COMMISSION EUROPÉENNE

Bruxelles, le 3.2.2015
C(2015) 563 (final)

Dans la version publique de cette décision, des informations ont été supprimées conformément aux articles 24 et 25 du règlement du Conseil (CE) n° 659/1999 concernant la non-divulgation des informations couvertes par le secret professionnel. Les omissions sont donc indiquées par […].		VERSION PUBLIQUE Ce document est publié uniquement pour information.

Objet: Aide d'État SA.37667 (2015/C ex 2015/NN) – Belgique - Système belge de décisions fiscales anticipées relatives aux bénéfices excédentaires – Art. 185§2 b) CIR92

Excellence,

La Commission souhaite informer vos autorités qu'après examen des informations que ces dernières ont transmises au sujet de la mesure mentionnée ci-dessus, elle a décidé d'ouvrir la procédure prévue à l'article 108, paragraphe 2, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE).

1 PROCÉDURE

(1) Par lettre du 19 décembre 2013, la Commission a demandé des renseignements à l'État belge concernant le «système de décisions fiscales anticipées relatives aux bénéfices excédentaires», qui repose sur l'article 185, paragraphe 2, point b), du Code des Impôts sur les revenus 1992 (ou «CIR92»). La Commission a aussi demandé une liste des décisions anticipées relatives au système d'imposition des bénéfices excédentaires.

Son Excellence Monsieur Didier REYNDERS
Ministre des Affaires étrangères et européennes

Rue des Petits Carmes, 15
B - 1000 Bruxelles

Commission européenne, B-1049 Bruxelles – Belgique
Europese Commissie, B-1049 Brussel – België
Téléphone: 00 32 (0) 2 299.11.11.

(2) Par lettre du 21 janvier 2014, l'État belge a répondu aux questions de la Commission. Il n'a toutefois pas transmis à la Commission la liste demandée de décisions anticipées, expliquant que la fourniture d'une telle liste prendrait plus de temps.

(3) Le 21 février 2014, la Commission a envoyé des questions de suivi et réitéré sa demande concernant la liste des décisions anticipées. Pour ce qui concerne les décisions émises en 2004, 2007, 2010 et 2013, elle a également demandé que lui soient communiqués les demandes de décision et l'ensemble des documents fournis à l'appui de ces demandes.

(4) Le 18 mars 2014, l'État belge a répondu aux questions de la Commission en lui transmettant tous les renseignements relatifs aux décisions anticipées (décisions, demandes de décision, documents fournis à l'appui des demandes).

(5) Par lettre du 28 juillet 2014, la Commission a fait savoir que le système des bénéfices excédentaires pourrait constituer une aide d'État incompatible avec le marché intérieur. Elle a également demandé plus de renseignements au sujet de plusieurs cas individuels.

(6) Une réunion entre les services de la Commission et les autorités belges s'est tenue le 25 septembre 2014.

(7) Par lettres du 1er septembre et du 4 novembre 2014, l'État belge a répondu à la demande du 28 juillet 2014.

2 DESCRIPTION DE LA MESURE

2.1 Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert[1]/Modèle de convention fiscale de l'OCDE[2]

(8) La présente décision concerne des décisions fiscales anticipées qui valident des accords en matière de prix de transfert, également appelés accords préalables en matière de prix («APP»). L'APP est un accord qui fixe, préalablement à des transactions entre entreprises associées, un ensemble approprié de critères (concernant par exemple la méthode de calcul, les éléments de comparaison, les correctifs à y apporter et les hypothèses de base concernant l'évolution future) pour la détermination des prix de transfert appliqués à ces transactions au cours d'une certaine période[3]. La procédure d'APP est engagée à l'initiative du contribuable; elle suppose des négociations entre le contribuable, une ou plusieurs entreprises associées, et une ou plusieurs administrations fiscales. L'APP a pour

[1] http://www.oecd.org/fr/ctp/prix-de-transfert/principes-de-locde-applicables-en-matiere-de-prix-de-transfert.htm

[2] http://www.oecd-ilibrary.org/fr/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-2010_9789264175273-fr

[3] Les APP diffèrent à certains égards des décisions anticipées traditionnelles que peuvent rendre certaines administrations fiscales. L'APP prend généralement en compte des éléments de fait, alors que les décisions anticipées traditionnelles se limitent généralement à l'interprétation de points de droit à partir des faits soumis par le contribuable. En cas de décision anticipée traditionnelle, l'administration fiscale ne s'interroge pas sur les faits évoqués par le contribuable, alors que dans le cas d'un APP, il est probable que les faits seront analysés en profondeur. En outre, l'APP porte généralement sur plusieurs transactions, plusieurs catégories de transactions récurrentes ou sur l'ensemble des transactions internationales du contribuable au cours d'une période donnée. Par contre, la décision anticipée traditionnelle ne vaut généralement que pour une transaction donnée. Voir les principes de l'OCDE, paragraphe 4.132.

objet de compléter les mécanismes traditionnels de nature administrative, judiciaire et conventionnelle de règlement des problèmes qui ont trait aux prix de transfert[4].

(9) Dans ce contexte, les prix de transfert désignent les prix facturés pour des opérations commerciales entre diverses parties du même groupe d'entreprises, notamment les prix fixés pour les produits vendus ou les services fournis par une filiale d'un groupe d'entreprises à une autre filiale du même groupe. Les prix fixés pour ces opérations et les montants résultants calculés sur la base de ces prix contribuent à augmenter les bénéfices d'une filiale et à diminuer les bénéfices de l'autre filiale à des fins fiscales et contribuent dès lors à déterminer l'assiette fiscale de ces deux entités. La fixation des prix de transfert concerne donc également la répartition des bénéfices entre différentes parties du même groupe d'entreprises.

(10) Les entreprises multinationales paient des impôts sur des territoires qui appliquent des taux d'imposition différents. Le bénéfice après impôts enregistré au niveau du groupe est la somme des bénéfices après impôts dans chaque pays où le groupe est assujetti à l'impôt. Dès lors, plutôt que de maximiser le bénéfice déclaré dans chaque pays, les entreprises multinationales ont une incitation financière, lors de la répartition des bénéfices entre les différentes entreprises du groupe, à attribuer autant de bénéfices que possible au territoire qui applique une imposition faible et aussi peu de bénéfices que possible aux territoires qui appliquent une imposition élevée. Ce résultat pourrait par exemple être obtenu en augmentant artificiellement le prix des produits vendus par une filiale établie sur un territoire appliquant une imposition faible à une autre filiale établie sur un territoire appliquant une imposition élevée. De la sorte, la filiale à l'imposition plus élevée déclarerait des coûts plus élevés et donc un bénéfice plus faible par rapport aux conditions du marché. Ce bénéfice excédentaire serait enregistré sur le territoire appliquant une imposition plus faible et serait imposé à un taux plus faible que si le prix de la transaction avait été fixé aux conditions du marché.

(11) Ces prix de transfert pourraient dès lors ne pas être fiables à des fins fiscales et ne devraient pas, dans les cas où ils sont faussés, déterminer l'assiette fiscale pour l'impôt sur les sociétés. Si les prix (biaisés) de la transaction entre entités du même groupe étaient pris en compte afin d'évaluer les bénéfices imposables sur chaque territoire, cela entraînerait un avantage pour les entreprises qui peuvent répartir artificiellement les bénéfices entre des entreprises associées situées sur différents territoires par rapport aux autres entreprises. Afin d'éviter ce type d'avantage, il est nécessaire de veiller à ce que les revenus imposables soient déterminés conformément aux conditions du marché.

(12) Le principe accepté au niveau international pour fixer ces conditions commerciales entre les entreprises d'un même groupe ou entre une succursale d'un groupe et sa société mère et, partant, pour la répartition des bénéfices est le «principe de pleine concurrence». Le principe de pleine concurrence est aussi mentionné à l'article 9 du modèle de convention

[4] Principes de l'OCDE, paragraphe 4.123. Étant donné que les APP concernent la rémunération de transactions qui n'ont pas encore eu lieu, la fiabilité de toute prévision utilisée dans un APP dépend dès lors à la fois de la nature de la prévision et des hypothèses de base sur lesquelles cette prévision est fondée. Ces hypothèses de base peuvent inclure notamment des circonstances qui influencent la rémunération des transactions lorsqu'elles ont finalement lieu.

fiscale de l'OCDE. Cette disposition énonce la manière de procéder dans la pratique aux ajustements de la base d'imposition et précise quand ces ajustements doivent être effectués. Le premier paragraphe de l'article 9 explique comment un État contractant peut relever la base d'imposition, et l'imposer en conséquence, lorsqu'il estime que les règles sur les prix de transfert ont conduit à une base d'imposition trop faible. C'est ce que l'on appelle l'ajustement initial, par lequel l'administration fiscale revoit à la hausse les bénéfices imposables déclarés par une entreprise. Le second paragraphe de l'article 9 vise à éviter que les bénéfices corrigés imposés dans un État conformément au premier paragraphe ne soient également imposés dans le chef d'une entreprise associée dans un deuxième État. Pour ce faire, il oblige ce deuxième État, lorsque les bénéfices sont déjà imposés dans le premier, à réduire la base d'imposition de cette entreprise associée, garantissant ainsi la cohérence de la répartition globale des bénéfices entre les deux États concernés. Ce deuxième ajustement, négatif, effectué sur le fondement du second paragraphe de l'article 9, est appelé l'ajustement correspondant. Les passages concernés de l'article 9 sont les suivants:

> «*1. Lorsque [...] les deux entreprises 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.*
>
> *2. Lorsqu'un État contractant inclut dans les bénéfices d'une entreprise de cet État — et impose en conséquence — des bénéfices sur lesquels une entreprise de l'autre État contractant a été imposée dans cet autre État, et que les bénéfices ainsi inclus sont des bénéfices qui auraient été réalisés par l'entreprise du premier État si les conditions convenues entre les deux entreprises avaient été celles qui auraient été convenues entre des entreprises indépendantes, l'autre État procède à un ajustement approprié du montant de l'impôt qui y a été perçu sur ces bénéfices. Pour déterminer cet ajustement, il est tenu compte des autres dispositions de la présente Convention et, si c'est nécessaire, les autorités compétentes des États contractants se consultent.*»

(13) Selon cette disposition, les relations commerciales et financières entre les entreprises associées ne doivent pas différer de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes. Plus précisément, l'objectif de l'utilisation de méthodes alternatives de détermination des revenus imposables afin d'empêcher certaines entreprises de dissimuler des avantages indus ou des donations aux seules fins d'éviter l'imposition doit normalement être de parvenir à une imposition comparable à celle qui aurait été obtenue entre des opérateurs indépendants sur la base de la méthode traditionnelle, en vertu de laquelle le bénéfice imposable est calculé sur la base de la différence entre les revenus et les charges de l'entreprise.

(14) Les Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert[5] (ci-après les «principes de l'OCDE») prévoient cinq méthodes de ce genre pour établir une

[5] Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, OCDE, 2010.

approximation des prix de pleine concurrence et de la répartition des bénéfices entre les entreprises d'un même groupe: i) la méthode du prix comparable sur le marché libre (« comparable uncontrolled price » ou méthode «CUP»); ii) la méthode du coût majoré (cost plus); iii) la méthode du prix de revente (resale minus); iv) la méthode transactionnelle de la marge nette (ci-après «MTMN») et v) la méthode transactionnelle de partage des bénéfices. Les principes de l'OCDE établissent une distinction entre les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions (les trois premières méthodes) et les méthodes transactionnelles fondées sur les bénéfices (les deux dernières méthodes). Les entreprises multinationales restent libres d'appliquer des méthodes non décrites dans ces principes pour établir les prix de transfert à condition que ces prix satisfassent au principe de pleine concurrence.

(15) Les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions sont considérées comme le moyen le plus direct de déterminer si les conditions des relations commerciales et financières entre les entreprises associées sont des conditions de pleine concurrence[6]. Ces trois méthodes traditionnelles fondées sur les transactions établissent une approximation des prix de pleine concurrence d'une transaction intragroupe spécifique, tels que le prix d'un certain produit vendu ou d'un service fourni à une entreprise liée. Plus particulièrement, la méthode CUP consiste à observer une transaction comparable entre deux entreprises indépendantes et à appliquer le même prix pour une transaction comparable entre des entreprises du groupe. La méthode du coût majoré consiste en une approximation des recettes provenant des produits vendus ou des services fournis à une entreprise du groupe. La méthode du prix de revente consiste en une approximation des coûts des produits acquis auprès de, ou des services fournis par, une entreprise du groupe. D'autres éléments qui entrent dans le calcul des bénéfices (tels que les coûts personnels ou les charges d'intérêt) sont calculés sur la base du prix effectivement payé à une entreprise indépendante ou sont également mesurés à l'aide de l'une des trois méthodes directes.

(16) Les méthodes transactionnelles fondées sur les bénéfices, par contre, n'établissent pas une approximation du prix de pleine concurrence d'une opération spécifique mais sont fondées sur des comparaisons d'indicateurs de bénéfices nets (tels que marge bénéficiaire, rendement des actifs, résultat d'exploitation/chiffre d'affaires, et éventuellement d'autres mesures du bénéfice net) réalisées entre entreprises indépendantes et entreprises associées, afin d'estimer les bénéfices que l'une ou chacune des entreprises associées aurait pu obtenir si elle avait traité uniquement avec des entreprises indépendantes et, par conséquent, le paiement que ces entreprises auraient demandé dans des conditions de pleine concurrence en contrepartie de l'utilisation de leurs ressources dans le cadre de la transaction contrôlée[7]. À cette fin, la MTMN se fonde sur un indicateur de niveau de bénéfices nets qui fait référence, en principe, au ratio des bénéfices pondérés en fonction d'un élément du compte de résultat ou du bilan, tel que le chiffre d'affaires, les coûts ou les capitaux propres. Sur cet élément choisi, une marge commerciale est appliquée, qui est considérée «de pleine concurrence» afin d'estimer le montant des bénéfices imposables. Lorsque la MTMN est utilisée conjointement avec un indicateur de bénéfice net basé sur les coûts, elle est parfois désignée comme la méthode «du coût majoré» dans les échanges

[6] Principes de l'OCDE, paragraphe 2.3.

[7] Principes de l'OCDE, paragraphe 1.35.

entre le contribuable et l'administration fiscale, mais il convient de ne pas la confondre avec la «méthode du coût majoré» décrite dans les principes de l'OCDE, comme indiqué au considérant précédent.

(17) L'application du principe de pleine concurrence se fonde généralement sur une comparaison entre les conditions d'une transaction entre entreprises associées et celles d'une transaction entre entreprises indépendantes. Pour qu'une telle comparaison soit utile, il faut que les caractéristiques économiques des situations prises en compte soient suffisamment comparables. Cela signifie qu'aucune des différences éventuelles entre les situations comparées ne peut influer de manière significative sur l'élément analysé par la méthodologie (par exemple, le prix ou la marge), ou que des correctifs (ou «ajustements de comparabilité») raisonnablement fiables peuvent être pratiqués pour éliminer l'incidence de telles différences[8]. Pour déterminer le degré de comparabilité effectif puis effectuer les ajustements de comparabilité nécessaires à l'établissement de conditions (ou d'un éventail de conditions) de pleine concurrence, il faut comparer les caractéristiques des transactions ou des entreprises qui auraient une incidence sur les conditions des transactions en situation de pleine concurrence. Selon les principes de l'OCDE, les caractéristiques ou «facteurs de comparabilité» qui peuvent être importants pour évaluer la comparabilité incluent les caractéristiques des biens ou des services transférés, les fonctions assurées par les parties (compte tenu des actifs mis en œuvre et des risques assumés), les clauses contractuelles, les circonstances économiques des parties et les stratégies industrielles et commerciales qu'elles poursuivent[9].

(18) Les conventions en matière de double imposition contiennent généralement des dispositions sur les procédures permettant d'éviter la double imposition que pourrait entraîner une correction à la hausse de la base d'imposition par l'un des États en cause. Au niveau européen, la convention d'arbitrage de l'UE[10] établit une procédure de règlement des différends en cas de double imposition entre des entreprises d'États membres différents à la suite d'une correction à la hausse des bénéfices d'une entreprise d'un État membre. La convention prévoit l'élimination de la double imposition par voie d'accord entre les États contractants y compris, le cas échéant, en se référant à l'avis d'un organe consultatif indépendant.

2.2 Cadre législatif belge

(19) L'article 185, paragraphe 1, du code belge des impôts sur les revenus (CIR92) dispose que les sociétés sont imposées sur le montant total des bénéfices, y compris les dividendes distribués.

(20) Par la loi du 21 juin 2004[11], la Belgique a introduit de nouvelles règles fiscales relatives aux opérations transfrontalières associées à un groupe multinational, et notamment un

[8] Principes de l'OCDE, paragraphe 1.33.
[9] Principes de l'OCDE, paragraphe 1.36.
[10] Convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées (JO L 225 du 20.8.1990, p. 10).
[11] La loi est entrée en vigueur le 19 juillet 2004.

nouvel article 185, paragraphe 2, dans le code des impôts sur les revenus, qui se lit comme suit:

«[...], pour deux sociétés faisant partie d'un groupe multinational de sociétés liées et en ce qui concerne leurs relations transfrontalières réciproques:

a) lorsque les deux sociétés sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des sociétés indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des sociétés, mais n'ont pu l'être à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette société;

b) lorsque, dans les bénéfices d'une société sont repris des bénéfices qui sont également repris dans les bénéfices d'une autre société, et que les bénéfices ainsi inclus sont des bénéfices qui auraient été réalisés par cette autre société si les conditions convenues entre les deux sociétés avaient été celles qui auraient été convenues entre des sociétés indépendantes, les bénéfices de la première société sont ajustés d'une manière appropriée.»

(21) L'article 235, point 2, du CIR92 garantit que les règles établies à l'article 185, paragraphe 2, du CIR92 s'appliquent également aux établissements stables en Belgique d'entreprises étrangères, autrement dit aux sociétés non résidentes ou étrangères.

(22) L'article 4 de la loi du 21 juin 2004 prévoit que le Service des Décisions Anticipées autorise chaque demande au regard de l'article 185, paragraphe 2 du CIR92; une procédure d'autorisation préalable obligatoire existe donc. Le Service des Décisions Anticipées (SDA) est l'organe central du ministère des finances (Service public fédéral Finances) compétent pour accorder une décision anticipée.

(23) Un exposé des motifs[12] accompagnant la loi du 21 juin 2004 fournit des orientations supplémentaires sur son application. Il explique que l'intention de la Belgique est d'appliquer le principe de pleine concurrence conformément à l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. Il définit le groupe multinational et fournit des explications sur les missions du Service des Décisions Anticipées. En particulier, ce dernier établira la méthodologie utilisée, les fonctions assumées, les risques assumés et les actifs mis en œuvre dans la détermination de la base imposable. En ce qui concerne l'ajustement négatif correspondant, l'exposé des motifs explique que lorsque la loi fait référence à un «ajustement approprié», celui-ci doit chercher à empêcher un problème (potentiel) de double imposition ou à remédier à celui-ci.

(24) Le 4 juillet 2006, une circulaire administrative a été publiée, contenant des informations complémentaires sur le système de décisions fiscales anticipées relatives aux bénéfices excédentaires. Elle contient des explications sur le concept d'entités faisant partie d'un groupe multinational et sur les opérations transfrontalières couvertes par l'article 185, paragraphe 2 du CIR92. Elle rappelle également que les prix de transfert utilisés pour les

[12] Exposé des motifs de la loi du 21 juin 2004: Chambre, 2e session de la 51e législature 2003-2004, Doc 51 1079/001 (http://www.lachambre.be/FLWB/pdf/51/1079/51K1079001.pdf)

entités appartenant à des groupes multinationaux seront ceux qui auraient été utilisés par des entités indépendantes.

(25) En réponse à une question parlementaire posée en 2005[13], le ministre des finances de l'époque a confirmé que la base imposable est déterminée selon le principe de pleine concurrence et que les bénéfices dépassant les bénéfices de pleine concurrence ne sont pas imposés. Il souligne également qu'il estime qu'il n'appartient pas aux autorités fiscales belges de déterminer quelles autres entités appartenant à des groupes étrangers devraient alors prendre en compte ces bénéfices excédentaires dans leur base imposable. Il a répondu de la même manière à une question parlementaire posée en 2007[14].

2.3 Application du cadre législatif

(26) L'exonération des bénéfices excédentaires par l'application de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR92 a progressivement gagné en importance. Selon les informations fournies par la Belgique, le nombre d'entreprises ayant bénéficié du système de décisions fiscales anticipées relatives aux bénéfices excédentaires depuis son introduction s'élève à 47, pour un total de 54 décisions anticipées. Le nombre de dossiers concernant les bénéfices excédentaires [décisions «article 185, paragraphe 2, point b)»] depuis l'introduction du système en 2004 se répartit comme suit:

Tableau 1 - Nombre de dossiers concernant les bénéfices excédentaires depuis l'introduction du système en 2004

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Nombre de dossiers	0	2	3	5	4	6	6	6	13	9
Source: ministère belge des finances										

[13] Interpellation du député, M. Bart Tommelein (commission des finances, le 13.4.2005, question nº 6262, CRABV 51 COM 559) (http://www.lachambre.be/doc/CCRA/pdf/51/ac559.pdf)

[14] Interpellation du député, M. Carl Devlies (commission des finances, le 11.4.2007, question nº 1071, CRABV51 COM 1271) (http://www.lachambre.be/doc/CCRA/pdf/51/ac1271x.pdf)

(27) Au vu des décisions individuelles examinées résultant de l'application de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR92, la Commission croit comprendre que dans les décisions anticipées, les économies et synergies hypothétiques générées par des investissements ou changements futurs dans l'organisation du groupe font l'objet d'une approximation. Il n'est alors pas tenu compte du bénéfice comptable réel enregistré en Belgique, mais celui-ci est réduit de ce prétendu «bénéfice excédentaire», à savoir la différence entre le bénéfice réel et un bénéfice estimé comme suffisant si des prix de transfert hypothétiques entre les différentes entités du groupe avaient été de pleine concurrence. Les décisions autorisent le demandeur à appliquer ces prix de transfert hypothétiques à un «entrepreneur central», considérant que celui-ci assure la fonction la plus complexe au sein du groupe, de sorte que sa rentabilité est estimée en se fondant sur le bénéfice résiduel.

(28) Les réductions des bénéfices imposables prennent la plupart du temps la forme d'un pourcentage soit des bénéfices avant impôt et charges financières (Earnings Before Interest and Tax - EBIT) dans les décisions plus anciennes, soit du bénéfice avant impôts (Profit Before Tax - PBT) dans les décisions les plus récentes, comme illustré dans le tableau ci-dessous, basé sur des informations communiquées par les autorités belges[15].

Tableau 2 - Liste des demandeurs et niveau de la réduction des bénéfices acceptée, exprimée en EBIT ou PBT, lorsque c'est précisé

Entreprise	**Date de la décision**	**Déduction EBIT**	**Déduction PBT**
Entreprise nº 1	26.5.2005		
Entreprise nº 2	15.12.2005		
Entreprise nº 1	4.5.2006		
Entreprise nº 3	17.10.2006		
Entreprise nº 4	21.11.2006	52 %	
Entreprise nº 5	30.1.2007	52 %	
Entreprise nº 1	6.2.2007		
Entreprise nº 6	8.5.2007		
Entreprise nº 7	10.7.2007	61 %	
Entreprise nº 8	25.11.2008	64 %	
Entreprise nº 9	27.11.2007		
Entreprise nº 10	12.8.2008	66 %	
Entreprise nº 11	1.7.2008	72 %	
Entreprise nº 12	15.7.2008	61 %	

[15] Le tableau ne contient que les informations fournies par les autorités belges.

Entreprise nº 13	13.1.2009	64 %	
Entreprise nº 14	9.6.2009		
Entreprise nº 15	8.9.2009		
Entreprise nº 16	13.1.2009		
Entreprise nº 17	26.5.2009		
Entreprise nº 18	22.12.2009	60 %	
Entreprise nº 19	29.6.2010		
Entreprise nº 20	20.4.2010		
Entreprise nº 21	20.4.2010	54 %	
Entreprise nº 22	13.7.2010		61 %
Entreprise nº 23	6.9.2011		61 %
Entreprise nº 15	7.9.2010		64 %
Entreprise nº 24	13.7.2010		65 %
Entreprise nº 25	15.2.2001		
Entreprise nº 26	22.2.2011		54 %
Entreprise nº 27	13.9.2011		30 %
Entreprise nº 28	6.9.2011		52 %
Entreprise nº 15	8.11.2011		23 %
Entreprise nº 15	24.1.2012		69 %
Entreprise nº 29	28.2.2012		21 %
Entreprise nº 30	26.2.2013		66 %
Entreprise nº 31	*		86 %
Entreprise nº 32	6.3.2012		61 %
Entreprise nº 33	3.4.2012		68 %
Entreprise nº 34	17.4.2012		63 %
Entreprise nº 35	18.9.2012		76 %
Entreprise nº 36	18.9.2012		57 %
Entreprise nº 37	28.8.2012		87 %
Entreprise nº 38	7.11.2012		69 %
Entreprise nº 39	20.11.2012		71 %

* Informations non communiquées par les autorités belges.

Entreprise nº 40	20.11.2012		44 %
Entreprise nº 41	18.12.2012		61 %
Entreprise nº 1	26.2.2013		*
Entreprise nº 1	16.4.2013		*
Entreprise nº 42	30.4.2013		68 %
Entreprise nº 43	17.9.2013		60 %
Entreprise nº 44	25.6.2013		63 %
Entreprise nº 45	8.10.2013		57 %
Entreprise nº 46	10.12.2013		53 %
Entreprise nº 47	10.12.2013	65 %	

(29) Comme le montre le tableau 2, les déductions sont le plus souvent accordées sous la forme d'un taux de réduction du niveau des bénéfices. Dans le cas d'accords sur une réduction des bénéfices avant impôts et charges financières (EBIT), le taux est appliqué avant la déduction du paiement des intérêts financiers, tandis que dans le cas d'une réduction des bénéfices avant impôts (PBT), le taux est appliqué après le paiement des intérêts. D'après l'ensemble des renseignements communiqués, il apparaît que le taux réel de la déduction est calculé sur la base de projections financières sur plusieurs années. Ces projections sont présentées par le demandeur, qui fournit des projections de bénéfice comptable pour chaque année et des projections de bénéfice estimé à l'aide d'une méthode de fixation des prix de transfert MTMN. L'écart entre les deux projections (celle du bénéfice comptable et celle du bénéfice hypothétiquement suffisant estimé grâce à la MTMN) est lissé sur l'horizon retenu pour les projections et exprimé en pourcentage. Ce pourcentage est utilisé pour fixer la réduction accordée par l'administration. Rien dans le dossier n'indique que les autorités fiscales auraient effectué la moindre vérification des projections financières présentées par le demandeur utilisées pour calculer la réduction accordée.

(30) Les différentes décisions anticipées examinées par la Commission présentent plusieurs similitudes en ce qui concerne leur application, ce que montrent les exemples suivants.

(31) Premier exemple, dans sa demande de décision anticipée, l'entreprise nº 5[16] fait part de son intention d'accroître [...][**] ses capacités de production d'un produit [...] donné dans son usine belge tout en déplaçant la fonction de coordination (la fonction d'«entrepreneur central») d'une filiale [...] vers la Belgique[17]. L'entreprise nº 5 indique également qu'elle va transférer [...] postes (équivalents temps plein - ETP) en Belgique. Il ressort de la décision anticipée qu'aucun problème de double imposition ne se pose. La décision indique que le fait que les bénéfices comptables en Belgique soient plus élevés que ceux d'une société indépendante est notamment lié au savoir-faire, aux avantages en matière

[16] Décision du 30.1.2007 dans le dossier 600.460.

[**] information couverte par le secret professionnel

[17] La décision anticipée a été exécutée et prorogée.

d’achat, aux listes de clients, etc., qui existaient dans le groupe avant que la fonction d’entrepreneur central ne soit transférée vers la Belgique. Toutefois, dans la décision anticipée, il est mentionné que ces «actifs incorporels» ont été mis gratuitement à disposition de l’entité belge par le groupe, ce qui implique qu’il n’existe aucun revenu imposable ailleurs dans le groupe et donc aucun risque de double imposition. En réalité, la décision anticipée rappelle qu'«il n’appartient pas aux autorités fiscales belges de déterminer le compte de résultats d’entreprises étrangères dans lequel doivent figurer les bénéfices excédentaires» (point 48).

(32) Deuxième exemple, dans sa demande de décision anticipée, l’entreprise nº 15 fait part de son intention de procéder à des investissements d’expansion dans [...]. Elle affirme que le nouvel investissement est plus avantageux pour elle en tant qu’entité d’un groupe qu’en qualité de société indépendante. Les synergies liées aux multinationales évoquées par la décision anticipée ont trait concrètement à des avantages qui se matérialisent en Belgique. Par exemple, l’entreprise nº 15 mentionne des coûts d’investissement plus faibles parce qu’elle possède déjà une installation dans [...]; des frais de fonctionnement inférieurs parce que les frais généraux du site peuvent être répartis sur une base de production élargie; et l’accès à une énergie bon marché [...][18].

(33) Troisième exemple, dans sa demande de décision anticipée, l’entreprise nº 43 explique son intention de faire de sa filiale belge son entrepreneur central à l’issue d’une restructuration de ses activités en Europe. L’entreprise nº 43 renforcera ses effectifs en Belgique, les faisant passer de [...] à [...] ETP. La Belgique accepte là encore de recourir à une méthode fondée sur les bénéfices, à savoir la MTMN appliquée aux bénéfices avant impôts obtenus par des entreprises indépendantes dans le cadre de transactions comparables sur le marché libre, pour calculer la base imposable de l’entrepreneur central. Sur cette base, l’entreprise nº 43 obtient un ajustement négatif d’environ 60 % de ses bénéfices nets avant impôts.

(34) Très souvent, les décisions ne justifient pas la raison pour laquelle l’entrepreneur central devrait être considéré comme assurant la fonction la plus complexe; cela semble aller de soi dans l’analyse. La Belgique semble systématiquement permettre aux entreprises d’utiliser les prix de transfert à leur avantage. Si les prix de transfert doivent certes être utilisés en l’absence de prix fiables pour la fourniture d’un service ou d’un bien entre entreprises d’un même groupe, en l’espèce, il n’est pas tenu compte du fait que des prix et des bénéfices observables sont disponibles. Au lieu d’utiliser comme base imposable les bénéfices enregistrés en Belgique, l’administration autorise l’entreprise à recalculer un bénéfice prétendument de pleine concurrence qui est substitué au bénéfice réel. Tout bénéfice excédentaire est imputé aux économies générées par un nouvel investissement ou à des synergies théoriques et n’est donc pas imposé. Par conséquent, sur la base du système de décisions fiscales anticipées relatives aux bénéfices excédentaires, l’État belge accorde unilatéralement aux entités de groupes multinationaux des réductions de leur base imposable.

[18] Il semble en effet que l’entreprise nº 15 faisait son marché pour trouver la solution la plus avantageuse et n’avait pas décidé du lieu de construction de l’installation […]. On ne sait pas si la construction a débuté ni si la décision anticipée sera exécutée.

3 POSITION DE LA BELGIQUE

(35) Les autorités belges affirment que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR92 correspond à la transposition de l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE.

(36) L'État belge renvoie également à certains passages des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert, notamment les paragraphes 1.10[19], 7.12[20], 9.57[21] et 9.58[22], faisant valoir qu'ils indiquent que l'attribution à certaines entités individuelles de synergies qui ne sont possibles que parce que ces entités font partie d'un groupe plus grand est un exercice très difficile. En conséquence, lors de l'examen de la situation fiscale d'une «partie testée», la Belgique adopte une approche 'entité indépendante' (stand-

---

[19] «*Pour certains, le principe de pleine concurrence présente des défaillances intrinsèques dans la mesure où la méthode de l'entité distincte sur laquelle il s'appuie ne prend pas toujours en compte les économies d'échelle et les interactions entre diverses activités qui résultent de l'intégration des entreprises. Il n'existe pas cependant de critères objectifs largement acceptés pour imputer les économies d'échelle ou les avantages de l'intégration aux différentes entreprises associées.*»

[20] «*Dans certains cas, un service intra-groupe rendu par un membre d'un groupe tel qu'un actionnaire ou un centre de coordination ne concerne que certains membres mais procure accessoirement des avantages à d'autres membres. On peut citer comme exemple l'analyse de la question de savoir s'il faut ou non réorganiser le groupe, acquérir de nouveaux membres ou supprimer une division. Ces activités pourraient constituer des services intra-groupe au profit des membres concernés, par exemple ceux qui procèdent à l'acquisition ou qui suppriment une division, mais elles peuvent aussi procurer des avantages économiques à d'autres membres du groupe qui n'étaient pas concernés par la décision grâce à des gains d'efficience, à des économies d'échelle ou à d'autres synergies. En général, ces autres membres du groupe ne sont pas considérés du fait de ces avantages accessoires comme bénéficiant d'un service intra-groupe, dans la mesure où les activités qui procurent ces avantages ne sont pas de celles pour lesquelles une entreprise indépendante serait normalement disposée à payer.*»

[21] «*Les représentants des milieux d'affaires qui ont participé au processus de consultation de l'OCDE ont expliqué que les entreprises multinationales, quels que soient les produits qu'elles commercialisent ou le secteur dans lequel elles opèrent, ont de plus en plus besoin de se restructurer pour centraliser davantage le contrôle et la gestion des fonctions de fabrication, de recherche et de distribution. La concurrence accrue qui s'exerce dans le contexte de la mondialisation, la réduction des coûts du fait d'économies d'échelle, la nécessité de se spécialiser, de réaliser des gains d'efficience et de réduire les coûts, ont toutes été citées comme des motivations importantes des réorganisations d'entreprises. Lorsqu'un contribuable indique que la perspective de réaliser des synergies est une motivation commerciale importante d'une réorganisation, la bonne pratique voudrait qu'il établisse, au moment où il prend ou met en œuvre la décision de restructurer, une documentation présentant les synergies escomptées et les hypothèses sur lesquelles ces prévisions s'appuient. Ce type de documentation sera probablement produit au niveau du groupe à des fins autres que fiscales, par exemple pour étayer le processus décisionnel conduisant à la réorganisation. Aux fins de l'article 9, la bonne pratique voudrait que le contribuable établisse comment ces synergies escomptées influent, au niveau de l'entité, sur l'application du principe de pleine concurrence. En outre, même si les perspectives de synergies peuvent être pertinentes pour comprendre une réorganisation d'entreprise, il faut éviter les appréciations a posteriori (voir paragraphe 3.74).*»

[22] «*Le fait qu'une réorganisation d'entreprise puisse être motivée par des perspectives de synergies ne signifie pas nécessairement qu'elle va entraîner une hausse des bénéfices du groupe multinational. Il peut arriver, par exemple, lorsque la réorganisation est nécessaire pour préserver la compétitivité plutôt que pour l'accroître, que l'amélioration des synergies permette au groupe multinational de dégager des bénéfices supplémentaires par rapport à ceux qu'il aurait réalisés à l'avenir en l'absence de réorganisation, mais pas par rapport à ceux qu'il dégageait avant la réorganisation. En outre, les synergies escomptées ne se concrétisent pas toujours – il peut arriver que la mise en œuvre d'un modèle opérationnel global conçu pour accroître les synergies du groupe entraîne en réalité des coûts supplémentaires et des pertes d'efficience.*»

alone), ignorant les bénéfices provenant de synergies ou d'économies d'échelle[23] qui sont uniquement réalisés non pas en raison de l'activité elle-même, mais parce que l'entité testée est intégrée à un groupe plus large.

(37) En ce qui concerne ces synergies, la Belgique mentionne les centralisations, les extensions de capacité, les restructurations, etc. Concrètement, si un groupe mettait en place un «établissement principal» (ou «entrepreneur central) ou un «maître-distributeur» ou améliorait l'efficience de la chaîne d'approvisionnement, cela entraînerait d'importantes synergies ou économies d'échelle. Par définition, une entité indépendante ne parviendrait jamais à de telles synergies ou à un tel niveau d'intégration et serait aussi davantage limitée en termes de volume.

(38) La Belgique fait remarquer que les différentes méthodes de détermination des prix de transfert de l'OCDE conduisent à une fourchette de bases imposables possibles plutôt qu'à une estimation spécifique précise.

(39) La Belgique explique qu'une seule des cinq méthodes de détermination des prix de transfert de l'OCDE, à savoir la méthode du partage des bénéfices, alloue les bénéfices d'une entreprise de manière cohérente entre les différentes entités du groupe. Elle fait toutefois valoir que cette méthode n'est pas très utilisée, car elle se fonde sur l'hypothèse que toutes les entités participant aux transactions intragroupe apportent des contributions uniques et à forte valeur ajoutée. La Belgique souligne que toutes les autres méthodes sont des méthodes dites unilatérales, qui fournissent une fourchette de valeurs pour le bénéfice de pleine concurrence d'un participant donné aux transactions (la «partie testée»). En conséquence, elle prétend qu'il se peut que les méthodes de détermination des prix de transfert de l'OCDE conduisent à une base imposable de pleine concurrence pour l'ensemble des parties testées individuellement, mais que la somme de ces résultats de pleine concurrence ne coïncide pas nécessairement avec le résultat consolidé des mêmes transactions.

(40) La Belgique attache une grande importance au paragraphe 1.10 des principes applicables en matière de prix de transfert, qui fait remarquer qu'il est très difficile de trouver une méthode objective pour imputer aux différentes entreprises associées les synergies découlant de l'appartenance à un groupe. Elle souligne que cette incertitude pourrait mener aussi bien à une situation de double imposition qu'à une situation de double non-imposition, suivant la manière dont les États concernés appliquent le principe de pleine concurrence. La Belgique avance que seule l'utilisation systématique de la méthode du partage des bénéfices - qui, selon elle, serait contraire au principe de pleine concurrence et aux principes de l'OCDE - ou l'obligation pour les entreprises de recourir systématiquement à des accords préalables multilatéraux permettrait d'éviter ces divergences.

[23] Aux fins de la présente décision, les termes «*synergies et économies d'échelle*» couvrent d'autres sources de gains d'efficience au niveau du groupe potentiellement identifiées par les autorités belges comme conduisant, dans les comptes de l'entité belge du groupe, à un bénéfice excédentaire susceptible d'être déduit de la base imposable de la société en application de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR92.

(41) La Belgique explique que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR92 a pour objectif d'introduire de manière proactive un ajustement corrélatif pour éviter la double imposition d'un bénéfice qui est intégré dans les résultats comptables en Belgique mais qui, du fait du principe de pleine concurrence, n'est pas imputable à l'entité belge.

(42) La Belgique souligne que le Service des Décisions Anticipées - qui est chargé d'évaluer toutes les demandes fondées sur l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR92 - applique intégralement le principe de pleine concurrence. Pour effectuer son analyse, ce service s'appuie sur une analyse fonctionnelle exhaustive de l'entité concernée, une justification détaillée de la méthode de détermination des prix de transfert retenue et des données utilisées, et une analyse détaillée de la sélection du groupe de comparables et du choix des quartiles.

(43) La Belgique considère également qu'en vue de l'analyse en matière d'aide d'État, l'article 185, paragraphe 1, du CIR92 n'est pas un système de référence correct car les entités belges appartenant à un groupe multinational d'entreprises associées ne se trouvent pas dans les mêmes situations juridiques et factuelles que les entreprises indépendantes ou que les entités de groupes purement belges.

(44) La Belgique affirme que la fonction d'entrepreneur central est la fonction la plus complexe, de sorte que les bénéfices résiduels devraient lui être affectés (en Belgique). Elle utilise une méthode TNMM (basée sur une marge transactionnelle avec peu d'ajustements) pour calculer la base imposable de la fonction d'entrepreneur central.

4 APPRÉCIATION

4.1 La non-prise en compte des bénéfices excédentaires constitue un régime d'aides

(45) À ce stade, la Commission considère que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR92 introduit par la loi du 21 juin 2004 instaure un régime d'aides, dans la mesure où il prévoit l'octroi d'ajustements négatifs unilatéraux de la base imposable en faveur de certaines entreprises eu égard à des bénéfices dits excédentaires réalisés par l'entité belge du fait de son appartenance à un groupe multinational.

(46) Conformément à l'article 1er, point d), du règlement 659/1999, on entend par «régime d'aides» une disposition «*sur la base de laquelle, sans qu'il soit besoin de mesures d'application supplémentaires, des aides peuvent être octroyées individuellement à des entreprises, définies d'une manière générale et abstraite dans ladite disposition*».

(47) Premièrement, l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR92 peut être considéré comme la base permettant des «*ajustements négatifs unilatéraux*». Il donne aux entreprises multinationales un droit à réduction de la base imposable sans qu'il ne s'agisse d'une réaction à un ajustement initial qu'un autre État aurait effectué ou demandé sur la base imposable d'une entité associée appartenant au même groupe multinational. Cette situation est attestée par les réponses du ministre des finances aux questions posées par

MM. Tommelein et Devlies, membres du Parlement belge, qui sont systématiquement citées dans les décisions rendues par le SDA[24].

(48) Deuxièmement, le droit de bénéficier d'un ajustement approprié des bénéfices est mentionné dans la loi elle-même. Cette conclusion n'est pas affectée par le fait que le Service des Décisions Anticipées dispose d'une certaine latitude qui lui permet de négocier le taux précis de l'ajustement négatif approprié en établissant une approximation du bénéfice excédentaire à déduire de la base imposable sur la base des renseignements fournis par le contribuable ou d'évaluer si certaines des conditions auxquelles une telle déduction peut être accordée sont remplies (relocalisation d'activités, investissements, etc.).

(49) Troisièmement, la pratique administrative de l'«*ajustement négatif unilatéral*» est fondée sur une interprétation cohérente de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR92 par les autorités belges énoncée dans le commentaire de la loi du 21 juin 2004 et dans la circulaire[25] du 4 juillet 2006 et rappelée dans les rapports annuels du SDA. La pratique de l'«ajustement négatif unilatéral» est également identifiée séparément en tant que sujet spécifique de décisions anticipées dans les rapports annuels publiés par le SDA[26].

(50) En effet, une analyse des décisions anticipées elles-mêmes révèle l'existence d'une «interprétation belge du principe de pleine concurrence»[27] (ainsi qu'un certain nombre de conditions clés non écrites auxquelles l'autorisation est soumise, telles que le lien avec la délocalisation des activités vers la Belgique et/ou avec l'extension des activités en Belgique assortie de nouveaux investissements importants et/ou de la création d'emplois) qui a été constamment observée dans toutes les décisions anticipées analysées jusqu'à présent.

(51) Enfin, le fait que les entreprises doivent en passer par une procédure obligatoire de décision anticipée n'est pas contradictoire avec l'existence du régime, car les décisions anticipées ne remettent pas en question l'octroi de l'ajustement négatif, elles se contentent de vérifier le calcul de ce dernier. Au contraire, l'existence d'un service spécial chargé des décisions anticipées garantit une application uniforme de l'article 185, paragraphe 2, du CIR92, la compétence exclusive de ce service pour prendre des décisions anticipées assurant la cohérence de l'application des règles fiscales, même si celles-ci ne sont pas explicitement fixées par le droit dérivé.

(52) En résumé, la procédure de décisions fiscales anticipées telle qu'elle est appliquée par les autorités fiscales spécialisées remplit donc les critères énoncés à l'article 1er, point d), du règlement 659/1999. En conséquence, la Commission considère à ce stade qu'elle peut

---

[24] Voir, par exemple, la décision du 26 février 2013 dans le dossier 2011.569, point 89; la décision du 15 décembre 2005 dans le dossier 500.249, point 21; et la décision du 30 janvier 2007 dans le dossier 600.460, point 48. Par ailleurs, il convient également de noter que la législation belge n'exige pas qu'un autre État dans lequel le groupe est implanté et a effectivement inclus les bénéfices dans ceux d'une entreprise de cet État impose effectivement ces bénéfices, tandis que l'article 9, paragraphe 2, du modèle de convention fiscale de l'OCDE exige que l'autre État ait non seulement inclus les bénéfices dans les comptes de l'autre entreprise, mais les ait effectivement «imposés en conséquence».

[25] Circulaire n° Ci.RH.421/569.019 (AFER 25/2006) dd. 4.7.2006.

[26] Voir le rapport annuel 2009 du SDA, p. 39 et 45.

[27] Voir, par exemple, la décision du 26 février 2013 dans le dossier 2011.569, point 85.

fonder son analyse sur un régime résultant des dispositions légales, de la circulaire et d'une application uniforme de la procédure de décision anticipée.

4.2 Existence d'une aide au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE

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

(54) Les règles en matière d'aides d'État ne s'appliquent qu'aux aides octroyées à des entreprises exerçant des activités économiques. Par ailleurs, les critères énoncés à l'article 107, paragraphe 1, du TFUE sont cumulatifs. En conséquence, les mesures soumises à examen constituent une aide d'État au sens du traité si toutes les conditions susmentionnées sont remplies. Concrètement, le soutien financier doit:

- être accordé par l'État ou au moyen de ressources d'État,
- favoriser certaines entreprises ou certaines productions,
- fausser ou menacer de fausser la concurrence et
- affecter les échanges entre États membres.

4.2.1 Entreprises au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE

(55) Les bénéficiaires de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR92 sont des sociétés[28]. Il s'agit d'entreprises industrielles, commerciales ou agricoles assujetties à l'impôt belge sur le revenu des sociétés[29] et imposables sur le montant total de leurs bénéfices[30].

4.2.2 Existence d'un avantage sélectif

(56) Selon une jurisprudence constante, «*l'article [107], paragraphe 1, du traité impose de déterminer si, dans le cadre d'un régime juridique donné, une mesure nationale est de nature à favoriser "certaines entreprises ou certaines productions" par rapport à d'autres, lesquelles se trouveraient, au regard de l'objectif poursuivi par ledit régime, dans une situation factuelle et juridique comparable. Dans l'affirmative, la mesure concernée remplit la condition de sélectivité*»[31].

---

[28] L'article 2, paragraphe 1, point 5, du CIR92 dispose ce qui suit: «*On entend par: a) société: toute société, association, établissement ou organisme quelconque régulièrement constitué qui possède la personnalité juridique et se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif.*»

[29] Aux fins de la présente décision, l'impôt sur le revenu des sociétés renvoie aux règles applicables aux sociétés tant résidentes que non résidentes ou étrangères.

[30] Tels que définis à l'article 24 du CIR92.

[31] Voir l'arrêt de la Cour de justice du 3 mars 2005 dans l'affaire C-172/03, Heiser (Recueil 2005, p. I-1627, point 40).

(57) Considérer qu'une mesure fiscale nationale présente un avantage sélectif suppose, dans un premier temps, l'identification et l'examen préalables du régime fiscal commun ou «normal» applicable dans l'État membre concerné. C'est par rapport à ce régime fiscal de référence qu'il convient, dans un deuxième temps, d'apprécier et d'établir l'éventuel caractère sélectif de l'avantage octroyé par la mesure fiscale en cause en déterminant si celle-ci déroge audit système commun, en introduisant des différenciations entre opérateurs se trouvant, au regard de l'objectif assigné au système fiscal de cet État membre, dans une situation factuelle et juridique comparable[32]. Dans un troisième temps, une mesure constituant une exception à l'application du système fiscal commun peut être justifiée si l'État membre concerné parvient à démontrer que cette mesure résulte directement des principes fondateurs ou directeurs de son système fiscal[33]. Si un écart par rapport au système fiscal de référence se justifie par la nature et l'économie générale dudit système fiscal, la dérogation n'est pas sélective. La charge de la preuve incombe, pour cette troisième étape, à l'État membre.

4.2.2.1 Système fiscal de référence et principes directeurs

(58) À ce stade, la Commission a déterminé que l'impôt belge des sociétés était le système de référence approprié pour analyser l'existence d'un avantage et la sélectivité a priori du régime. En effet, toutes les sociétés résidentes et tous les établissements stables de sociétés étrangères en Belgique (sociétés non résidentes), tels que visés à l'article 2, paragraphe 5, à l'article 179 et à l'article 227, paragraphe 2, du CIR92 sont imposables sur le montant total de leurs bénéfices en vertu de l'article 185, paragraphe 1, du CIR92. Le calcul de la base imposable prend pour point de départ le bénéfice comptable[34], ce qui est à première vue un moyen général et neutre de déterminer la base imposable aux fins du calcul de l'impôt sur le revenu. Si les corrections (additions ou déductions) apportées par la législation fiscale lors des phases ultérieures de la détermination de la base imposable ne sont pas d'application générale, à savoir qu'elles ne s'appliquent qu'à certaines entreprises, elles devraient être considérées comme une dérogation au principe selon lequel les entreprises sont imposables sur le montant total des bénéfices et comme une source potentielle d'avantage sélectif.

(59) Sous l'angle de l'appréciation au regard des règles en matière d'aides d'État, une dérogation peut toutefois se justifier dans une situation donnée afin d'éviter qu'un avantage soit accordé à certaines entreprises. En particulier, comme expliqué aux points 10 et 11 ci-dessus, les multinationales sont en mesure de réduire artificiellement leur base imposable sur certains territoires en fixant des prix biaisés pour leurs transactions intragroupe. Sur ces territoires, il semble donc justifié de procéder à un ajustement positif de la base imposable afin de rétablir le niveau qu'elle aurait atteint si les prix avaient été fixés aux conditions du marché. Par ailleurs, si un tel ajustement sur un territoire implique que les mêmes bénéfices seront imposés sur deux territoires, une dérogation - un ajustement négatif de la base imposable d'une entreprise associée - se justifie également sur l'autre territoire.

---

[32] Arrêt de la Cour du 8 septembre 2011 dans les affaires jointes C-78/08 à C-80/08, Paint Graphos, point 49.

[33] Arrêt de la Cour du 8 septembre 2011 dans les affaires jointes C-78/08 à C-80/08, Paint Graphos, point 65.

[34] Auquel s'appliquent les additions et déductions d'application générale prévues par la législation.

(60) Cette dérogation est exceptionnelle et strictement limitée aux situations dans lesquelles l'application de la règle générale permettrait au contribuable d'abuser du système fiscal.

(61) Dans le cadre de la mise en œuvre d'une telle dérogation, les administrations fiscales peuvent renvoyer à l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et aux principes généraux en matière de prix de transfert, tels que le principe de pleine concurrence, ainsi qu'aux documents d'orientation établis par l'OCDE[35].

(62) À l'inverse, d'autres types de dérogations permettent à certains contribuables de réduire leur base imposable sans que cela se justifie par la nécessité de lutter contre les abus et sont susceptibles de donner lieu à un avantage sélectif s'apparentant à une aide d'État. C'est le cas, par exemple, lorsqu'une exonération est accordée sans qu'elle ne constitue une réaction à la volonté d'un autre État d'imposer le même bénéfice.

4.2.2.2 L'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR92 constitue une dérogation par rapport au système de référence

(63) L'article 185, paragraphe 2, du CIR92 est une source de corrections appliquées aux bénéfices comptables sur le fondement de la législation relative à l'impôt des sociétés afin d'établir la base imposable d'une entreprise. Dans un tel cas, les ajustements négatifs unilatéraux autorisés en application de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR92 permettent aux bénéficiaires de réduire leur base imposable et le montant de l'impôt payé par rapport à une situation dans laquelle ces ajustements n'auraient pas lieu et où tous les bénéfices enregistrés dans les comptes des bénéficiaires seraient pris en compte au moment d'appliquer l'article 185, paragraphe 1, du CIR92. La réduction du montant de l'impôt dû constitue un avantage économique au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.

(64) La Belgique affirme que l'appréciation au regard des règles en matière d'aides d'État effectuée par la Commission ne doit pas prendre comme référence le bénéfice comptable, mais la base imposable après toutes les corrections, et en particulier celles (prévues par l'article 185, paragraphe 2, du CIR92) relatives à l'application du principe de pleine concurrence.

(65) À ce stade, la Commission ne partage pas cet avis. En effet, toutes les dispositions de la législation relative à l'impôt des sociétés permettant de déterminer la base imposable (ou d'autres éléments de l'imposition) devraient être d'application générale et faire en sorte que toutes les entreprises se trouvant dans une même situation juridique et factuelle à la lumière des objectifs de ladite législation soient traitées de manière identique. Comme mentionné plus haut, le fait de prendre le bénéfice comptable d'une société comme point de départ semble d'application générale. Si les corrections (additions ou déductions) apportées par la législation fiscale lors des phases ultérieures de la détermination de la base imposable ne sont pas d'application générale, à savoir qu'elles ne s'appliquent qu'à certaines entreprises, elles devraient être considérées comme une dérogation au principe

[35] Voir les points 12 à 14 ci-dessus.

selon lequel les entreprises sont imposables sur le montant total des bénéfices et comme une source potentielle d'avantage sélectif[36].

(66) La Belgique affirme également que les multinationales ne se trouvent pas dans une situation juridique et factuelle similaire, en termes de revenus liés aux activités transfrontalières, à celle dans laquelle se trouvent les sociétés indépendantes belges ou les groupes belges d'entités associées. Cet argument implique toutefois que l'article 185, paragraphe 2, du CIR92 serait le système de référence correct, et non l'article 185, paragraphe 1, du CIR92.

(67) La Commission ne partage pas l'avis de la Belgique sur ce point et soutient que le système de référence correct est la règle générale prévue à l'article 185, paragraphe 1, du CIR92, qui dispose que toutes les sociétés sont imposables sur le montant total des bénéfices, y compris les dividendes distribués. Selon cette disposition, les entités belges appartenant à des groupes multinationaux d'entreprises associées se trouvent dans la même situation juridique et factuelle que les sociétés indépendantes belges ou les groupes belges de sociétés associées, au regard de l'exigence prévue à l'article 185, paragraphe 1, du CIR92: elles doivent être assujetties à l'impôt en Belgique sur le montant total de leurs bénéfices. Comme indiqué précédemment, les bénéfices imposables se calculent à partir des bénéfices tels qu'inscrits dans les comptes et la Commission ne voit pas pourquoi une dérogation à ce principe serait accordée aux entités belges de groupes multinationaux d'entreprises associées. Le fait que les multinationales - contrairement aux sociétés indépendantes belges ou aux entités appartenant à un groupe belge d'entreprises associées - soient les seules dont les revenus puissent trouver leur origine dans des activités transfrontalières et être soumis à une double imposition internationale ne place pas, à la lumière de l'objectif du système fiscal, l'entité belge d'un tel groupe multinational dans une situation juridique et factuelle différente en ce qui concerne l'application de l'article 185, paragraphe 1, du CIR92.

(68) À supposer que l'on accepte l'argument de la Belgique selon lequel le système fiscal de référence devrait inclure l'Article 185, paragraphe 2, du CIR92 parce qu'un des objectifs du système fiscal consiste à éviter la double imposition, la Commission estime que tant qu'une véritable situation de double imposition n'existe pas, les groupes multinationaux d'entreprises associées ne se trouvent pas dans une situation juridique et factuelle différente justifiant une dérogation à l'article 185, paragraphe 1, du CIR92 prenant la forme d'ajustements négatifs unilatéraux. Il convient également de souligner que les ajustements négatifs unilatéraux effectués conformément à l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR92 ne s'appliquent qu'aux revenus provenant des synergies, des économies d'échelle ou d'autres gains d'efficience au sein du groupe. La Commission fait observer que les bénéfices des sociétés belges indépendantes et des entités appartenant à un groupe belge pourraient également inclure les revenus potentiellement attribués aux

[36] En tout état de cause, même si toutes les règles de détermination de la base imposable des sociétés - y compris toutes les additions et déductions appliquées au bénéfice comptable d'une société - devaient être considérées comme faisant partie du système de référence, ce qui n'est pas le cas en l'espèce, cela n'empêcherait pas la Commission d'examiner si le système en tant que tel, de par sa conception, est de nature à conférer un avantage sélectif [voir l'arrêt du 15 novembre 2001 dans les affaires jointes C-106/09 P et C-107/09 P, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni (ECLI: EU:C:2011:732, point 87)].

synergies, aux économies d'échelle ou à d'autres types de gains d'efficience sur le plan organisationnel, et que ces revenus sont toutefois inclus dans la base imposable en application du système fiscal belge, et plus particulièrement de l'article 185, paragraphe 1, du CIR92.

(69) La Belgique considère qu'aucun avantage économique n'est accordé, car l'intégralité des bénéfices de pleine concurrence des entreprises concernées est imposée. La Commission ne saurait souscrire à cette argumentation.

(70) Premièrement, il ne suffit pas de conclure, comme le fait la Belgique, que le bénéfice de pleine concurrence de l'entité belge est imposé en Belgique pour exclure l'existence d'un avantage en liaison avec l'exonération en vertu des décisions anticipées relatives aux bénéfices excédentaires. En effet, l'application unilatérale de la dérogation prévue à l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR92 ne correspond à aucune des situations exceptionnelles décrites plus haut, pour lesquelles une dérogation à l'application de l'article 185, paragraphe 1, du CIR92 et une référence au principe de pleine concurrence sont nécessaires pour éviter que des multinationales puissent abuser de la règle générale fixée à l'article 185, paragraphe 1, du CIR92.

(71) Deuxièmement, la Commission considère à ce stade que la Belgique n'applique pas correctement le principe de pleine concurrence en excluant de la base imposable les bénéfices tirés des synergies et des économies d'échelle.

(72) La Belgique affirme que même après la déduction, l'ensemble des bénéfices de pleine concurrence réalisés par l'entité belge est soumis à l'impôt belge.

(73) À cet égard, la Commission note que le bénéfice de pleine concurrence est celui généré par des transactions avec des parties non liées, tandis que tout d'abord, rien n'indique, en l'espèce, que le bénéfice de l'entité belge (avant déduction) n'a pas été généré par des transactions avec des parties non liées. La Belgique affirme que ce bénéfice n'aurait pas été généré entre des parties non liées puisque les synergies et économies d'échelle alléguées n'ont pas été prises en compte. La Commission ne suit en outre pas cette logique, étant donné que la Belgique ne requiert pas que de telles synergies et économies d'échelle soient clairement établies ni que le montant du bénéfice soit estimé.

(74) En effet, la Commission note que la Belgique renvoie au principe de pleine concurrence consacré par l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et par les principes de l'OCDE en matière de prix de transfert, mais s'appuie sur le paragraphe 1.10 de ces derniers pour justifier la pratique de décisions anticipées en matière de bénéfices excédentaires (voir section *3. Position de la Belgique* ci-dessus). Le paragraphe 1.10 des principes de l'OCDE évoque des avis exprimés par certains – et apparemment partagés par la Belgique – selon lesquels le principe de pleine concurrence présenterait des défaillances intrinsèques liées au fait que les gains résultant de synergies et d'économies d'échelle sont difficiles à attribuer. À cet égard, la Commission aimerait signaler tout d'abord que la double référence (au principe de pleine concurrence et aux allégations selon lesquelles il serait imparfait) semble contradictoire et, ensuite, que comme annoncé au paragraphe 1.10 in fine, la section C des principes de l'OCDE examine une solution de rechange au principe de pleine concurrence avant de la rejeter (voir le paragraphe 1.32). La Commission fait remarquer que, contrairement à ce que la Belgique semble suggérer, la

position exposée au paragraphe 1.10 des principes de l'OCDE n'est pas soutenue par les États membres de l'organisation.

(75) Le paragraphe 1.10 des principes sous-entend uniquement que les bénéfices tirés de synergies, d'économies d'échelle ou d'autres gains d'efficience sont difficiles à allouer, et non que ces bénéfices ne devraient être alloués à aucune entité du groupe, ni qu'ils devraient être imputés à un «reste du groupe»[37] indéterminé qui, en l'espèce, ne serait imposable nulle part.

(76) Par ailleurs, la Commission observe que l'interprétation que la Belgique fait du principe de pleine concurrence implique que seuls les bénéfices qui seraient générés en Belgique par une entreprise indépendante de référence (moyenne) devraient être soumis à l'impôt belge sur les sociétés. Elle en conclut qu'une application générale de cette interprétation des principes de l'OCDE par tous les États accueillant des entités de groupes multinationaux aboutirait nécessairement à ce que les bénéfices du groupe résultant de synergies intragroupe ou d'économies d'échelle ne puissent être imposés nulle part.

(77) Concrètement, comme indiqué ci-dessus, il n'est pas tenu compte du bénéfice réel enregistré en Belgique, qui se voit réduit de la différence entre le bénéfice réel et un bénéfice qui est estimé comme suffisant si d'hypothétiques prix de transfert entre les différentes entités avaient été établis selon le principe de pleine concurrence. Cette manière de faire semble toutefois découler d'une lecture inappropriée et indûment favorable du principe de pleine concurrence. Le bénéfice comptable de l'entité belge reflète une allocation faite par l'entreprise multinationale entre ses différentes entités, de ses revenus, ce qui inclut l'ensemble des économies et synergies générées au sein du groupe. Si le groupe multinational a considéré que des ajustements devaient être opérés à l'issue de cette répartition, cela devrait en principe se traduire par des paiements visant à rémunérer des services ou des avantages fournis par le groupe ou l'utilisation, par d'autres entités du groupe, d'actifs incorporels identifiés. En l'espèce, le prix de transfert n'est pas utilisé en l'absence de prix fiables pour un service ou des biens fournis entre entreprises d'un même groupe, mais malgré l'existence de prix et de bénéfices observables. Au lieu d'utiliser comme base imposable les bénéfices enregistrés en Belgique, l'administration autorise l'entreprise à recalculer un bénéfice prétendument de pleine concurrence qui serait celui perçu par des entreprises prétendument comparables[38]. Tout bénéfice supérieur à ce niveau

---

[37] Voir la décision 600.460 du 30 janvier 2007, points 23 et 24: «*(…) le bénéfice total de (…) est imputé, en application du modèle de l'entrepreneur central en Belgique, à l'entreprise (…) ayant un siège en Belgique (…).*» «*Ce bénéfice total résiduel consiste, d'une part, en une partie du bénéfice qui peut être considérée comme une redevance pour les fonctions d'entrepreneur (…) et, d'autre part, en une partie résiduelle du bénéfice qui peut être considérée comme le «bénéfice excessif» découlant du fait que l'entreprise dispose du savoir-faire, des avantages en termes de marchés publics, des avantages découlant de l'organisation des ventes sur la base de liste de clients, etc. que possède le groupe dans son ensemble, et non uniquement ou en particulier l'actionnaire de l'entrepreneur central*.»

[38] En fait, la Commission observe que cette pratique incite les multinationales à ne pas tenir compte des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert pour fixer leurs propres prix de transfert (avant les autorités fiscales) et à faire valoir ensuite (en vue d'obtenir un avantage fiscal sur cette base) qu'elles n'ont pas correctement appliqué ces principes. En l'absence de toute possibilité pour un pays autre que celui dans lequel une entité du groupe est établie d'imposer les montants exonérés en Belgique ou de contester les méthodes ou les calculs présentés aux autorités belges, cette pratique semblerait aussi créer une incitation à gonfler

est imputé aux économies ou à des synergies théoriques générées par un nouvel investissement et simplement déduit de la base imposable. La Commission ne comprend pas pourquoi, si une telle déduction se justifiait par le principe de pleine concurrence, elle ne devrait porter que sur les bénéfices liés à la relocalisation d'activités, à de nouveaux investissements ou à la création de nouveaux emplois en Belgique.

(78) Compte tenu du fait que les décisions anticipées semblent permettre aux contribuables d'appliquer des méthodes de détermination du prix de transfert incorrectes pour calculer les bénéfices imposables ou, à tout le moins, les autoriser à ne pas appliquer les méthodes les plus appropriées, la Commission nourrit des doutes sérieux quant au principe de cette correction.

(79) En supposant qu'il existe une raison de procéder, en premier lieu, à un ajustement négatif du bénéfice comptable de l'entreprise au moyen d'additions et de déductions d'application générale prévues par la législation fiscale, ce qui n'est pas le cas en l'espèce, des doutes naissent au sujet de l'utilisation des méthodes les plus appropriées du fait, notamment, que la Belgique autorise la partie belge du groupe à être systématiquement la partie la plus complexe de celui-ci, de sorte que la rentabilité adéquate est estimée par une approche fondée sur le bénéfice résiduel. Ce bénéfice résiduel est calculé en déterminant le prix de transfert de pleine concurrence de fonctions moins complexes, même s'il n'est pas toujours évident de savoir si les entités belges désignées comme parties testées sont véritablement celles auxquelles une méthode de prix de transfert peut être appliquée de la manière la plus fiable[39]. En outre, il semble que l'analyse soit effectuée uniquement dans le but de réduire les bénéfices en Belgique sans autre prise en considération des processus opérationnels à l'échelle mondiale de l'entreprise ni examen complet du lieu où est véritablement assurée la fonction la plus complexe[40].

(80) Non seulement, il apparaît à ce stade que rien ne justifie la déduction, mais la Commission s'inquiète aussi de la méthode de calcul de cette déduction. En réalité, la Belgique s'appuie sur des projections de bénéfice comptable, d'une part, et sur des projections de bénéfice estimé en appliquant la méthode transactionnelle de la marge nette, d'autre part. Chaque

---

artificiellement les «bénéfices excédentaires» (souvent exprimés sous la forme d'un pourcentage du total des bénéfices comptables).

39 Voir le paragraphe 3.18 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert.

40 Ce point est également soulevé au paragraphe 6.130 des Instructions de l'OCDE relatives aux aspects intéressant les prix de transfert des actifs incorporels, qui indique, en ce qui concerne les actifs incorporels, qu'«il est important de ne pas considérer simplement que la totalité du bénéfice résiduel, obtenu après déduction de revenus limités correspondant à la rémunération des fonctions exercées, devrait nécessairement être attribuée au propriétaire des actifs incorporels. La sélection de la méthode de prix de transfert la plus appropriée devrait s'appuyer sur une analyse fonctionnelle permettant une compréhension claire des processus opérationnels à l'échelle mondiale de l'entreprise multinationale concernée et de la manière dont les actifs incorporels transférés interagissent avec d'autres fonctions, actifs et risques constitutifs du fonctionnement à l'échelle mondiale de l'entreprise. L'analyse fonctionnelle devrait identifier les facteurs de création de valeur, qui peuvent notamment inclure les risques encourus, les caractéristiques du marché, le lieu considéré, les stratégies d'entreprise ou les synergies obtenues au sein d'un groupe d'entreprises multinationales. Tous les facteurs pertinents ayant une contribution significative à la création de valeur devraient entrer en ligne de compte lors de la sélection de la méthode de prix de transfert et lors de tout ajustement apporté à cette méthode sur le fondement de l'analyse de comparabilité».

année, au moment de déterminer l'impôt à payer, les informations relatives au bénéfice réel de l'entité belge doivent être communiquées aux autorités fiscales. La Commission ne comprend dès lors pas pourquoi ces dernières ont recours à des projections plutôt qu'aux bénéfices réels pour calculer la déduction fiscale. À ce stade, aucune justification n'a été fournie concernant la fixation à l'avance de la réduction du bénéfice.

(81) Le fait que la réduction soit calculée sur la base de projections, et non d'un indicateur du niveau de bénéfice réalisé[41] implique que l'objectif déclaré consistant à estimer des prix de pleine concurrence ne serait pas atteint lorsque les projections ne se réalisent pas.

(82) Enfin, la Commission comprend que des bénéfices excédentaires ne peuvent être générés en Belgique que lorsque les prix réels fixés pour les transactions intragroupe impliquant l'entité belge ne sont pas conformes au principe de pleine concurrence et que c'est ce qui justifierait l'ajustement unilatéral appliqué en vertu de l'interprétation que la Belgique fait du principe de pleine concurrence. Au contraire, lorsque la politique en matière de prix de transfert d'un groupe est conforme au principe de pleine concurrence, aucun ajustement ne semblerait nécessaire[42]. En effet, si les entreprises sont capables de dire à l'administration belge que leur politique en matière de prix de transfert n'est pas conforme au principe de pleine concurrence, la Commission en conclut qu'elles auraient pu automatiquement éviter tout risque de double imposition en fixant dès le départ leurs prix de transfert selon le principe de pleine concurrence.

(83) À ce stade, la Commission estime donc que la pratique belge de décisions anticipées relatives aux bénéfices excédentaires reposant sur l'«*interprétation belge du principe de pleine concurrence*» n'est pas conforme aux objectifs poursuivis par ce principe tel qu'appliqué dans les principes de l'OCDE et l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et qui permet une approximation des prix de pleine concurrence,. En conséquence, la mesure confère un avantage économique aux bénéficiaires, car l'entreprise est autorisée à opérer une réduction importante de sa base imposable qui ne semble pas conforme au principe de pleine concurrence.

(84) La Commission estime que l'ajustement négatif résultant de l'application de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR92 confère un avantage, dérogeant ainsi au principe selon lequel tous les bénéfices doivent en principe être soumis à l'impôt des sociétés en Belgique. Comme susmentionné, une telle dérogation confère des avantages économiques

---

[41] À savoir en rapport avec les coûts ou les actifs ou tout autre indicateur du niveau de bénéfice jugé approprié.

[42] Cette conclusion semble toutefois infirmée par certains exemples. Dans un rapport sur l'application d'une décision anticipée du 30 septembre 2005, le bénéficiaire de la décision 500.249 indique d'une part qu'il applique «*des conditions aux transactions interentreprises qui sont comparables aux conditions qui seraient appliquées à des transactions similaires entre des entreprises indépendantes conformément aux méthodes et aux principes définis dans les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert (voir la section 5) pour établir une politique en matière de prix de transfert de pleine concurrence* [...]» et il décrit comment cette politique en matière de prix de transfert s'est traduite par un accord de services d'ingénierie, des accords de services techniques en lien avec la construction de deux lignes de production et un accord de licence portant sur l'utilisation de technologies et de marques transférées par la société-mère qui prévoient tous une rémunération. En revanche, il demande l'application de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR92 en ce qui concerne le transfert à titre gracieux d'une nouvelle technologie et une garantie gratuite que d'autres entreprises du groupe acquerraient la production supplémentaire de l'entité belge.

sélectifs à certaines entreprises bénéficiant d'une réduction d'impôt par rapport à d'autres, qui doivent leur livrer concurrence sur la base de leurs seuls mérites. Il semble par ailleurs, à ce stade, qu'il existe une sélectivité a priori pour les raisons exposées ci-dessous.

- Premièrement et à titre principal, par dérogation à l'article 185, paragraphe 1, du CIR92, les avantages découlant de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR92 ne bénéficient qu'aux entreprises internationales/multinationales. En outre, les ajustements négatifs unilatéraux fondés sur l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR92 ne sont accessibles qu'aux grandes entreprises, les petites entreprises étant peu susceptibles de générer des synergies et des économies d'échelle dans une mesure telle qu'elle justifierait les coûts liés à une demande de décision anticipée.

- Deuxièmement, l'autorisation accordée par le SDA en vertu de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR92 apparaît étroitement liée et strictement subordonnée à la relocalisation en Belgique d'activités substantielles et/ou à la réalisation d'investissements substantiels et/ou à la création d'emplois en Belgique, ce qui constitue un autre élément distinctif.

(85) Premièrement, la déduction ne concerne pas toutes les entreprises établies en Belgique puisqu'elle ne s'applique qu'aux entités belges de groupes multinationaux. Elle ne vaut pas pour les entités d'un groupe strictement belge ni pour les sociétés indépendantes belges.

(86) La Belgique estime qu'il est suffisant pour une entreprise d'avoir un établissement en Belgique et dans un autre État pour être considérée comme une multinationale et avoir accès aux décisions anticipées sur les bénéfices excédentaires liés aux activités intragroupe transfrontalières. Toutefois, à ce stade, la Commission fait observer que toutes les sociétés ne sont pas en mesure de créer une multinationale[43].

(87) En outre, la pratique belge des ajustements négatifs unilatéraux effectués en vertu de l'article 185, paragraphe 2, du CIR92 est également sélective étant donné que les synergies, les économies d'échelle ou les gains d'efficience similaires ne peuvent être invoqués que par les grands groupes multinationaux. Dans la pratique, les plus petites entreprises - même si elles sont établies de part et d'autre de la frontière belge - ne semblent pas avoir accès à la déduction sur leurs bénéfices excédentaires puisqu'elles ne disposent pas de la taille nécessaire pour invoquer l'existence de synergies, d'économies d'échelle ou de gains d'efficience similaires liés à la taille.

(88) Deuxièmement, la Commission note que les décisions anticipées relatives aux bénéfices excédentaires qu'elle a examinées contiennent systématiquement des références à des investissements substantiels et/ou à la création d'emplois et à la relocalisation d'activités en Belgique[44]. Ces éléments semblent constituer des éléments clés sur lesquels se fonde la

---

[43] Le fait que le traitement différent réservé aux multinationales soit sélectif a été établi dans les affaires jointes C-106/09 P et C-107/09 P, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni (ECLI: EU:C:2011:732)

[44] Voir la décision du 26.2.2013 dans le dossier 2011.569, point 42: «*Le programme d'investissement lié à ces projets est le suivant: (…) mise en place d'une troisième ligne de production: investissement de*

validité de la décision anticipée. Cela semble encore confirmé par le fait qu'en cas d'expansion d'activités existantes, la décision anticipée sur les bénéfices excédentaires ne s'applique qu'à l'augmentation des activités, et non à l'ensemble des bénéfices générés par ces activités[45].

(89) La Commission estime dès lors à ce stade que la mesure favorise les multinationales qui sont suffisamment grandes pour invoquer des synergies, des économies d'échelle ou des gains d'efficience similaires, et qui peuvent se permettre de réaliser et réalisent effectivement de nouveaux investissements substantiels, créent de l'emploi ou relocalisent une partie importante de leurs activités en Belgique.

4.2.2.3 Absence de justification par la nature et l'économie générale du système fiscal

(90) Pour les raisons exposées ci-dessous, la Commission estime à ce stade que ces éléments de sélectivité ne peuvent se justifier par la «nature» et l'«économie générale» du système fiscal, autrement dit par la logique interne du système d'impôt des sociétés belge.

(91) La Commission doute que la pratique belge de l'ajustement négatif anticipatif de la base imposable soit justifiée par la nature et l'économie générale du système fiscal belge. En effet, l'ajustement négatif ne semble ni nécessaire, ni proportionné à l'objectif déclaré de la dérogation, à savoir éviter la double imposition. Comme expliqué plus haut, il est souligné que les groupes multinationaux peuvent appliquer le principe de pleine concurrence pour fixer leurs prix de transfert. Les principes en matière de prix de transfert aident également les multinationales à cet égard. Celles-ci peuvent ainsi réduire le risque que ces prix de transfert soient contestés par une juridiction fiscale, et donc diminuer le

---

USD 2.2 millions (…) mise en place d'une quatrième et cinquième ligne de production: complément d'investissement d'au moins USD 5 millions (…)»; point 43: «*En terme de création d'emplois, de tels investissements devraient résulter en une augmentation du nombre de travailleurs du groupe en Belgique d'au-moins 30 à 40 équivalents temps plein*»; point 83: *«(…) (La demandeuse) s'engage à augmenter ses capacités de production en Belgique. (…)*» et point 91: *«(la demandeuse) réalisera un bénéfice supérieur en Belgique du fait des économies d'échelles et des synergies dont elle bénéficiera en raison de l'augmentation de sa capacité de production suite à la décision d'investissement additionnel par le groupe*»; la décision du 30.1.2007 dans le dossier 600.460, point 15: *«(…) neemt de business zich voor de Central Entrepreneur vennotschap vanuit (het buitenland) naar België te verplaatsen in de loop van 2007*»; point 18: «De *Entrepreneuractivieiten die thans gevoerd worden in (het buitenland) vereisen de invulling van een 15-tal functies. Al deze functies zullen worden getransfereerd naar België*»; la décision du 15.12.2005 dans le dossier 500.249, point 6: «*De totale investering bedroeg circa EUR 109,5 miljoen. De geraamde extra banentoename als gevolg van deze nieuwe investering (…) wordt geraamd op 25 mensen*.»; la décision du 10.12.2013 dans le dossier 2013.540, section 2: Impact sur le niveau d'emploi en Belgique (…) point 68: «*Grâce à la création de la centrale d'achat et du bureau de qualité en Belgique, 20 nouveaux emplois pourront être créés ou préservés en Belgique. Le recrutement de 4 personnes supplémentaires est également envisagé à moyen terme, après 2015*.» point 69: *«(…) le nombre de points de vente en Belgique ainsi que la surface commerciale (…) devraient augmenter. On peut dès lors s'attendre à la création d'emplois supplémentaires dans le réseau belge de distribution.*» point 70: «*Il convient également de mettre en évidence (qu')en cas de faillite le nombre d'emplois perdus au sein de (l'entreprise reprise) se serait élevé à (…) 300 équivalents temps plein.*» points 71 et 72: «*Il est à noter que (la demandeuse) envisage également (…) de créer un nouvel entrepôt de stockage (…) ce qui conduirait à la création de nouveaux emplois*»

[45] Voir la décision du 26.2.2013 dans le dossier 2011.569, point 103: «*Dans la mesure où l'ajustement ne sera effectif que sur le profit additionnel éventuel lié à l'augmentation de la capacité de production de (la demandeuse), le profit excédentaire a été évalué à 66.30 % du NBPT additionnel*.»

risque de double imposition. Il existe également plusieurs instruments bilatéraux et multilatéraux de droit international qui permettent aux multinationales et aux États contractants d'éviter ou de résoudre la possible double imposition.

(92) La Commission note que les autorités belges ne semblent pas exiger des demandeurs qu'ils démontrent que les bénéfices exonérés en Belgique *sont déjà inclus dans les bénéfices d'une autre société* ni même qu'ils courent un risque de double imposition de ces bénéfices. Au contraire, elle fait observer que les réponses aux membres du Parlement MM. Tommelein et Devlies et la référence constante à ces réponses dans les décisions fournissent une garantie que la Belgique ne communiquera l'ajustement négatif à aucun autre État. En garantissant virtuellement une double non-imposition, cette pratique semble aller au-delà de ce qui est nécessaire et proportionné pour éviter des cas de double imposition non résolus.

(93) Pour conclure, contrairement à son objectif déclaré, le régime n'empêche pas la double imposition, mais conduit à une double non-imposition, ce qui n'est l'objectif ni du principe de pleine concurrence, ni des principes de l'OCDE en matière de prix de transfert.

(94) La Commission estime que l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE, un modèle d'instrument bilatéral destiné à éviter la double imposition, ne peut être utilisé pour justifier des ajustements négatifs unilatéraux qui, compte tenu du contexte, semblent ne faire que garantir une double non-imposition. En effet, la Belgique n'applique pas les ajustements négatifs unilatéraux dans le cadre de contacts bilatéraux pour résoudre une possible double imposition et ne demande pas à la multinationale de démontrer qu'une double imposition a eu lieu ou pourrait avoir lieu. Elle a par ailleurs clairement indiqué[46] qu'elle n'informerait pas les autres pays des ajustements négatifs. Il convient également de noter à cet égard que, contrairement à l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR92, l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE s'applique s'il est établi que les mêmes bénéfices sont inclus dans la base imposable de deux entreprises distinctes établies dans des pays différents et ont été ou risquent d'être «*imposés en conséquence*» par les deux États.

(95) En outre, on peut observer que certaines exigences du régime, notamment celle relative à l'investissement ou à la création d'emplois en Belgique, ne sont en aucun cas liées à l'objectif déclaré d'éviter la double imposition ni justifiées à la lumière des principes de base du système belge d'impôt des sociétés[47]. Selon une jurisprudence constante de la Cour, même lorsque les autorités compétentes ont le pouvoir discrétionnaire de déterminer, entre autres, les conditions dans lesquelles un avantage fiscal peut être octroyé, ce pouvoir est sélectif sauf lorsque les critères applicables sont intrinsèquement liés aux objectifs du système fiscal[48].

---

[46] Voir les réponses du ministre des finances aux questions parlementaires posées par MM. Tommelein et Devlies mentionnées aux notes de bas de page: 13 et 14.

[47] Affaire C-6/12 P, ECLI:EU:C:2013:525, point 27.

[48] Affaire C-6/12 P, ECLI:EU:C:2013:525, point 27.

4.2.3 Transfert de ressources d'État et imputabilité à l'État

(96) L'avantage sélectif identifié à la section 4.2.2 ci-dessus est lié à l'application d'une disposition du droit fiscal dans le contexte d'une décision anticipée obligatoire. La disposition légale qu'est l'article 185, paragraphe 2, du CIR92 ainsi que tous les documents clarifiant l'interprétation des autorités belges et les décisions anticipées déterminant effectivement le montant des bénéfices excédentaires pouvant être exonérés trouvent leur origine dans l'action de l'État belge. Ils sont dès lors imputables à ce dernier.

(97) La Commission conclut également que la mesure fait intervenir des ressources d'État, étant donné que l'État permet de déduire les bénéfices excédentaires de la base imposable qui résulterait normalement de l'application des règles en matière d'impôt des sociétés, et notamment de l'article 185, paragraphe 1, du CIR92. Cette déduction donne lieu à une réduction de l'impôt des sociétés perçu par l'État, qui renonce ainsi à des ressources.

(98) La Commission estime que l'avantage économique est dû au fait que la Belgique, sur demande du bénéficiaire, ne tient pas compte de la répartition des bénéfices résultant de la politique en matière de prix de transfert du groupe auquel il appartient et à l'absence d'imposition des «bénéfices excédentaires» en Belgique. Cet avantage est clairement imputable à l'État belge et suppose un transfert de ressources de l'État belge. La Commission n'estime pas, comme l'affirme la Belgique, que l'avantage est lié à la possible absence d'imposition à l'étranger des bénéfices exonérés en Belgique, étant donné que l'État belge réduit unilatéralement la base des revenus qu'il pourrait imposer, indépendamment de ce que fait l'autre État contractant.

4.2.4 Distorsion de la concurrence et effets sur les échanges

(99) Par comparaison avec leurs concurrentes, les entreprises qui bénéficient de l'exonération d'une part substantielle de leurs bénéfices en Belgique en vertu des décisions anticipées prises par l'administration fiscale ont été déchargées de coûts qu'elles auraient normalement dû supporter ou répercuter sur leurs clients. En conséquence, l'exonération fiscale a amélioré leur situation économique par rapport aux autres entreprises en concurrence avec elles sur les mêmes marchés, faussant ou menaçant ainsi de fausser la concurrence.

(100) Lorsqu'une aide octroyée par un État membre renforce la position d'une entreprise par rapport à d'autres entreprises concurrentes dans les échanges intra-Union, ces derniers doivent être considérés comme influencés par l'aide[49]. Il suffit que le bénéficiaire de l'aide soit en concurrence avec d'autres entreprises sur des marchés ouverts à la concurrence[50]. Les bénéficiaires sont des multinationales présentes dans des secteurs caractérisés par une forte concurrence entre les opérateurs des différents États membres et les opérateurs au niveau mondial. La Commission note également que de nombreux acteurs internationaux

---

[49] Voir notamment l'arrêt du 17 septembre 1980 dans l'affaire 730/79, Philip Morris/Commission (Recueil 1980, p. 2671, point 11); l'arrêt du 22 novembre 2001 dans l'affaire C-53/00, Ferring (Recueil 2001, p. I-9067, point 21); et l'arrêt du 29 avril 2004 dans l'affaire C-372/97, Italie/Commission (Recueil 2004, p. I-3679, point 44).

[50] Arrêt du 30 avril 1998 dans l'affaire T-214/95, Het Vlaamse Gewest/Commission (Recueil 1998, p. II-717, ECLI:EU:T:1998:77).

exercent leurs activités dans les segments du marché dans lesquels sont présents les bénéficiaires de décisions anticipées sur les bénéfices excédentaires, et que les raisons avancées pour justifier les nouveaux investissements ou les relocalisations couverts par les décisions font souvent référence à une amélioration de la compétitivité sur le marché européen ou mondial. Les exonérations fiscales sont dès lors susceptibles d'affecter les échanges dans le marché intérieur.

4.2.5 Bénéficiaires

(101) Les bénéficiaires sont certaines entités belges (entreprises de droit belge ou établissements stables en Belgique d'entreprises étrangères) appartenant à des groupes multinationaux qui ont déposé une demande de décision anticipée sur la base de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR92, et auxquelles un ajustement négatif unilatéral a été accordé.

4.2.6 Conclusion

(102) Pour conclure, la Commission estime, à titre préliminaire, que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR92 introduit par la loi du 21 juin 2004, est un régime fiscal constituant une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.

4.3 Compatibilité de l'aide

(103) Étant donné que la mesure en cause paraît constituer une aide d'État, il convient de déterminer si elle est compatible avec le marché intérieur. Les mesures d'aide d'État peuvent être considérées comme compatibles avec le marché intérieur sur la base des dérogations prévues à l'article 107, paragraphes 2 et 3, du TFUE.

(104) À ce stade, la Commission doute que les mesures en cause puissent être considérées comme compatibles avec le marché intérieur. Les autorités belges n'ont présenté aucun argument indiquant qu'une quelconque des exceptions prévues à l'article 107, paragraphes 2 et 3, du TFUE en vertu desquelles les aides d'État peuvent être considérées comme compatibles avec le marché intérieur, s'applique en l'espèce.

(105) Les dérogations prévues à l'article 107, paragraphe 2, du TFUE - qui concernent les aides à caractère social octroyées aux consommateurs individuels, les aides destinées à remédier aux dommages causés par les calamités naturelles ou par d'autres événements extraordinaires et les aides octroyées à l'économie de certaines régions de la République fédérale d'Allemagne - ne semblent pas s'appliquer en l'espèce.

(106) La dérogation prévue à l'article 107, paragraphe 3, point a), du TFUE - qui autorise les aides destinées à favoriser le développement économique de régions dans lesquelles le niveau de vie est anormalement bas ou dans lesquelles sévit un grave sous-emploi, ainsi que celui des régions visées à l'article 349, compte tenu de leur situation structurelle, économique et sociale - ne s'applique pas non plus. Ces zones sont définies par la carte des aides à finalité régionale pour la Belgique. Cette disposition ne semble pas s'appliquer en l'espèce.

(107) S'agissant des dérogations prévues à l'article 107, paragraphe 3, points b) et d), du TFUE, l'aide en question n'est pas destinée à promouvoir la réalisation d'un projet important

d'intérêt européen commun ni à remédier à une perturbation grave de l'économie de la Belgique, ni encore à promouvoir la culture et la conservation du patrimoine.

(108) En vertu de l'article 107, paragraphe 3, point c), du TFUE, les aides destinées à faciliter le développement de certaines activités ou de certaines régions économiques peuvent être considérées comme compatibles avec le marché intérieur quand elles n'altèrent pas les conditions des échanges dans une mesure contraire à l'intérêt commun. Comme indiqué ci-dessus, les décisions anticipées relatives aux bénéfices excédentaires examinées par la Commission contiennent systématiquement des références à des investissements substantiels et/ou à la création d'emplois et à la relocalisation d'activités en Belgique. Toutefois, à ce stade, la Belgique n'a pas affirmé que les avantages fiscaux accordés par la mesure soumise à examen sont liés à des investissements spécifiques, à la création d'emplois ou à des projets spécifiques admissibles au bénéfice d'une aide en vertu des règles et lignes directrices en matière d'aides d'État. En outre, en l'absence de tout élément permettant d'étayer la compatibilité avec le marché intérieur conformément à l'article 107, paragraphe 3, point c) du TFUE, la Commission conclut à ce stade que les mesures en cause semblent constituer une réduction des charges que devraient normalement supporter les entités concernées dans l'exercice de leurs activités, et devraient donc être considérées comme des aides au fonctionnement. Selon la pratique de la Commission, de telles aides ne sauraient être considérées comme compatibles avec le marché intérieur, du fait qu'elles ne favorisent pas le développement de certaines activités ou de certaines régions et du fait qu'elles ne sont pas limitées dans le temps, qu'elles ne diminuent pas progressivement et qu'elles ne sont pas proportionnées à ce qui est nécessaire pour remédier à un désavantage économique spécifique dans les régions en question.

À la lumière des considérations qui précèdent, la Commission estime, à titre préliminaire, que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR92 introduit par la loi du 21 juin 2004 en tant que régime fiscal, constitue une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE. Elle a également des doutes, à ce stade, quant à la compatibilité de ce régime avec le marché intérieur. Elle a donc décidé d'engager la procédure prévue à l'article 108, paragraphe 2, du TFUE à l'égard de la mesure en question.

La Commission demande à la Belgique de présenter ses observations et de fournir, dans le mois suivant la réception de la présente lettre, toutes les informations qui pourraient aider à apprécier l'aide/la mesure et, en particulier:

- pour chacune des décisions anticipées concernant les demandes d'ajustement négatif unilatéral, de fournir pour chacun des exercices fiscaux concernés des informations sur les montants réels de la base imposable exonérés, ainsi que les dates auxquelles l'impôt relatif à ces exercices devait être payé;
- de transmettre des informations sur toute autre décision anticipée portant sur le bénéfice excédentaire prise dans l'intervalle;
- de transmettre des informations sur les demandes d'ajustement négatif unilatéral rejetées par le Service des Décisions Anticipées;
- de confirmer que les autorités fiscales belges n'exigent pas des demandeurs qu'ils prouvent, de quelque manière que ce soit, que les revenus inclus dans les bénéfices comptables de l'entité belge sont également inclus dans les bénéfices imposables d'autres entités du

groupe à l'étranger, ni que l'imposition de ces revenus en Belgique entraînerait un risque sérieux de double imposition. Si ces preuves n'existent pas, il est demandé aux autorités belges d'indiquer pourquoi, compte tenu des autres moyens de prévenir et de résoudre la double imposition, elles considèrent que l'ajustement négatif unilatéral est une méthode nécessaire et proportionnée pour prévenir la double imposition;

– de communiquer les raisons pour lesquelles les décisions anticipées n'ont été accordées que dans le cas où le demandeur s'est engagé à relocaliser ses activités en Belgique et/ou à étendre ses activités en Belgique, ainsi qu'à investir substantiellement et/ou à créer de nouveaux emplois et à expliquer sur quelle base légale ou réglementaire ces conditions sont imposées;

– d'expliquer pour quelles raisons les ajustements ne s'appliquent qu'aux bénéfices engendrés par des investissements supplémentaires ou aux activités relocalisées en Belgique, et non aux bénéfices engendrés par les activités préexistantes.

La Commission invite également les tiers intéressés:

– à lui préciser s'ils considèrent que les prix de transfert réels fixés pour les opérations ou les relations intragroupe sur la base desquelles ils ont demandé des ajustements négatifs unilatéraux remplissent les conditions de pleine concurrence; dans l'affirmative, de préciser pour quelle raison ils estiment qu'un ajustement négatif unilatéral est justifié; dans la négative, de préciser pour quelle raison ils n'appliquent pas dès le départ le principe de pleine concurrence pour déterminer les prix de transfert réels;

– d'informer la Commission de la manière dont les bénéfices exonérés en Belgique ont été réellement affectés aux autres entités du groupe, ainsi que la manière dont ils ont été traités d'un point de vue comptable et fiscal.

Il est demandé à la Belgique de transmettre immédiatement une copie de la présente lettre aux bénéficiaires potentiels de l'aide.

La Commission rappelle à la Belgique l'effet suspensif de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE et attire votre attention sur l'article 14 du règlement (CE) nº 659/1999 du Conseil[51], qui prévoit que toute aide illégale pourra faire l'objet d'une récupération auprès de son bénéficiaire.

La Commission avise la Belgique qu'elle informera les parties intéressées en publiant la présente lettre et un résumé de celle-ci au Journal officiel de l'Union européenne. Elle informera également les parties intéressées des pays de l'AELE signataires de l'accord EEE par la publication d'une communication dans le supplément EEE du Journal officiel de l'Union européenne, ainsi que l'Autorité de surveillance AELE par l'envoi d'une copie de la présente. Toutes les parties intéressées susmentionnées seront invitées à présenter leurs observations dans un délai d'un mois à compter de la date de publication.

Si la présente lettre contient des informations confidentielles ne devant pas être divulguées à des tiers, veuillez en informer la Commission dans un délai de quinze jours ouvrables à compter de sa date de réception. Si la Commission ne reçoit pas de demande motivée à cet effet dans le délai prescrit, elle considérera que vous acceptez la divulgation à des tiers et la publication du texte intégral de la lettre dans la langue faisant foi sur le site Internet suivant:

[51] JO L 83 du 27.3.1999, p. 1, modifié en dernier lieu par le règlement (UE) nº 734/2013 du 22 juillet 2013 (JO L 204 du 31.7.2013, p. 15).

http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/index.cfm;

Cette demande devra être envoyée par lettre recommandée ou par télécopie à l'adresse suivante:

Commission européenne
Direction générale de la concurrence
Greffe des aides d'État
Place Madou, 1
B-1049 Bruxelles
Fax (+32) 22961242

Veuillez croire, Excellence, à l'assurance de ma haute considération.

Par la Commission

Margrethe VESTAGER
Membre de la Commission