déclaration pays par pays » va également permettre aux administrations fiscales de procéder à l'évaluation des risques liés aux prix de transfert, mais également d'autres risques liés à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices³. Elle sera aussi utile pour des analyses économiques et statistiques. Cependant, elle ne permettra pas de déterminer si la fixation des prix de transfert est conforme au principe de pleine concurrence. C'est pourquoi une analyse de comparabilité et une analyse fonctionnelle doivent tout de même être réalisées.

4.3 Respect des règles par le contribuable

La documentation permettra donc au contribuable d'établir des prix de transfert conformes au principe de pleine concurrence. Il devra s'en assurer lors du dépôt de la déclaration fiscale. Cependant, afin d'éviter que celui-ci doive faire face à des charges et coûts disproportionnés, l'administration fiscale doit s'assurer qu'il existe une certaine symétrie entre besoins en documentation et frais qu'elle peut occasionner. De ce fait, dans le cas où le contribuable se trouve dans l'impossibilité de trouver des données comparables ou si cela est trop onéreux, il pourra être dispensé de supporter ces coûts. De plus, en dessous d'un certain seuil de matérialité, qui est fonction de la nature et de l'ampleur des activités, la documentation à établir sera moins conséquente. En effet, les petites et moyennes entreprises,

³ Cf. Annexe I

par exemple, doivent produire une documentation moins importante que les grandes entreprises.

Le moment auquel ces différents documents doivent être produits peut être différent selon le pays. Cependant, il est préférable que le « fichier local » soit établi au plus tard lors du dépôt de la déclaration fiscale de l'entreprise concernée. Pour le « fichier principal », la date ultime correspond à celle du dépôt de la déclaration fiscale de la maison mère du groupe. En ce qui concerne, la production de la « déclaration pays par pays », celle-ci peut parfois être prorogée d'une année à compter du dernier jour de l'exercice fiscal de la maison mère.

Le contribuable devra également veiller à mettre à jour ses documents. La règle générale veut que ces documents soient actualisés chaque année. Cependant, il est admis que le « fichier local » soit actualisé seulement tous les 3 ans dans le cas où les activités, ainsi que l'analyse fonctionnelle et des comparables n'aient pas évolué. Les données financières concernant les comparables doivent néanmoins être adaptées chaque année afin de s'assurer de la conformité au principe de pleine concurrence.

Au niveau de la conservation des documents, le contribuable devra stocker ses documents pendant le délai prescrit par le droit interne du pays où se situe la maison mère. Dans le cas où l'administration fiscale voudrait effectuer des contrôles sur des années antérieures, elle devra les justifier par de bonnes raisons.

La langue dans laquelle doit être établi cette documentation est déterminée par la législation locale. En cas de contrôle, l'administration pourra demander la traduction de celle-ci le cas échéant.

Dans le cas de non-respect des règles en matière de documentation, la plupart des pays membres de l'OCDE et du G20 ont décidé d'appliquer des sanctions plus onéreuses pour le contribuable que s'il avait respecté ces obligations. Les sanctions sont établies par la loi de chaque pays et correspondent le plus souvent à des sanctions pécuniaires civiles ou administratives.

Etant donné l'ensemble des nouvelles dispositions prévues par l'Action n° 13 du Plan BEPS, il sera nécessaire d'examiner comment ces changements ont été mis en application. Ces normes en matière de documentation des prix de transfert et de déclaration pays par pays seront réexaminées d'ici 2020 afin d'en améliorer leur application.

5 Analyse critique du Plan BEPS

Malgré les initiatives prises par l'OCDE pour mener à bien son Projet BEPS, il semblerait que celui-ci ne résolve pas tous les problèmes liés aux transactions intra-groupes et qu'il engendre certaines difficultés pour les sociétés.

Selon les critiques, le Plan d'action BEPS pourrait entraîner pour les sociétés une lourde charge administrative et pourrait, de ce fait, porter atteinte aux échanges internationaux. Il est difficile d'établir des règles en matière fiscale qui soient applicables de manière identique à chaque cas. En effet, il se peut qu'une entreprise ait recours de manière légitime à des structures souvent attaquées dans le cadre de la lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. Chaque cas est différent et doit donc être analysé séparément.

L'action n°13 du Plan BEPS ayant trait à la documentation des transactions intra-groupes a d'ailleurs dû faire face à plusieurs critiques. Tout d'abord, par cette action, l'OCDE visait à réduire les coûts en matière de conformité. Cependant, le contenu exact de la documentation devant être établie n'est pas mentionné dans cette action. En effet, l'OCDE laisse aux Etats le soin de déterminer eux-mêmes le contenu de la documentation dans les législations nationales. Ceci a pour conséquence que les entreprises contrôlées doivent faire face à des coûts élevés étant donné l'ampleur de la documentation à fournir. De plus, ces nouvelles exigences vont imposer aux contribuables de passer encore plus de temps à établir cette documentation, alors qu'ils sont déjà submergés par toutes sortes de rapports relatifs à la conformité et à la gestion des risques (Boidman & Kandev, 2014).

D'un autre côté cette documentation est censée faciliter la vérification de la conformité des transactions intra-groupe au principe de pleine concurrence par les administrations fiscales. Or, face à la multitude d'informations devant être fournie par les sociétés contrôlées, les administrations fiscales risquent d'être débordées avec les informations à analyser et ne seront pas en mesure les traiter de manière efficace (Boidman & Kandev, 2014).

Afin de pouvoir établir une analyse critique objective du Plan BEPS, j'ai eu l'opportunité de rencontrer des personnes travaillant dans le *Transfer Pricing*⁴. Il s'agit de Tine Slaedts, *Transfer Pricing Partner* chez BDO Belgium⁵, d'André Schaffers, *Transfer Pricing Partner* chez Deloitte Belgium⁶ et de Peter De Vos, *tax and accountancy Partner* chez Mazars

⁴ Cf. Annexe II

⁵ Cf. Annexe III

⁶ Cf. Annexe IV

Belgium⁷. Ces entretiens m'ont permis d'avoir une vue plus pratique en ce qui concerne l'impact de ce projet.

De manière générale, le Plan BEPS est bien accueilli par les économistes. Il est évident que ce projet n'est pas parfait et il peut effectivement mener à des charges supplémentaires pour le contribuable. André Schaffers (interview, 30 juillet 2015) approuve cette critique mais la nuance. En effet, pour lui, cette critique est tout à fait correcte si on envisage les choses de manière négative. Cependant, il est convaincu que le Plan BEPS ne peut qu'améliorer la situation actuelle. En effet, même si la quantité de documentation sera plus élevée, ce qui reste encore à prouver, celui-ci permettra d'établir une documentation plus structurée, plus facile à gérer et à comprendre. L'objectif de cette action est avant tout d'atteindre une harmonisation entre les différents Etats. Bien entendu à l'échelle « individualiste », ce projet peut aboutir sur une charge plus lourde au niveau administratif, mais au niveau global il ne peut être que bénéfique. Il y a donc deux manières de voir les choses, mais pour lui l'impact positif de ce plan est beaucoup plus important que son aspect négatif.

Pour Tine Slaedts (interview, 25 juillet 2015), cette critique ne tient pas vraiment la route non plus. En effet, la déclaration pays par pays (« *country by country reporting* ») ne devra être établie que par les groupes multinationaux dont le chiffre d'affaires annuel consolidé au cours de l'exercice précédent dépasse 750 millions d'euros. Ce seuil exclut donc déjà entre 85 et 90% des groupes d'entreprises multinationales. Cet argument est également retenu par Peter De Vos (interview, 6 août 2015). De plus, ce seuil permettra d'atteindre « *un point d'équilibre adéquat entre la charge déclarative et les avantages pour les administrations fiscales* » (OCDE, 2014).

Pour Peter De Vos (interview, 6 août 2015), l'action n°13 pourra, cependant, avoir un impact plus important en Belgique dans le cas où une obligation de documentation des prix de transfert est instaurée. En effet, en mars 2015, le Ministre des Finances a posé une question parlementaire à ce sujet. Cette obligation de documentation devrait permettre à l'administration fiscale de pouvoir réaliser des contrôles plus efficaces et garantir une plus grande sécurité juridique (Slaedts, 2015). Pour monsieur De Vos (interview, 6 août 2015), il est primordial que l'obligation de documenter les prix de transfert soit différente en fonction que l'entreprise soit une PME ou une grande entreprise. Cette distinction est nécessaire afin

⁷ Cf. Annexe V

d'éviter que les PME doivent faire face à des charges de travail et des charges financières disproportionnées par rapport au besoin en documentation (par exemple, le benchmarking).

Pour Tine Slaedts (interview, 25 juillet 2015), il lui semble opportun d'instaurer un seuil qui déterminera à partir de quand une entreprise doit établir une documentation. En effet, pour elle, il n'est pas nécessaire qu'une entreprise établisse une documentation prix de transfert lorsque le montant des transactions intra-groupes est « dérisoire ». Il est donc important qu'un seuil soit introduit dans les législations nationales afin d'éviter que les entreprises doivent faire face à des coûts disproportionnés en matière de documentation prix de transfert, mais également pour que les administrations fiscales ne soient pas submergées par une trop grande quantité d'informations.

Un autre problème soulevé, face à cette action, est la confidentialité des informations fournies aux administrations fiscales. En effet, dans les informations permettant de démontrer la conformité des prix de transfert au principe de pleine concurrence peuvent se retrouver des informations confidentielles industrielles ou commerciales dont les entreprises ont tout intérêt à ce qu'elles restent secrètes. Les administrations fiscales devront donc se mettre d'accord pour que les informations soient conservées au sein de l'autorité fiscale du pays où se situe la maison mère et ne devront communiquer les informations confidentielles quand cas de nécessité.

Sur ce point, André Schaffers (interview, 30 juillet 2015) émet une réserve. Selon lui, dans la pratique, les administrations fiscales vont directement contacter les contribuables pour obtenir l'information et ne vont pas passer par l'administration fiscale du pays avec lequel des transactions sont réalisées. Cet échange d'informations sera plus rapide et même si le contribuable n'est en aucun cas obligé de fournir l'information, il y a de grande chance qu'il le fasse pour prouver sa bonne foi.

Une autre critique concernant la documentation en matière de prix de transfert a également été soulevée par Tine Slaedts (interview, 25 juillet 2015). Le problème de ce projet est que celui-ci ne fait mention que de recommandations et non pas d'obligations. Il est donc impératif qu'une majorité des Etats adhèrent à ce projet et transposent dans leur législation nationale des obligations ayant pour but d'harmoniser les règles entre les différents Etats. Dans le cas contraire, ce projet ne serait pas réalisable.

Pour André Schaffers (interview, 30 juillet 2015), cette remarque peut être nuancée. En effet, pour lui, les Etats sont implicitement obligés de modifier leurs législations. En effet, les négociations autour du Projet BEPS rassemblent tous les pays membres de l'OCDE, ainsi que les pays du G20 ne faisant pas partie de l'OCDE. L'ensemble de ces pays représente environ 80% de l'économie mondiale. Le fait que ceux-ci participent aux discussions les oblige en quelques sortes à respecter ces règles et à mettre tout en œuvre pour atteindre cette harmonisation. Il est toutefois évident que ces changements ne peuvent être opérés sur deux ans. Un horizon de 10 ans semble plus réaliste afin d'aboutir à une harmonisation des législations.

En outre, monsieur Schaffers (interview, 30 juillet 2015) admet qu'un problème subsiste pour les Etats disposant d'une législation spécifique relativement lourde (par exemple, en Italie). En effet, ces Etats pourraient être réticents à appliquer les directives énoncées dans le Plan BEPS. Il est clair que le nationalisme des Etats peut représenter un frein au bon déroulement du projet. Pour que le Plan BEPS fonctionne, il est nécessaire que chaque Etat revoie sa législation et ne se borne pas à continuer d'appliquer ses règles préétablies. Cette harmonisation doit permettre d'éviter au contribuable de devoir établir deux documentations différentes pour une même transaction.

En ce qui concerne l'action n° 8 modifiant les règles en matière d'actifs incorporels, il est important de noter que ces modifications ne sont pas définitives. C'est notamment le cas pour la partie relative à la propriété des actifs incorporels et des transactions portant sur la mise au point, l'amélioration, l'entretien, la protection et l'exploitation d'actifs incorporels. En effet, l'OCDE n'a pas réussi à rencontrer les demandes de l'ensemble des membres de l'OCDE à ce sujet (Vanwelkenhuyzen, 2015). Pour cette raison une version définitive sera publiée d'ici fin 2015. Cependant, le manque de consensus rend la situation un peu confuse pour les entreprises.

En outre, lors de la rédaction de cette action, beaucoup de commentaires prônaient la séparation des principes relatifs à la cession et à l'utilisation des actifs incorporels. Cependant, l'OCDE n'a pas tenu compte de ces remarques et a préféré maintenir des commentaires communs (Vanwelkenhuyzen, 2015). Il peut donc manquer de clarté à ce niveau. De plus, certaines notions restent assez confuses telles que la notion « d'exploitation d'un actif incorporel » (Vanwelkenhuyzen, 2015). En effet, selon ce rapport, l'exploitation reprend à la fois le transfert et l'utilisation d'un actif incorporel.

Un autre point a été soulevé par André Schaffers (interview, 30 juillet 2015) lors de notre entretien. Dans la valorisation des actifs incorporels, il existe trois approches de valorisation, à savoir : l'approche basée sur les coûts, l'approche basée sur les marchés et l'approche basée sur les revenus. Il considère que l'OCDE se montre plutôt réticente par rapport à l'approche basée sur les coûts. Pour lui, cette réserve envers cette approche est injustifiée, même s'il admet qu'elle n'est pas appropriée dans toutes les situations. Pour lui, l'OCDE devrait avoir une opinion plus neutre sur cette méthode et ne devrait pas la rejeter complètement.

Selon Tine Slaedts (interview, 25 juillet 2015), un point positif de l'action n° 8 du Plan BEPS est qu'elle prône la distinction entre le propriétaire légal et le propriétaire économique d'un actif incorporel. En Belgique, cette distinction n'est pas faite, ce qui a pour conséquence une mauvaise répartition des bénéfices. En effet, grâce à cette distinction, le propriétaire juridique d'un actif incorporel ne se verra plus attribuer l'entièreté des bénéfices engendrés par celui-ci. La distribution des bénéfices sera fonction de la création de valeur des parties. Pour Peter De Vos (interview, 6 août 2015) cette action reste encore fort théorique. Bien qu'il soit d'accord sur le principe de la réalité économique (« *substance over form* »), pour lui, il est difficile de déterminer avec précision la création de valeur d'un actif incorporel.

En ce qui concerne les contrariétés existantes entre le droit belge et le droit européen, pour Tine Slaedts (interview, 25 juillet 2015), ce Projet BEPS représente une véritable opportunité pour la Belgique. En effet, à l'heure actuelle, la Belgique est à la traîne en ce qui concerne ses dispositions en matière de prix de transfert par rapport, par exemple, à l'Espagne qui a déjà introduit le *country-by-country reporting* dans sa législation. De plus, elle insiste sur le fait que la Belgique doit introduire dans sa législation des obligations en matière de documentation. En effet, la Belgique se limite à transposer les directives européennes dans des circulaires mais n'émet pas d'obligations explicites en la matière.

Pour André Schaffers (interview, 30 juillet 2015), à l'heure actuelle la Belgique a opté pour une approche pragmatique. En effet, pour lui, la Belgique a fait un minimum d'efforts pour un maximum d'impact. Il n'est pas nécessaire d'introduire une législation spécifique en matière de prix de transfert. En effet, comme dit précédemment, une législation spécifique pourrait représenter un obstacle à l'objectif d'harmonisation dans le cas où celle-ci imposerait des règles différentes des directives de l'OCDE. De plus, même si pour l'instant, il n'existe pas d'obligations en matière de documentation, les circulaires contraignent de manière implicite les contribuables à établir une documentation prix de transfert. En effet,

l'établissement d'une documentation constitue une preuve pour le contrôleur qu'il y a peu de risque que l'entreprise fraude. Néanmoins, monsieur Schaffers (interview, 30 juillet 2015) admet qu'un système de pénalité serait le bienvenu pour s'assurer de l'assiduité des contribuables lors de la rédaction de leur documentation.

A ce sujet, Peter De Vos n'est pas, non plus, d'accord sur le fait que la Belgique soit peu développée en matière de documentation des prix de transfert. En effet, nous disposons d'une Cellule prix de transfert au sein de l'administration fiscale belge qui réalise des audits auprès des multinationales. Cette cellule envoie une demande d'informations sous forme d'un questionnaire⁸ aux entreprises susceptibles de faire l'objet d'un contrôle approfondi.

Lors de notre entretien, Peter De Vos (interview, 6 août 2015) a émis une autre réserve sur l'aspect positif du Plan BEPS en Belgique. En effet, l'objectif de ce projet est de créer un environnement fiscal équitable qui permette d'éviter une certaine concurrence entre les pays. Or la Belgique attribue certains régimes spécifiques à des entreprises étrangères (intérêts notionnels, régime des RDT, rulings). L'objectif de ces régimes est d'attirer en Belgique des investisseurs étrangers. Avec l'arrivée de ce projet, dont l'action n°5 visant à *lutter efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance*, la Belgique ne bénéficiera plus de cette avantage concurrentiel par rapport à d'autres pays. Ce point démontre donc bien que si certaines actions sont positives pour un Etat, elles ne le sont pas forcément pour un autre. En effet, chaque Etat va devoir, en quelque sorte, abandonner ses avantages concurrentiels.

Enfin, selon André Schaffers (interview, 30 juillet 2015), il se pourrait que le Plan BEPS permette de résoudre certaines contrariétés existantes entre les différents niveaux de législations. En effet, cette harmonisation ne permettra plus de transférer des bénéfices vers une filiale n'ayant pas exercé de fonctions ou supporter des risques. En revanche, des bénéfices seront effectivement transférés vers des paradis fiscaux dans le cas où des fonctions ou risques ont été assumés dans ce pays. Dans ce cas de figure, le transfert de bénéfice est tout à fait légal.

⁸ Cf. Annexe VI

6 Conclusion

Le Plan BEPS lancé par l'OCDE représente donc une opportunité pour les Etats d'adapter leur législation en matière de prix de transfert dans le but d'harmoniser l'ensemble des dispositions nationales. Cependant, ce projet ambitieux prendra du temps pour se mettre en place et devra sûrement être adapté en chemin. De plus, pour qu'il soit réalisable, il est impératif que chaque Etat accepte de revoir sa législation ce qui a pour conséquence que des Etats devront abandonner certains de leurs avantages concurrentiels.

Conclusion générale

Les prix de transfert représentent donc un enjeu primordial dans une économie mondiale qui ne cesse d'évoluer. Pour cette raison il est indispensable que les Etats adaptent leur législation en matière de prix de transfert. En effet, la loi actuelle permet encore à de grandes entreprises multinationales d'éluder l'impôt grâce à des procédés légaux dont certains pourraient être évités avec une législation plus claire et plus précise.

L'OCDE a bien compris qu'il était temps de s'attaquer à ce problème et a lancé son Plan BEPS. Ce projet, ayant pour but de lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices, constitue l'une des évolutions les plus récentes et importantes en matière de prix de transfert. Ce projet ambitieux vise à harmoniser les différentes législations des différents Etats afin que celles-ci ne permettent plus aux contribuables d'éluder l'impôt, mais également afin que ces derniers ne doivent plus établir qu'une seule et unique documentation en matière de prix de transfert.

A l'heure actuelle, il est difficile de déterminer quel sera l'impact réel de ce projet. Celui-ci ne pourra être objectivement mesuré que lorsqu'il sera mis en place dans la majorité des pays ce qui pourra prendre un certain nombre d'années. Mais il est clair que si nous voulons atteindre une certaine égalité de traitement entre les différents Etats, il est nécessaire que ceux-ci se mettent d'accord sur un consensus en matière de prix de transfert.

Dans le futur, il sera également nécessaire de s'assurer que les dispositions prises soient suffisantes pour que les grandes multinationales ne puissent plus outrepasser les lois. En effet, dans le cas contraire, les petites et moyennes entreprises se retrouveraient encore lésées par rapport aux grandes multinationales. Pour cette raison, il est primordial d'instaurer des règles différentes en fonction de la taille de l'entreprise.

Au niveau belge, il est incontestable que ce plan représente une véritable aubaine. En effet, pour l'instant, la législation belge pose encore problème en raison de son manque de précision. Etant donné que la législation belge a toujours suivi les préceptes de l'OCDE, il est fort probable que celle-ci soit modifiée sous peu. A terme, ce projet pourrait mener à une disparition entre les contrariétés existantes entre le droit belge et le droit européen.

Bien entendu avec l'avènement de ce projet, la Belgique devra renoncer à certains avantages concurrentiels dont elle dispose. Ce sacrifice sera nécessaire pour atteindre cette harmonisation mais également pour lutter plus efficacement contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices.

Bibliographie

- Bours, J.-P. (2013) *Nemo censetur intelligere legem*. Revue Générale du Contentieux fiscal. 2013/1.
- Ceci, E. (2012)., *L'arrêt SIAT : une exigence de clarté requise à l'égard des autorités législatives et administratives*, R.G.F. n° 2012/9.
- Circulaire AAF/98-0003 du 28 juin 1999.* (s.d.). En ligne <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&nav=1&id=0db834a2-c5a5-4172-bbab-a2e5a74f4d60&disableHighlightning=true#findHighlighted>, consulté le 12 juin 2015.
- Circulaire n°CI.RH.421/580.456 (AFER 40/2006) dd. 14 novembre 2006.* (s.d.). En ligne <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&id=fc7e698c-9adb-4514-b39e-c45740bce7a6#findHighlighted>, consulté le 28 novembre 2014.
- CJUE, 21 janvier 2010, aff. C-311/08, *SGI*.
- CJUE, 5 juillet 2012, aff. C-318/10, *SIAT*.
- Commission des communautés européennes. (2005). *Proposition de Code de conduite relatif à la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'UE*. En ligne [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/COM\(2005\)543_fr.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/COM(2005)543_fr.pdf).
- Commission des communautés européennes. (2006). *Résolution du Conseil et des représentants des gouvernements des Etats membres, réunis au sein du Conseil du 27 juin 2006, concernant le Code de conduite relatif à la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'Union européenne (EU TPD)*. En ligne [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:42006X0728\(01\)&from=FR](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:42006X0728(01)&from=FR).
- Cruz Villalón, P. (2011). *Conclusions de l'avocat général concernant la société d'investissement pour l'agriculture tropicale SIAT contre l'Etat belge*.
- Huysman, S. (2009). *Inkomstenbelastingen, Personenbelasting, De autonomie van de artikelen 49 en 26 WIB 1992*. T.F.R., n°357.

- Kokott, J. (2009). *Conclusions de l'avocat général concernant la Société Industrielle (SGI) contre l'Etat belge*.
- Neighbour, J. (2001). *Prix de transfert : le principe de pleine concurrence*. L'Observateur. En ligne http://www.observateurocde.org/news/archivestory.php/aid/353/Prix_de_transfert:_l_e_principe_de_pleine_concurrence_.html, consulté le 7 mai 2015.
- OCDE. (2010). *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*. Editions OCDE. En ligne <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2010-fr>.
- OCDE. (2013). *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices*. Editions OCDE. En ligne <http://dx.doi.org/10.1787/9789264203242-fr>.
- OCDE. (2013a). *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*. Editions OCDE. Récupéré sur <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192904-fr>.
- OCDE. (2014). *Instructions relatives à la documentation des prix de transfert et aux déclarations pays par pays, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*. Editions OCDE. En ligne <http://dx.doi.org/10.1787/9789264225404-fr>.
- OCDE. (2014). *Instructions relatives aux aspects intéressant les prix de transferts des actifs incorporels, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*. Editions OCDE. En ligne <http://dx.doi.org/10.1787/9789264225350-fr>.
- Reynders, D. (2002). *Exposé des motifs*, Doc. parl., Ch., n°50-1918/001. En ligne <http://www.lachambre.be/FLWB/pdf/50/1918/50K1918001.pdf>, p.52.
- Robijns, O. (2010). *Le point sur la déduction fiscale des frais professionnels par les sociétés*. IPCF-BIBF Pacioli n°298.
- Schaffers, A. (2012). *Décisions anticipées (rulings) en matière de prix de transfert 2003-2009*. In R. Alvarez-Campa, A. Bailleux, F. Baltus, A. Culot, P. Culot, F. Janssen, S. Jourdain, J. Lebersong, S. Orban, A. Schaffers & J. Vilain (Eds.), *Rulings : études des décisions anticipées publiées par le SDA de 2003 à 2010* (pp. 507-532), Bruxelles : Larcier.

- Slaedts, T. (2015). *Obligation de documentation en matière de prix de transfert suite au Base Erosion Profit Shifting Action Plan?* En ligne <http://www.bdo.be/fr/news/professional-news/2015/transfer-pricing-documentatie-verplicht/>, consulté le 26 juillet 2015.
- Traversa, E. & Deckers, V. (2012). *Les manquements du législateur fiscal belge vis-à-vis du droit européen : le rôle de la Cour de justice en matière de fiscalité directe*. Tax Audit & Accountancy, Janvier 2012.
- Van de Vijver, A. (2011). *Artikel 207, 2de lid WIB 1992 in een grensoverschrijdende context getoetst aan het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel*. T.F.R. 397.
- Vanwelkenhuyzen, T. (2015). *Les prix de transfert* (2è éd.), Bruxelles : Larcier.

