

Circulaire 2020/C/35 concernant les directives en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales

Cette circulaire traite les directives en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales.

impôt sur les revenus ; impôt des sociétés ; impôt des non-résidents/sociétés ; convention internationale ; société multinationale ; entreprise liée ; principe de pleine concurrence ; correction des bénéficiaires d'entreprises associées ; établissements stables ; BEPS ; directives en matière de prix de transfert

SPF Finances, le 25.02.2020

Administration générale de la Fiscalité – Fiscalité internationale

Table des matières

Introduction

Chapitre I : Le principe de pleine concurrence

L'établissement des prix de transfert

Différents thèmes

Pertes (TPG 2017, § 1.129 - 1.131)

Politique gouvernementale (TPG 2017, § 1.132 - 1.136)

Subsides reçus

Economies de localisation (Location savings) (TPG § 1.140 - 1.143)

Synergies de groupe (TPG, § 1.157 - 1.163)

Chapitre II : Les méthodes de prix de transfert

Sélection de la méthode

Méthodes de prix de transfert

Les méthodes traditionnelles (TPG 2017, § 2.13 - 2.61)

La méthode du prix comparable sur le marché libre (CUP) (TPG 2017, § 2.14 - 2.26)

La méthode du prix de revente (RPM) (TPG 2017, § 2.27 - 2.44)

La méthode du coût majoré (CPM) (TPG 2017, § 2.45 - 2.61)

Les méthodes transactionnelles de bénéficiaires (TPG 2017, § 2.62 - §§ 2.183)

La méthode transactionnelle de la marge nette (TNMM) (TPG 2017, § 2.64 - 2.113)

La méthode du partage des bénéficiaires (4) (Profit Split Method - PSM) (TPG 2017, §§ 2.114 - 2.183 (5))

Points d'attention pour l'ensemble des méthodes

Chapitre III : L'analyse de comparabilité

Introduction

Déroulement d'une analyse de comparabilité

Etape 1. Détermination de la période couverte par l'analyse de comparabilité (TPG 2017, § 3.74 - 3.79)

Etape 2. Analyse de l'ensemble des circonstances dans lesquelles le contribuable exerce ses activités (TPG 2017, § 3.7)

Etape 3 : Analyse de la(des) transaction(s) liée(s) (TPG 2017, § 3.8 - 3.17)

Etape 4 : Evaluation des comparables internes existants (TPG 2017, § 3.27 - 3.28)

Etape 5 : Les comparables externes et leurs sources (TPG 2017, § 3.29 - 3.39)

Etape 6 : Sélection de la méthode de prix de transfert la plus appropriée (TPG 2017, § 3.20 - 3.23)

Etape 7 : Sélection et rejet d'entreprises comparables potentielles (TPG 2017, § 3.40 - 3.46)

Etape 8 : Ajustements visant à éliminer les différences en matière de comparabilité (TPG 2017, § 3.47 - 3.54)

Etape 9 : L'utilisation d'un intervalle de pleine concurrence (TPG 2017, § 3.55 - 3.66)

Chapitre IV : Méthodes administratives destinées à éviter et à régler les différends en matière de prix de transfert

Chapitre V : Obligations en matière de documentation

Chapitre VI : Considérations particulières applicables aux actifs incorporels

Introduction

Identification des actifs incorporels

Propriété des actifs incorporels et fonctions DEMPE

Détermination du prix de transfert lors de transactions impliquant des actifs incorporels

Quelques points d'attention lors de l'utilisation de techniques d'évaluation

Le prix de transfert lorsque l'évaluation de l'actif incorporel est très incertaine au moment de la transaction

Actifs incorporels difficiles à valoriser

Chapitre VII : Considérations particulières applicables aux services intra-groupe

Introduction

Services intra-groupe

Rémunération selon le principe de pleine concurrence

Services intra-groupe à faible valeur ajoutée

Chapitre VIII : Accords de répartition des coûts ou « Cost Contribution Agreements (CCA) »

Introduction

Principe de pleine concurrence

Détermination des participants

Détermination de la valeur des CCA

Avantages escomptés

Contributions

Paievements compensatoires

Nouveaux membres, membres sortants et cessation des CCA

Documentation des CCA

Chapitre IX : Aspects des réorganisations d'entreprises touchant aux prix de transfert

Introduction

Points d'attention lors de réorganisations d'entreprises

Rémunération de pleine concurrence de la réorganisation proprement dite

Etape 1 : analyse des transactions incluses dans la réorganisation par (TPG 2017, § 9.13 - 9.33)

Etape 2 : reconnaissance de la réorganisation (TPG 2017, § 9.34 - 9.38)

Etape 3 : examen de la relation entre la réorganisation et le transfert du potentiel de profits (TPG 2017, § 9.39 - 9.47)

Etape 4 : examen des conséquences de la réorganisation en matière de prix de transfert

Prix de transfert après la réorganisation

Chapitre X : Transactions financières

Introduction

Notation (rating)

Prêts intra-groupe

Garanties intra-groupe

Cash pool

Chapitre XI : Etablissements stables et prix de transfert

Généralités

L'application de la méthode AOA : 2 étapes

De quelle manière le « capital libre » doit-il être attribué à l'établissement stable ?

Chapitre XII : Entrée en vigueur

Introduction

La présente circulaire vise à donner un aperçu des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert (1) à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales. A la suite de cette circulaire, il sera fait référence à ces principes de

la manière suivante : TPG 2017, § Ces principes ont été radicalement modifiés par le plan d'action BEPS et plus précisément par les plans d'action 8-10.

(1) *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, OECD, July 2017.*

A cet égard, on peut se référer à l'application de l'article 31 de la Convention de Vienne du 23.05.1969 sur le droit des traités.

La circulaire commente les chapitres I, II, III, VI, VII, VIII et IX des Principes de l'OCDE en matière de prix de transfert. Elle inclut également certaines transactions financières. Et pour finir, une explication sommaire des instructions de l'OCDE relatives aux établissements stables y sont également décrites.

Là où cela s'avère utile et indiqué, la préférence de l'administration est exposée.

Un prix de transfert est un prix pour un bien ou un service fourni entre des entreprises liées sur la base duquel des entreprises multinationales (EMN) répartissent, selon le principe de pleine concurrence, leurs bénéfices (pertes) entre les membres du groupe.

Bien que d'autres méthodes soient envisageables pour parvenir à une telle répartition, l'administration fiscale belge souscrit aux principes des TPG 2017 en s'appuyant sur le principe de pleine concurrence. Il peut généralement être admis que toute modification ultérieure apportée aux TPG 2017 sera également adoptée par la Belgique.

Le principe de pleine concurrence constitue aussi une norme reconnue au niveau international pour répartir les bénéfices (pertes) d'une EMN entre ses membres.

Le principe de pleine concurrence trouve sa justification dans l'« approche de l'entité distincte » (*separate entity approach*). Sous sa forme la plus simple, cela signifie que les membres d'un groupe multinational doivent être considérés comme étant non liés par rapport à leur tarification. L'OCDE considère que cette approche est la solution optimale pour attribuer une base imposable correcte aux différents pays où sont établis les membres du groupe multinational et pour éviter la double imposition.

Une entreprise liée est une entreprise qui satisfait aux conditions stipulées à l'article 9, sous-paragraphes a) et b) du Modèle de Convention de l'OCDE afin d'éviter la double imposition (2).

(2) *Model Tax Convention on Income and on Capital, OECD, November 2017.*

Les entreprises liées peuvent établir des transactions que de tierces parties ne concluent pas.

Ces transactions ne sont pas nécessairement motivées par l'évasion fiscale, mais peuvent être justifiées par les différences de conditions commerciales entre les membres d'un groupe d'entreprises multinationales par rapport aux sociétés indépendantes. Le simple fait qu'une transaction ne puisse être retracée entre des parties indépendantes ne signifie pas en soi qu'elle ignorerait le principe de pleine concurrence.

Il est important de reconnaître que le mode de tarification entre entreprises liées n'est pas une science exacte. Tant l'administration fiscale que le contribuable devront par conséquent faire preuve de flexibilité et de coopération pour parvenir à un prix de pleine concurrence. Dans ce contexte, l'administration ne peut pas imposer d'exigences déraisonnables concernant le fondement et la preuve d'un prix de transfert. En revanche, le contribuable est tenu de fournir la documentation nécessaire pour justifier un prix de transfert appliqué. Ces deux positions sont susceptibles de créer un champ de tension. Il convient donc que les deux parties coopèrent de façon constructive pour déterminer les prix de transfert utilisés.

La rectification d'un prix de transfert, avec ou sans l'accord du contribuable, peut mener à une double imposition. Pour supprimer cette dernière, le contribuable peut avoir recours aux procédures prévues dans les conventions préventives de la double imposition, dans la loi de 02.05.2019 (MB 17.05.2019) transposant la directive (UE) 2017/1852 du conseil du 10.10.2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'union européenne, ou dans la convention d'arbitrage.

Chapitre I : Le principe de pleine concurrence

L'établissement des prix de transfert

1. Pour déterminer un prix, le principe de pleine concurrence tel que défini à l'article 9 du Modèle OCDE de la convention préventive de double imposition est d'application. Cet article stipule que dans leurs transactions financières et commerciales, les entreprises liées sont tenues d'agir comme si elles étaient non liées. Si elles conviennent de conditions qui dérogent aux conditions dont des entreprises non liées pourraient convenir, le prix (de transfert) peut être adapté.

2. Finalement, une analyse des prix de transfert doit permettre de vérifier si une entreprise belge n'a pas payé (ou ne paiera pas) trop, ou si elle ne fait pas (ou ne fera pas) payer trop peu pour un bien ou un service. Dans ce contexte, l'analyse de comparabilité est essentielle pour examiner si les conditions convenues entre les entreprises liées sont similaires à celles convenues entre des entreprises non liées. On procède alors comme suit :

L'identification et la description précise auront lieu par le biais d'une analyse approfondie des facteurs de comparabilité :

- conditions contractuelles de la transaction ;
- fonctions, actifs et risques (analyse fonctionnelle) ;
- caractéristiques des produits et services commercialisés ;
- les circonstances économiques des parties concernées et les marchés sur lesquels ils opèrent ;
- stratégies d'entreprise.

La recherche de comparatifs fiables

3. Ces facteurs de comparabilité sont également appelés « caractéristiques économiquement pertinentes ». L'analyse de comparabilité et l'analyse fonctionnelle qui en constitue le corpus se déroulent en fait simultanément. Dans ce contexte, il est important de souligner que le prix est le résultat entre autres des fonctions exercées, des actifs engagés et des risques supportés (conditions).

Ainsi, le revendeur d'un bien se montrera éventuellement disposé à payer un prix plus élevé lors de l'achat des produits à revendre, si la possibilité de retourner les invendus à son fournisseur lui est garantie.

4. La détermination d'un prix de transfert est basée sur l'analyse des conditions contractuelles existantes conclues entre des entreprises liées concernant des transactions inter-société. Les contrats sont censés exprimer ce que l'analyse fonctionnelle constate. Dans le cas contraire, c'est le comportement des parties impliquées dans la transaction et les autres informations pertinentes qui priment pour déterminer le prix de transfert.

5. L'analyse des caractéristiques des biens et services commercialisés revêt une plus grande importance lors de l'utilisation de la méthode « Comparable Uncontrolled Price » (CUP). Son importance est plus faible avec d'autres méthodes plutôt axées sur l'analyse des fonctions exercées, des actifs engagés et des risques supportés.

6. Pour une analyse efficace des risques, il est recommandé d'utiliser l'approche suivante en 6 étapes (TPG 2017, § 1.60) :

- étape 1 : identification des risques spécifiques économiquement significatifs ;
- étape 2 : quelles sont les parties liées qui supportent contractuellement les risques identifiés ?
- étape 3 : quelles sont les parties liées qui supportent réellement ces risques ? La partie qui contrôle le risque et qui a la capacité financière de le supporter occupe une place centrale dans cette analyse ;
- étape 4 : vérifier la cohérence des étapes 2 et 3, autrement dit s'assurer que ce qui se passe dans la pratique correspond à ce qui est contractuellement stipulé ;
- étape 5 : si les comportements des parties liées s'avèrent incohérents, le risque est attribué à la partie qui le contrôle et qui a la capacité financière de le supporter ;
- étape 6 : compte tenu de ce qui précède, le prix est déterminé pour la transaction associée.

7. La gestion des risques est essentielle et implique la possibilité de prendre des décisions y afférentes. Ceci implique ce qui suit (TPG 2017, § 1.61) :

- Décider de prendre ou de ne pas prendre de risques ;
- Réagir lorsqu'un risque se produit ;
- Prendre des mesures pour en atténuer les effets au cas il se produirait.

8. La capacité financière (TPG 2017, § 1.64) est la possibilité de supporter la matérialisation du risque en tenant compte de la possibilité réaliste d'un recours éventuel à des liquidités supplémentaires. L'estimation doit avoir lieu comme si la partie exposée au risque agissait comme une partie indépendante.

9. Le contrôle du risque (TPG 2017, § 1.65) comprend la prise de décisions et la capacité de réagir en cas de risque. Certaines fonctions relatives à la gestion des risques peuvent être externalisées. Lorsque les circonstances le permettent, la gestion quotidienne des risques peut, par exemple, être donnée en sous-traitance. Dans une situation similaire entre des tiers, l'adjudicateur contrôlera attentivement les travaux effectués par l'adjudicataire et plus particulièrement s'il agit dans le cadre de la mission qui lui a été confiée.

La comparaison de ces conditions avec les conditions de transactions financières et commerciales similaires, qui ont été conclues entre des tiers

10. Après l'analyse des transactions liées, elles sont comparées avec des transactions similaires entre des parties non liées. Pour la détermination d'un prix, on peut se référer aux chapitres suivants.

11. Dans les situations où une des sociétés liées détient aussi bien le contrôle du risque que la capacité financière de le supporter, le prix de transfert peut être déterminé de façon relativement simple. Il existe toutefois des situations où plusieurs parties peuvent être impliquées dans le contrôle des risques. Le cas échéant, les TPG 2017, § 1.94 stipulent qu'il convient d'examiner qui a la capacité financière de supporter les risques. L'entreprise qui détient aussi bien le contrôle des risques que la possibilité financière de supporter ces risques se verra alors attribuer le bénéfice qui reste après que toutes les parties impliquées dans la transaction aient été rémunérées conformément aux conditions du marché. Les TPG 2017, § 105 sont claires à ce sujet et stipulent que les parties qui exercent également un contrôle sur le risque doivent être rémunérées conformément aux conditions du marché. Dans une telle situation, il pourrait être recommandé d'utiliser une méthode de partage des bénéfices en tant que méthode de prix de transfert.

12. Il peut arriver que certaines transactions entre entreprises liées ne se rencontrent pas entre entreprises indépendantes. Les accords de cash pooling en sont un exemple. De telles transactions ne doivent pas être, par définition, rejetées à des fins de prix de transfert. La question principale qui se pose ici est de savoir si la transaction est « commercialement rationnelle » et non si la transaction a lieu entre des tiers. Les transactions impossibles entre des tiers peuvent, dans certaines circonstances, être considérées comme conformes aux conditions du marché.

13. Tout doit être mis en œuvre pour qu'une transaction soit définie de la manière la plus précise possible. Si la transaction ne se déroule pas conformément aux contrats écrits, le comportement des parties concernées prévaudra. Ce n'est que dans des circonstances exceptionnelles qu'une transaction ne sera pas reconnue et qu'une requalification doit avoir lieu (TPG 2017, §§ 1.122-1.125). Cela ne se produira que si les conditions de la transaction, telles qu'elles auraient été convenues par des tiers, diffèrent des conditions de la transaction liée. Dans ce contexte, il est essentiel de déterminer si la transaction liée peut être considérée comme étant commercialement rationnelle. Le fait de savoir si une telle transaction peut avoir lieu entre de tierces parties est d'importance secondaire.

Différents thèmes

Pertes (TPG 2017, § 1.129 - 1.131)

14. Une attention particulière doit être accordée aux sociétés accusant des pertes, et en particulier lorsque le groupe est rentable dans son ensemble. Les pertes peuvent être la conséquence d'une certaine stratégie commerciale ou du souhait du groupe de maintenir des produits déficitaires sur le marché afin de pouvoir continuer à offrir une gamme de produits complète. Dans tous ces cas de figure, il est important de souligner que les pertes en question ne peuvent avoir qu'une durée limitée. Une stratégie commerciale doit finalement aboutir à une rentabilité, sinon elle doit être arrêtée.

Politique gouvernementale (TPG 2017, § 1.132 - 1.136)

15. Dans certains cas, les actions d'une autorité locale peuvent influencer les prix d'un produit ou d'un service. Les subsides, certaines taxes ou réglementations gouvernementales illustrent cette thèse. Un exemple d'une mesure gouvernementale avec un impact considérable sur les prix de transfert est l'effet des cotisations INAMI sur le chiffre d'affaires des médicaments remboursables, qui constituent une sorte de taxe sur le chiffre d'affaires des médicaments sur ordonnance. Il est clair que les effets d'une politique gouvernementale doivent être pris en compte lors de la détermination d'un prix de transfert.

16. L'administration estime qu'il convient, pour les entreprises, avec un profil fonctionnel et un profil de risque limités, assujetties auxdites cotisations INAMI, de déterminer les bénéfices opérationnels sur la base d'une méthode transactionnelle de la marge nette (TNMM) avec un Return On Sales comme PLI (pour une explication détaillée de ces notions : voir ci-après dans la circulaire). Il a été constaté que ces cotisations sont parfois comptabilisées en déduction du chiffre d'affaires. Conformément à l'avis CNC 2018/10, ces cotisations doivent toutefois être comptabilisées comme un coût et ne pas être portées en déduction du chiffre d'affaires.

Subsides reçus

17. Le problème qui se pose ici est de savoir si les subventions publiques doivent être prises en compte lors de la détermination du prix de transfert. Selon le PLI utilisé avec la TNMM, il peut se produire ce qui suit :

- Les subsides sont déduits de l'assiette des coûts/du chiffre d'affaires, s'il y a un lien direct entre la subvention et la production/le chiffre d'affaires du produit ou la fourniture du service. Par exemple, la dispense de précompte professionnel entre en ligne de compte ;
- S'il n'y a pas de lien direct entre la subvention et la production/le chiffre d'affaires du produit ou la fourniture du service, les subsides ne sont pas déduits de l'assiette des coûts ;
- Les déductions fiscales ne sont pas déduites de l'assiette des coûts. Une déduction pour investissement, par exemple, n'est pas déduite de l'assiette des coûts.

Economies de localisation (Location savings) (TPG §, 1.140 - 1.143)

18. Les « location savings » peuvent être définies comme les économies réalisées par le fait d'opérer sur un certain marché.

19. Pour la répartition éventuelle de ces « location savings », il est utile de se référer aux TPG 2017, § 1.140 - 1.143 et 9.126 - 9.131.

Synergies de groupe (TPG, § 1.157 - 1.163)

20. Les synergies de groupe peuvent être définies comme des avantages réalisés par des interactions entre différents membres d'un groupe d'entreprises multinationales et qui, par définition, n'existent pas entre des entités indépendantes. Les synergies de groupe ne sont donc, de prime abord, pas concernées par un prix de transfert. L'obtention des avantages lors des achats groupés (procurement) et l'obtention de meilleures conditions de prêt en sont des exemples. Ici aussi, la question se pose de savoir à qui doivent revenir ces avantages.

21. En cas de « procurement », les avantages réalisés en conséquence du regroupement des achats des membres doivent intégralement profiter aux membres du groupe. Les activités de « procurement » seront indemnisées par une marge bénéficiaire basée sur les frais opérationnels. S'il peut être démontré que les activités de « procurement » impliquent plus que le simple regroupement des achats, un autre mode de rétribution peut être envisagé. Dans un tel cas, l'analyse fonctionnelle doit démontrer la valeur ajoutée du centre d'approvisionnement (*procurement center*).

Chapitre II : Les méthodes de prix de transfert

Sélection de la méthode

22. La sélection d'une méthode de prix de transfert vise toujours à trouver la méthode la plus appropriée dans un cas spécifique. Le processus de sélection (TPG 2017, § 2.2) doit tenir compte :

- des forces et des faiblesses des méthodes reconnues par l'OCDE ;
- de la cohérence de la méthode par rapport à la nature de la transaction contrôlée qui est examinée ;
- de la disponibilité d'informations fiables nécessaires ;
- du degré de comparabilité des transactions contrôlées et des transactions indépendantes, y compris la fiabilité des ajustements de comparabilité pouvant être nécessaires pour éliminer les différences.

23. Lors de la détermination des prix de transfert, l'administration est tenue de partir de la méthode que le contribuable a choisie pour fixer ses prix (TPG 2017, § 4.9). Le contribuable est libre de choisir une méthode de prix de transfert, pour autant que la méthode choisie aboutisse à un résultat de pleine concurrence pour la transaction spécifique. Ce sont l'analyse de la transaction spécifique et l'analyse de comparabilité qui permettront de déterminer la méthode la plus appropriée.

Points d'attention lors de la sélection des méthodes

24. La définition précise de la transaction fournit la plupart des informations nécessaires pour sélectionner la méthode la plus appropriée. Lorsqu'il ressort de l'analyse fonctionnelle qu'une partie apporte une contribution « de routine » alors que la contribution de l'autre partie est bien plus significative (impliquant, par exemple, l'apport d'actifs incorporels uniques, ainsi que des risques économiquement significatifs), une méthode unilatérale sera considérée comme plus appropriée et il sera nécessaire de sélectionner une partie testée (3).

(3) Voir les § 3.18 - 3.19 des TPG 2017, qui se rapportent à la sélection de la partie testée. De manière générale, l'application d'une méthode unilatérale a pour conséquence que tous les bénéfices (ou pertes) résiduels de la transaction sont affectés à l'autre partie ; la partie testée sera généralement celle qui a les fonctions les moins complexes, compte tenu des actifs utilisés et des risques encourus.

25. Lorsqu'un contribuable choisit une méthode de prix de transfert la plus appropriée pour une transaction (TPG 2017, § 2.8), il n'est pas tenu de fournir une analyse à l'aide de toutes les méthodes mises à sa disposition ni de justifier le rejet de certaines méthodes. Il relève d'une bonne pratique d'étayer que la méthode utilisée, compte tenu des faits et des circonstances, reflète un prix conforme au marché.

26. Dans certains cas, des méthodes peuvent être combinées. Par exemple pour corroborer une méthode basée sur la marge brute par une méthode fondée sur la marge nette. Un contribuable n'est toutefois pas obligé d'utiliser plusieurs méthodes pour déterminer le prix de pleine concurrence d'une transaction.

27. Il n'y a pas, à proprement parler, de « hiérarchie » entre les différentes méthodes. Lorsque plusieurs méthodes peuvent être appliquées avec un degré de fiabilité identique, une méthode traditionnelle est préférable par rapport à une méthode transactionnelle de bénéfices. Il s'ajoute à cela que lorsque la méthode CUP et une autre méthode de prix de transfert peuvent être appliquées avec un degré de fiabilité identique, la méthode CUP est préférable. (TPG 2017, § 2.3).

28. Il existe des situations dans lesquelles les méthodes transactionnelles de bénéfices s'avèrent plus appropriées que les méthodes traditionnelles (TPG 2017, § 2.4). Il s'agit par exemple de l'application de la méthode du partage des bénéfices (Profit Split Method) dans les cas où toutes les entreprises apportent des contributions uniques et de valeur ou lorsque les parties participent à des opérations très intégrées.

29. Les groupes d'entreprises multinationales sont libres de recourir à des méthodes autres que celles exposées dans les TPG 2017 pour fixer leurs prix, dès lors que les prix fixés satisfont au principe de pleine concurrence (TPG 2017, § 2.9). Ces autres méthodes ne peuvent toutefois pas être utilisées pour remplacer une méthode reconnue par l'OCDE, si cette dernière s'avère plus appropriée compte tenu des faits et des circonstances du cas. La sélection d'autres méthodes doit être étayée par :

- la ou les raisons pour lesquelles les méthodes reconnues par l'OCDE ne peuvent pas être appliquées ;
- la ou les raisons pour lesquelles une autre méthode apportait une meilleure solution.

Méthodes de prix de transfert

30. Les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions (focalisées sur le prix ou la marge brute) sont :

- la méthode du prix comparable sur le marché libre (Comparable Uncontrolled Price CUP) ;
- la méthode du prix de revente (Resale Price Method - RPM) ;
- la méthode du coût majoré (Cost Plus Method - CPM).

31. Les méthodes transactionnelles de bénéfices (focalisées sur le bénéfice) sont :

- la méthode transactionnelle de la marge nette (Transactional Net Margin Method - TNMM) ;
- la méthode transactionnelle de partage des bénéfices (Profit Split Method - PSM).

Résumé des méthodes et de leurs caractéristiques

	Élément(s)	Point de	
--	------------	----------	--

Méthode	important(s)	comparaison	Exemples d'application
CUP	Produit	Prix	Toutes les transactions portant sur des biens et services, ainsi que les transactions financières
RPM	Fonctions/produit	Marge brute	Distributeur/revendeur n'ajoutant pas de valeur substantielle au produit
CPM	Fonctions	Marge brute	Sous-traitant/façonnier - Producteur sous contrat
TNMM	Fonctions	Bénéfice net (*)	Entreprises n'ajoutant pas de valeur substantielle au produit, mais dont la valeur ajoutée se situe dans leurs coûts d'exploitation
PSM	Fonctions/ Contributions	Bénéfice pertinent	Transactions fortement intégrées / transactions pour lesquelles chaque partie apporte des actifs incorporels uniques de grande valeur / Les parties supportent conjointement des risques

(*) Bénéfice net = Résultat net d'exploitation = Ebit

Les méthodes traditionnelles (TPG 2017, § 2.13 - 2.61)

La méthode du prix comparable sur le marché libre (CUP) (TPG 2017, § 2.14 - 2.26)

32. Cette méthode met l'accent sur les caractéristiques d'un bien ou d'un service. Plus un produit a des caractéristiques similaires, plus son prix peut être comparable et moins il est nécessaire d'appliquer des corrections pour rendre ce prix comparable.

33. La méthode CUP compare le prix d'une transaction contrôlée avec le prix d'une transaction effectuée dans des conditions comparables, entre une société liée et une société indépendante (comparable « interne ») ou entre deux sociétés indépendantes (comparable « externe »).

34. La méthode du prix de marché comparable est appliquée principalement dans les cas suivants :

- lorsqu'il existe un comparable interne ;
- pour les produits de base, en particulier ceux de marchés actifs et liquides, qui ont tendance à neutraliser les écarts de prix en fonction des circonstances. Dans de tels cas, des données sur les prix de produits de base sont parfois disponibles, mais des ajustements peuvent s'avérer nécessaires ;
- lors de transactions financières (par exemple, les taux d'intérêt des prêts, les frais de garantie) ;
- lors de l'octroi d'une licence sur certains actifs incorporels ; plus particulièrement lorsqu'il ne s'agit pas d'une licence unique.

35. L'application de cette méthode suppose qu'il n'existe pas de différence susceptible d'influencer le prix de marché, entre les transactions contrôlées et les transactions non contrôlées, ou qu'il soit possible de corriger cette différence par des ajustements afin d'aboutir à un prix comparable (TPG 2017, § 2.15).

36. Pour des exemples de l'application de la méthode CUP et des ajustements qui pourraient s'avérer nécessaires, voir TPG 2017, § 2.23-2.26.

La méthode du prix de revente (RPM) (TPG 2017, § 2.27 - 2.44)

37. La méthode du prix de revente consiste à comparer la marge brute sur la revente à une tierce entreprise avec la marge brute sur la revente d'un bien ou service dans le cadre d'une transaction liée.

38. Lors de la détermination de la marge brute en matière de prix de transfert, le coût des biens vendus « cost of goods sold (Cost of goods sold - CoGS) » est pris en compte au titre de prix de transfert. Il convient de remarquer que les CoGS ne correspondent pas toujours au compte 60 du plan comptable belge. (Par exemple, les CoGS peuvent comprendre les coûts de main d'œuvre directe de distribution, comptabilisés en compte de la classe 62 du PCMN - Plan Comptable Minimum Normalisé). L'examen de la comptabilité doit en tenir compte.

39. La méthode du prix de revente est généralement appliquée :

- lors d'activités de vente et de distribution qui n'impliquent pas la prise en charge d'un risque spécifique économiquement significatif (comme des distributeurs routiniers n'assumant que les seuls risques propres à leur fonction). Dans la pratique, cette méthode est parfois utilisée lorsqu'on dispose de comparables internes ;
- lors d'activités limitées en termes de création de valeur, pour autant qu'il existe des comparables externes dans le même secteur d'activités et sur un marché géographique comparable.

40. Pour des exemples de la méthode du prix de revente : TPG 2017, § 2.42 – 2.44).

Points d'attention relatifs à la méthode RPM

41. Le manque de données publiques fiables disponibles concernant la marge brute fait qu'il n'est pas facile d'utiliser cette méthode.

42. L'utilisation de la méthode RPM peut rendre les comparaisons difficiles, puisque la définition des charges (coût des marchandises vendues) publiées, entrant dans le calcul de la marge brute, peut varier en fonction des normes comptables d'application dans les différents pays.

La méthode du coût majoré (CPM) (TPG 2017, § 2.45 - 2.61)

43. La méthode du coût majoré consiste à comparer la marge brute sur les coûts (CoGS) du fabricant ou prestataire de services dans le cadre d'une transaction contrôlée avec la marge brute sur les coûts d'un fabricant ou prestataire de services dans le cadre d'une transaction comparable sur le marché libre.

44. La méthode du coût majoré convient le mieux aux fabricants et fournisseurs de services qui n'assument pas de risques spécifiques économiquement significatifs ou qui n'exploitent pas d'actifs incorporels uniques de valeur. Dans la pratique, cette méthode est parfois utilisée lorsqu'on dispose de comparables internes. Par exemple pour un produit qui est différent, mais qui se rapporte à des fonctions, des actifs et des risques comparables.

45. Exemples de l'application de la CPM : TPG 2017, § 2.59 - 2.61.

Points d'attention relatifs à la méthode du coût majoré (CPM)

46. Par rapport à la fiabilité de l'application de cette méthode, les points d'attention sont les mêmes que ceux qui ont été formulés pour la RPM.

47. Lors de l'application de la CPM, la détermination appropriée de l'assiette des coûts requiert plus d'attention que la détermination de la marge, en particulier lorsque les activités concernées sont censées apporter une faible valeur ajoutée.

48. Il est généralement admis que les coûts plus élevés dus à un manque d'efficacité sont supportés par l'entreprise qui fournit les biens ou services, puisque c'est en effet cette entreprise qui est à même d'influencer l'ampleur des coûts en question. Dans cette situation, un acheteur indépendant n'acceptera aucun ajustement de prix.

Les méthodes transactionnelles de bénéfices (TPG 2017, § 2.62 - §§ 2.183)

La méthode transactionnelle de la marge nette (TNMM) (TPG 2017, § 2.64 - 2.113)

49. La TNMM consiste à comparer, à partir d'une base appropriée (par exemple les coûts, les ventes ou les actifs), le bénéfice net (généralement l'EBIT) que réalise un contribuable au titre de transactions contrôlées avec le bénéfice net réalisé, sur la même base, dans le cadre de transactions sur le marché libre. Cette méthode, qui présente des similitudes tant avec la CPM qu'avec la RPM, est appliquée sur la base de la marge nette au lieu de la marge brute.

50. Tout comme la CPM et la RPM, la TNMM est une méthode unilatérale qui prend pour référence les résultats d'une seule partie à la transaction (la « partie testée ») tandis que tous les bénéfices (ou pertes) résiduels sont généralement attribués à l'autre partie. Cette méthode est donc appropriée notamment lorsque la partie testée :

- exerce une activité de routine,
- n'utilise qu'une technologie de base,
- n'apporte pas une contribution unique,
- n'apporte qu'une faible valeur ajoutée et que cette valeur ajoutée se situe généralement au niveau de ses coûts d'exploitation.

51. Il convient de noter que la TNMM peut être appliquée avec divers indicateurs de bénéfice net, selon la nature des activités par exemple, notamment les indicateurs de bénéfice net qui reflètent les principales activités créatrices de valeur ajoutée.

52. Les indicateurs de bénéfice généralement utilisés sont les suivants :

- le bénéfice net/chiffre d'affaires (Return On Sales = ROS) pour les distributeurs/revendeurs ;
- le bénéfice net/les actifs opérationnels, c'est-à-dire le rendement de l'actif (Return On Assets = ROA) pour les activités de production à forte intensité d'actifs ou le rendement des capitaux utilisés (Return On Capital Employed = ROCE) pour certaines activités financières. Dans ces cas-là, les actifs utilisés ou le capital utilisé constituent un facteur déterminant pour le bénéfice. La valeur des actifs qu'il convient d'utiliser (valeur comptable, valeur d'acquisition, valeur de marché) et la possibilité qu'une entreprise loue des actifs font partie des difficultés associées à l'emploi d'une méthode ROA ;
- le bénéfice net/les coûts totaux ou le rendement par rapport aux coûts opérationnels (Net Cost Plus = NCP) : pour les prestations de service ou les transactions d'activité manufacturière dont la valeur ajoutée se trouve également dans les coûts complets ;
- le ratio de Berry ou la marge brute sur les coûts d'exploitation : par exemple peut s'avérer utile pour tester des entreprises intermédiaires dans une chaîne de transactions liées à risque limité, sans actifs incorporels. A noter les précautions d'utilisation de TPG 2017, § 2.107.

Points d'attention relatifs à la méthode transactionnelle de la marge nette

L'assiette des coûts et les débours (TPG 2017, § 2.98 - 2.100)

53. Conformément aux TPG 2017, § 2.98, une méthode de prix de transfert, basée sur les coûts, n'est appropriée que si ces coûts sont un indicateur pertinent de la valeur des fonctions exécutées, des actifs utilisés et des risques assumés par la partie testée. Cela signifie que les coûts qui ne constituent pas un indicateur pertinent pour cette valeur doivent être exclus de l'assiette des coûts pour le calcul du bénéfice.

54. Par « débours », il convient d'entendre les coûts des services fournis par des tiers ou des sociétés liées au prestataire de services intra-groupe, pour autant qu'il s'agisse de services qui pourraient faire l'objet d'une facturation directe par les tiers ou les sociétés liées aux sociétés du groupe bénéficiaires des services intra-groupe, à un prix de pleine concurrence.

55. Une simple classification en « coûts internes » et « coûts externes » est insuffisante pour éliminer ces coûts « externes » de l'assiette des coûts et les refacturer sans marge. Bon nombre de coûts « externes » font en effet partie de l'activité même et contribuent à la création de la valeur ajoutée. Une analyse fonctionnelle est indispensable pour revendiquer l'exclusion de certains coûts « externes » de l'assiette des coûts (voir aussi TPG 2017, § 7.34).

56. Exemple : une société logistique ne peut pas exclure de son assiette des coûts, les emballages non réutilisables qui servent à acheminer ses biens vers le client, sous prétexte que la marge bénéficiaire sur ces emballages a déjà été prise par leur fournisseur. Ces emballages font partie de sa fonction en tant que société logistique et entrent par conséquent dans l'assiette des coûts qui détermine sa valeur ajoutée.

57. Si tous les éléments énoncés ci-dessus sont remplis, aucune marge ne doit être appliquée sur les débours.

Détermination de la base des coûts

58. En principe, ce sont les normes comptables belges qui servent de référence pour considérer quels coûts entrent ou non dans l'assiette des coûts.

59. Calcul des indicateurs de bénéfice : impact des coûts et produits non récurrents dans le schéma des comptes annuels

- A la suite des modifications insérées par l'arrêté royal du 18.12.2015 transposant la directive 2013/34/UE, la présentation des comptes annuels (dans ce cas, le compte de résultat) a été modifiée pour les exercices comptables qui commencent après le 31.12.2015.
- La principale différence réside dans la disparition des résultats exceptionnels et dans l'apparition des résultats non récurrents, notamment dans le nouveau schéma figurant à la page C4 :
 - code 76A, Ann. 6.12 ; Produits d'exploitation non récurrents ;
 - code 66A, Ann. 6.12 ; Charges d'exploitation non récurrentes ;
 - code 76B, Ann. 6.12 ; Produits financiers non récurrents ;
 - code 66B, Ann. 6.12 ; Charges financières non récurrentes.
- Lors du calcul des indicateurs de bénéfice net, il convient de tenir compte, dans le futur, de l'intégration dans les comptes annuels (et dans les bases de données qui les collectent) de ces résultats non récurrents, et de procéder si cela s'avère nécessaire en l'absence de lien avec l'activité concernée à des ajustements, tant dans le calcul des marges des contribuables belges que dans l'analyse des sociétés comparables, si des données disponibles existent pour ces dernières.

La méthode du partage des bénéfices (4) (Profit Split Method - PSM) (TPG 2017, §§ 2.114 - 2.183 (5))

(4) 16 exemples où la PSM a été appliquée sont inclus dans l'annexe II du chapitre II des TPG 2017.

(5) Cette partie du chapitre II est basée sur l'ajustement des TPG 2017 qui a été publié par l'OCDE en juin 2018 (le texte peut être consulté par le biais du lien suivant : <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/revised-guidance-on-the-application-of-the-transactional-profit-split-method-beeps-action-10.htm>). Les références aux §§ des TPG 2017 renvoient aux utilisés dans le document précité.

60. La méthode transactionnelle de partage des bénéfices consiste à attribuer à chaque entreprise liée participant à une transaction contrôlée la part du bénéfice net commun (ou de la perte) issu(e) de cette transaction, qu'une entreprise indépendante serait en droit d'attendre si elle était engagée dans une transaction comparable sur le marché libre (TPG 2017, §§ 2.114). La PSM est une des méthodes préconisées par l'OCDE et comme pour chaque méthode, ce sont la délimitation de la transaction, l'analyse fonctionnelle et la disponibilité d'informations fiables qui déterminent quelle méthode est la plus appropriée pour déterminer le prix de la transaction. Le manque d'informations fiables est en soi insuffisant pour conclure que la PSM est la méthode la plus appropriée (TPG 2017, §§ 2.128).

61. Contrairement aux méthodes unilatérales, la PSM tient compte des contributions de toutes les entreprises impliquées dans la transaction afin de parvenir à une répartition appropriée des bénéfices combinés. Les bénéfices (pertes) commun(e)s de la(des) transaction(s) contrôlée(s) doivent être identifié(e)s et ensuite distribué(e)s en fonction des contributions fournies par chacune des entreprises liées, et ce, sur une base cohérente comparable à la façon dont des entreprises non liées partageraient les bénéfices (pertes).

62. L'utilisation de la PSM peut être la plus appropriée lorsque :

- les deux parties fournissent des contributions uniques et de valeur (TPG 2017, §§ 2.130 - 2.132) ;
- les activités des entreprises liées sont fortement intégrées (TPG 2017, §§ 2.133 - 2.138) ;

- les risques économiques importants sont supportés conjointement par les entreprises liées ou les risques économiques importants sont supportés séparément par les entreprises liées, mais les risques sont si étroitement liés que l'élaboration d'un risque influence toute la transaction (TPG 2017, §§ 2.139 - 2.142).

63. La principale faiblesse de cette méthode consiste en sa difficulté d'application (TPG 2017, §§ 2.123) : accessibilité des informations, établir les produits et charges de chaque partie pour arriver au résultat net, allocation des coûts indirects entre les transactions liées ou non....

64. Il existe deux types de PSM :

- L'analyse des contributions (contribution analysis) : la totalité des bénéfices pertinents des transactions contrôlées est répartie sur une base économique cohérente, compte tenu des contributions relatives de chaque entreprise liée.
- L'analyse résiduelle : elle comprend deux phases :

* chaque participant se voit attribuer un bénéfice en provenance des bénéfices pertinents sur la base des fonctions de routine exercées. Dans ce contexte, on utilise une méthode unilatérale.

* le bénéfice résiduel est ensuite attribué aux entreprises liées sur la base d'une analyse des contributions fournies par chacune d'elles.

65. Ce sont les bénéfices réels, c'est-à-dire les bénéfices qui ont réellement été réalisés, qui sont répartis si les entreprises liées supportent conjointement les risques économiques importants ou les risques économiques importants sont supportés séparément par les entreprises liées, mais ces risques sont si étroitement liés que l'élaboration d'un risque influence toute la transaction. Dans d'autres cas, une répartition des bénéfices prévisionnels serait plus appropriée.

66. Concernant la répartition des bénéfices, il n'existe pas à proprement parler de listes des critères qui définissent des clés de répartition optimales (TPG 2017, §§ 2.166 - 2.168).

67. Les clés de répartition doivent toutefois :

- être basées sur des données objectives ;
- être vérifiables et
- être étayées par des données comparables, par des données internes ou par les deux ensemble.

Points d'attention pour l'ensemble des méthodes

68. Coûts budgétés versus coûts réels

- Les prix sont généralement prédéterminés sur la base des coûts budgétés.
- L'administration contrôlera l'impact sur la transaction de l'utilisation de coûts budgétés, la politique de réajustement avec les coûts réels, de même que l'écart persistant entre ces coûts et les coûts réels et la pérennisation dans le temps du type de coûts (budgétés ou réels) choisi. Des ajustements sont possibles si les dépenses réelles associées aux transactions sont, sans raison économique, anormalement éloignées des coûts budgétés ou si l'utilisation de coûts budgétés ne permet pas d'aboutir à une conformité de l'assiette des coûts par rapport à une assiette des coûts de pleine concurrence.

Chapitre III : L'analyse de comparabilité

Introduction

69. La vérification de la comparabilité des transactions est appelée analyse de comparabilité. L'analyse de comparabilité est importante pour toutes les méthodes de prix de transfert qui sont utilisées pour évaluer si des transactions liées sont conformes au principe de pleine concurrence et donc conformes aux conditions du marché. Elle constitue la base de toute justification des prix de transfert utilisés.

70. Par « comparable », on entend qu'il n'existe pas de différences susceptibles d'influencer significativement la transaction considérée (prix, marge bénéficiaire ...) ou que l'impact des éventuelles différences peut être éliminé moyennant la mise en place d'ajustements suffisamment précis.

Déroulement d'une analyse de comparabilité

71. Après l'analyse des fonctions, des risques supportés et des actifs utilisés par les parties impliquées dans les transactions (voir commentaire, chapitre I de la présente circulaire), l'étape suivante pour parvenir à un prix de pleine concurrence consiste à chercher des comparables fiables (« comparables »).

72. Les TPG 2017 décrivent au chapitre III (rubrique A.1) le déroulement en 9 étapes d'un tel processus. Toutefois, n'importe quel autre processus susceptible de conduire à l'identification de comparables fiables est également acceptable. L'accent est plutôt posé sur la fiabilité du résultat de l'enquête de comparabilité que sur le processus à suivre (TPG 2017, § 3.4).

73. Aperçu du déroulement d'une analyse de comparabilité :

Etape 1	Détermination de la période d'analyse
Etape 2	Analyse générale des circonstances du contribuable

Etape 3	L'analyse de la (des) transaction(s) liée(s) est basée sur l'analyse fonctionnelle pour déterminer qui sera la « partie testée », quelle méthode de prix de transfert est appropriée, quel indicateur financier y correspond (dans le cas d'une méthode transactionnelle de bénéfices) et quels facteurs de comparabilité doivent être inclus dans l'analyse.
Etape 4	Evaluation des éventuels comparables internes existants
Etape 5	Détermination des informations présentes concernant les comparables externes, avec l'évaluation de leur fiabilité relative
Etape 6	Sélection de la méthode de prix de transfert la plus appropriée et détermination de l'indicateur financier pertinent
Etape 7	Identification des comparables potentiels, compte tenu des facteurs déjà déterminés au cours de l'étape 3 et conformément aux facteurs de comparabilité tels qu'ils figurent dans les TPG 2017, § 1.38 - 1.63.
Etape 8	Détermination, si nécessaire, d'ajustements de comparabilité appropriés
Etape 9	Interprétation et utilisation des données recueillies pour déterminer la rémunération de pleine concurrence appropriée.

74. Le processus d'une analyse de comparabilité est brièvement commenté ci-après, chaque fois avec une référence aux directives que l'OCDE a fournies à ce sujet.

Etape 1. Détermination de la période couverte par l'analyse de comparabilité (TPG 2017, § 3.74 - 3.79)

75. Lors de l'analyse des prix, il convient de reprendre tous les faits et circonstances pertinents, qui sont connus au moment de la détermination du prix.

76. Afin de pouvoir se faire une meilleure idée des circonstances dans lesquelles une transaction a eu lieu, il peut être indiqué de considérer plusieurs années, lorsque cela constitue une valeur ajoutée pour l'analyse des prix de transfert.

77. La prise en considération de plusieurs années peut atténuer les distorsions dues aux différences de la situation économique, du marché ou de l'entreprise. Les différences liées aux cycles de vie des marchés et des produits peuvent ainsi être nivelées, ce qui permet une meilleure comparabilité. Le nombre d'années à prendre en compte dépendra finalement des faits et circonstances propres à chaque cas. Les caractéristiques spécifiques du secteur dans lequel opère le contribuable peuvent également influencer la détermination de l'horizon temporel considéré.

78. L'administration estime qu'au moins 3 années doivent être considérées dans l'analyse des comparables. En revanche, chez la partie testée, les données sont limitées à celles qui se rapportent à la transaction examinée pour une année donnée.

79. Concernant l'utilisation d'informations d'années postérieures à l'année dans laquelle la transaction a eu lieu, il convient de se reporter aux TPG 2017, § 3.74. Ces informations peuvent, par exemple, s'avérer pertinentes pour l'analyse des conditions réelles et des accords en vigueur entre les parties dans le cadre d'une délimitation précise de la transaction examinée.

Etape 2. Analyse de l'ensemble des circonstances dans lesquelles le contribuable exerce ses activités (TPG 2017, § 3.7)

80. Cette étape est axée sur l'analyse du secteur d'activité, de la concurrence et des facteurs économiques et réglementaires qui déterminent le contexte dans lequel le contribuable exerce son activité.

81. Les prix varient d'un marché à l'autre, même lorsqu'il s'agit de biens et services identiques.

82. Pour comparer des transactions, il peut e.a. s'avérer nécessaire d'analyser les circonstances économiques suivantes :

- la situation géographique ;
- la taille du marché ;
- la concurrence, la taille et l'importance des concurrents ;
- la disponibilité des biens et services de remplacement ;
- les niveaux d'offre et de demande ;
- le pouvoir d'achat du consommateur ;
- les prescriptions édictées par les pouvoirs publics et
- les coûts de production (p. ex., les coûts de la main-d'œuvre locale et des matières premières).

83. Il peut en outre être fait référence au commentaire relatif aux indicateurs de comparabilité et au traitement des économies de localisation (« location savings ») dans le chapitre I de la présente circulaire.

Etape 3 : Analyse de la(des) transaction(s) liée(s) (TPG 2017, § 3.8 - 3.17)

84. Dans le cadre de l'analyse, il est important d'examiner les facteurs économiques pertinents des relations commerciales et financières entre les entreprises liées et de cartographier les conditions et circonstances pertinentes, afin de déterminer ainsi la transaction réelle qui doit finalement être comparée avec les transactions entre sociétés non liées. Avant de procéder à une comparaison, il convient de définir clairement en quoi consiste précisément la transaction.

85. Dans la terminologie de l'OCDE, ce processus est appelé « accurate delineation of the actual transaction ».

86. C'est l'entreprise liée dont les fonctions dans la transaction à examiner sont le moins complexes qui sera dans la grande majorité des cas désignée comme partie testée (TPG 2017, § 3.18 - 3.19).

Transactions composées ou scindées

87. Le principe de pleine concurrence compare les conditions d'une transaction entre sociétés associées à celles d'une transaction similaire dans des circonstances similaires entre sociétés non liées. Toutefois, les données de tiers sont souvent disponibles au niveau de l'entreprise ou du secteur d'activité et non au niveau transactionnel. Par dérogation à l'application transaction par transaction du principe de pleine concurrence, une comparaison fondée sur une combinaison de transactions peut également être appropriée, dans les cas où les stratégies des entreprises associées sont différentes de celles des entreprises indépendantes, à condition qu'il soit démontré que l'ensemble a été rémunéré conformément au principe de pleine concurrence.

88. Lorsque les biens sont très similaires ou étroitement liés, ils peuvent être considérés dans leur globalité, à condition que ces différents biens aient des caractéristiques très similaires qui se reflètent dans les coûts de production, de marketing et de vente.

89. Etant donné que les opérations combinées ou scindées constituent une dérogation à l'application transaction par transaction du principe de pleine concurrence, il incombe au contribuable de démontrer que les prix de transfert adoptés peuvent être considérés comme conforme au principe de pleine concurrence.

Compensations intentionnelles

90. Il arrive que des entreprises décident de ne pas payer chaque livraison séparément, mais de comparer, par exemple, la valeur de la livraison de l'entreprise A à l'entreprise liée B avec la valeur de la livraison de l'entreprise B à l'entreprise liée A, et de ne compenser que la différence entre ces valeurs respectives. Dans les TPG 2017, il est alors fait état de régimes compensatoires intentionnels (TPG 2017, § 3.13 e. s., « intentional set-offs »).

91. L'existence d'un régime compensatoire n'enlève en rien au fait que chacune des transactions doit avoir lieu conformément aux conditions du marché.

Etape 4 : Evaluation des comparables internes existants (TPG 2017, § 3.27 - 3.28)

92. Dans certains cas, une bonne source de comparables se situe au sein même du groupe d'entreprises multinationales. Un groupe multinational important a des contrats et entretient des relations commerciales avec de nombreux clients, fournisseurs, entrepreneurs, etc. Les prix et les modalités de ces transactions avec des entreprises indépendantes peuvent être comparés avec les prix et les modalités de transactions similaires avec des entreprises liées.

93. Les comparables internes doivent également satisfaire aux 5 facteurs de comparabilité décrits au chapitre I de la présente circulaire.

Etape 5 : Les comparables externes et leurs sources (TPG 2017, § 3.29 - 3.39)

94. Alors que l'on trouve les informations relatives aux comparables internes au sein même de l'entité examinée ou du groupe multinational concerné, il convient de chercher, pour les comparables externes, dans les données accessibles au public ou dans les bases de données commerciales.

95. En cas d'utilisation de bases de données commerciales, c'est la qualité et non la quantité des comparables qui importe le plus. C'est pourquoi il est recommandé, en cas d'utilisation de telles bases de données, de peaufiner ultérieurement les informations qui en sont issues en les testant à d'autres informations publiquement disponibles (par ex., les informations incluses dans les rapports annuels et figurant sur le site web des comparables potentiels).

96. Le processus d'identification de transactions similaires de tiers doit être transparent, systématique et vérifiable (6).

(6) *EU Joint Transfer Pricing Forum, Report on the use of comparables in the EU, october 2016. [Lien JTPF](#)*

Etape 6 : Sélection de la méthode de prix de transfert la plus appropriée (TPG 2017, § 3.20 - 3.23)

97. Cette étape comprend l'identification de la méthode de prix de transfert la plus fiable pour fixer ou tester les conditions de pleine concurrence. Bien que pour être réalisable, la sélection de la méthode la plus appropriée doit tout d'abord dépendre de la délimitation de la transaction à tester (comme expliqué plus haut, dans l'étape 3), il convient également de tenir compte de la disponibilité des comparables potentiels nécessaires pour pouvoir appliquer la méthode choisie.

98. Pour une explication détaillée des méthodes de prix de transfert, voir le chapitre II de la présente circulaire.

Etape 7 : Sélection et rejet d'entreprises comparables potentielles (TPG 2017, § 3.40 - 3.46)**Généralités**

99. Les TPG 2017, §§ 3.40 - 3.42 mentionnent 2 approches permettant d'identifier des transactions potentiellement comparables :

- L'approche **additive**

100. Selon l'approche additive, l'entreprise elle-même établit une liste de parties potentielles dans des transactions potentiellement similaires. Des informations sont ensuite recueillies sur ces transactions afin d'analyser si elles sont comparables. Sur la base de ces comparables un prix de pleine concurrence est alors déterminé.

- L'approche **déductive**

101. Cette approche est fondée sur la sélection d'une liste détaillée de parties potentiellement comparables, qui opèrent de préférence dans le même secteur et qui semblent exercer une fonction similaire, en faisant usage d'une base de données (commerciale).

102. Il peut arriver qu'aucun comparable interne potentiel ne puisse être identifié sur la base de l'analyse fonctionnelle et sur celle de la délimitation claire et nette de la transaction contrôlée. Le cas échéant, il convient de considérer et d'identifier des comparables externes. Selon les faits et circonstances du cas et des facteurs de comparabilité qui influencent les comparables potentiels, des comparables externes peuvent être cherchés auprès de sources d'information nationales et/ou étrangères.

103. S'il n'est pas possible de trouver suffisamment de comparables dans le pays de la partie à tester, on peut étendre les recherches aux marchés les plus étroitement liés au marché national, à condition toutefois que ces marchés soient suffisamment comparables. L'administration accepte dans ce contexte les études paneuropéennes.

104. Il ne pourrait pas y avoir de différences entre le marché où ont lieu les activités et le marché où une entreprise similaire déploie des activités susceptibles d'influencer réellement le prix dont auraient convenu des entreprises indépendantes.

105. Le choix du contribuable de prendre d'autre pays en considération que ceux visés ci-dessus doit être dûment justifié et étayé.

Entreprises déficitaires

106. Concernant les comparables qui se situent dans l'intervalle, l'administration n'accepte aucune entreprise ayant connu 2 ou plusieurs années déficitaires pour des sociétés au profil de risque limité.

107. Bien que des activités commerciales normales puissent engendrer des pertes occasionnelles, on est pour de tels cas tenu de contrôler si la volatilité des résultats d'exploitation chez les comparables est liée au secteur d'activité dans lequel l'entreprise opère ou si elle résulte plutôt d'une réorganisation dans le sens du chapitre 9. Dans ce dernier cas, il convient d'envisager l'élimination du comparable.

Jeunes entreprises

108. A moins que la partie testée elle-même ne soit une jeune entreprise (start-up), les jeunes entreprises (start-up) ne sont pas reprises dans l'ensemble des comparables, parce que leurs données sont susceptibles d'être faussées par des circonstances spécifiques liées au démarrage d'activité (p. ex., pertes de démarrage, présence de coûts de pénétration de marché ...). L'administration estime que les entreprises qui ont été créées il y a moins de 4 ans doivent rester hors considération.

Ratios diagnostics

109. Des critères quantitatifs peuvent être utilisés sous forme de ratios diagnostics pour optimiser ultérieurement le processus de sélection.

110. Il y a 2 raisons clés qui plaident pour l'utilisation de ratios diagnostics :

- pour améliorer la fiabilité en termes de comparabilité des entreprises/transactions comparables retenues ;
- pour réduire le nombre d'entreprises potentiellement comparables retenues à un ensemble contrôlable, avec moins d'entreprises.

111. Les ratios diagnostics sont des ratios basés sur des éléments du compte de bilan et du compte de résultat qui permettent d'examiner dans quelle mesure ceux des comparables correspondent à ceux de la partie à tester. De tels ratios peuvent revêtir de nombreuses formes telles que :

- les actifs incorporels par rapport à la totalité des avoirs ou les actifs corporels par rapport à la totalité des avoirs ;
- le chiffre d'affaires par membre du personnel ou les actifs corporels par membre du personnel ;
- les dépenses opérationnelles par rapport aux ventes ou les CoGS par rapport aux ventes ;
- le stock par rapport aux ventes ou le stock par rapport à la totalité des avoirs ;
- encours moyen des créances clients ou encours moyen des créances fournisseurs.

112. Le choix du (des) ratio(s) diagnostic(s) dépend de différents facteurs, parmi lesquels la nature des activités commerciales exercées et les inducteurs de valeur (« value drivers ») susceptibles d'être identifiés.

113. Etant donné que l'accent de l'analyse de comparabilité est posé sur l'identification d'entreprises/transactions comparables plutôt que sur le fait de rendre les entreprises comparables, l'utilisation de ratios diagnostics est privilégiée par rapport aux

ajustements de comparabilité effectués de façon courante aux comparables retenus. L'utilisation de ratios diagnostics ne remplace en aucun cas la vérification de la qualité des comparables finalement retenus.

114. Dans les circonstances évoquées dans les TPG 2017, § 3.57, des outils statistiques peuvent à terme encore accroître la fiabilité de l'analyse (voir plus loin l'étape 9, pour une explication plus détaillée de l'utilisation de l'intervalle interquartile).

Périodicité

115. L'exécution préalable de l'analyse de comparabilité correspondrait aussi bien que possible au moment de l'opération à tester afin d'améliorer la comparabilité. Une mise à jour annuelle des résultats obtenus en partant de l'analyse de comparabilité initiale est recommandée. La documentation liée à l'analyse de comparabilité doit être régulièrement mise à jour à la lumière de toute modification des fonctions, des risques et de l'environnement économique de l'entreprise examinée. (TPG 2017, § 3.67 - 3.69).

116. L'administration est d'avis qu'une actualisation de l'étude de prix de transfert initiale devrait de préférence avoir lieu tous les trois ans, sauf lorsque les faits et circonstances exigent de procéder plus rapidement à une révision.

117. La sélection de « comparables » potentiels, notamment le choix des critères de sélection, est d'importance primordiale pour l'application de l'analyse de comparabilité. Le choix des critères de sélection influence en effet directement le résultat de l'analyse de comparabilité.

Etape 8 : Ajustements visant à éliminer les différences en matière de comparabilité (TPG 2017, § 3.47 - 3.54)

118. Les différences matérielles entre les transactions liées et non liées ont un impact sur la comparabilité. Afin d'éliminer cet impact négatif sur la comparabilité, des ajustements de comparabilité (« comparability adjustments ») peuvent être apportés. L'OCDE souligne que des ajustements peuvent uniquement être exécutés s'ils permettent d'améliorer la fiabilité des résultats (TPG 2017, § 3.52). Les seules corrections qui peuvent donc être appliquées sont celles qui optimisent la comparabilité.

119. Cependant, à mesure que le nombre de corrections augmente, la fiabilité des comparables potentiels peut diminuer et il y a un risque croissant que des comparables totalement inappropriés soient ainsi rendus artificiellement adéquats.

120. Les ajustements de comparabilité doivent surtout être étayés pour les points suivants :

- l'importance de la différence pour laquelle une correction est envisagée ;
- la qualité des données qui font l'objet d'une correction ;
- les circonstances qui sont réputées avoir une incidence considérable sur le prix (bénéfices) ;
- le but de la correction ;
- la fiabilité de la méthode utilisée pour exécuter la correction.

121. Généralement les ajustements de comparabilité ne peuvent pas être utilisés pour corriger d'importantes différences en matière d'actifs et de risques, étant donné que ces derniers indiquent plutôt une incohérence des critères de sélection utilisés et des différences dans le profil des risques et des fonctions de la partie à tester.

122. Les ajustements de comparabilité sont généralement appliqués pour tenir compte des différences en matière de fonds de roulement/capital d'exploitation entre les comparables et la partie à tester.

Etape 9 : L'utilisation d'un intervalle de pleine concurrence (TPG 2017, § 3.55 - 3.66)

Détermination et application de l'intervalle

123. La détermination d'un prix de transfert n'est pas une science exacte. Habituellement, on n'obtient pas une seule valeur, mais un intervalle de valeurs dans laquelle le prix de transfert à utiliser sera situé.

124. Dans des circonstances exceptionnelles et à condition que les comparables sont très similaires et d'une haute et équivalente qualité, n'importe quel point de l'intervalle peut servir de référence pour un prix de transfert conforme au principe de pleine concurrence.

125. Une analyse de comparabilité ne peut être effectuée de manière fiable que si l'on dispose d'informations suffisantes sur les transactions comparables en ce qui concerne tous les facteurs de comparabilité. A la suite de l'examen des comparables aux fins de fiabilité et de comparabilité, des problèmes de comparabilité difficiles à identifier et/ou à quantifier peuvent persister. Les méthodes statistiques peuvent contribuer à accroître la fiabilité de l'analyse de comparabilité. L'administration préfère donc l'approche de l'écart interquartile (IQR) aux comparables sélectionnés sans exclure d'autres méthodes statistiques qui minimisent le risque et la marge d'erreur par rapport à des lacunes inconnues ou difficiles à quantifier dans la comparabilité. L'accent est mis sur l'amélioration de la fiabilité du matériel de comparabilité. L'administration acceptera le résultat de la partie testée, lorsque le résultat de la transaction testée s'inscrit dans l'IQR.

126. Si le résultat de la transaction testée se situe en dehors de l'intervalle (soit l'intervalle complet dans le cas de comparables de haute qualité, soit l'intervalle interquartile dans les autres cas) et que le contribuable est incapable de justifier cette déviation, un ajustement est nécessaire. Cet ajustement doit être effectué vers un point à l'intérieur de l'intervalle (soit l'intervalle complet dans le cas de comparables de haute qualité, soit l'intervalle interquartile dans les autres cas) qui reflète le mieux les faits et circonstances de la transaction testée. Lorsqu'un tel point spécifique à l'intérieur de l'intervalle (soit l'intervalle complet dans le cas de comparables de très haute qualité, soit l'intervalle interquartile dans les autres cas) ne peut être identifié, l'administration préfère ajuster à la médiane.

Chapitre IV : Méthodes administratives destinées à éviter et à régler les différends en matière de prix de transfert

127. Ce chapitre des TPG 2017 n'est pas abordé dans la présente circulaire.

Dans ce contexte, il peut être renvoyé :

- circulaire 2018/C/27 du 07.03.2018 relative au règlement des différends liés à l'application des conventions fiscales internationales.

Cette circulaire peut être consultée via le lien suivant :

[Circulaire relative au règlement des différends liés à l'application des conventions fiscales internationales](#)

- FAQ

[FAQ Procédure amiable - Advance Pricing Arrangement \(APA\)](#)

Chapitre V : Obligations en matière de documentation

128. Ce chapitre des TPG 2017 n'est pas abordé dans la présente circulaire.

Dans ce contexte, il peut être renvoyé :

- aux articles 321/1 à 321/7 du Code des impôts sur les revenus 1992 ;
- à la circulaire n° 2017/C/56 du 04.12.2017 concernant les obligations complémentaires de déclaration en matière de prix de transfert et
- au site web de l'administration concernant BEPS 13 :
BEPS 13

Chapitre VI : Considérations particulières applicables aux actifs incorporels

Introduction

129. En règle générale, les principes des TPG 2017, chapitres I - III sont applicables, mutatis mutandis, aux transactions portant sur des actifs incorporels. L'analyse des prix de transfert relative aux actifs incorporels commencera ainsi par une analyse des relations commerciales et financières des entreprises concernées, des conditions sous-jacentes et des circonstances économiques pertinentes, afin que la transaction puisse être clairement déterminée. Dans ce contexte, l'analyse fonctionnelle tiendra également compte des fonctions exercées, des risques assumés et des actifs des entreprises concernées utilisés dans le cadre de la (des) transaction(s) examinée(s). Il conviendra ensuite d'effectuer une étude de comparabilité afin de pouvoir déterminer le prix de transfert correct de la (des) transaction(s) sous-jacente(s). Il peut toutefois arriver, dans des circonstances exceptionnelles, que la (les) transaction(s) doi(ven)t être ignorée(s).

Identification des actifs incorporels

130. Chaque pays possède sa propre législation pour déterminer, à des fins fiscales, ce qui est ou non un actif incorporel, et comment cet actif est traité. Vu le caractère international des prix de transfert, il convient toutefois d'utiliser une définition générale internationale pour parvenir à un accord concernant ce qui doit être rémunéré.

131. Les Directives de l'OCDE en matière de prix de transfert utilisent la définition suivante (TPG 2017, § 6.6) :

« le terme « incorporel » désigne une chose qui n'est pas un actif corporel ni un actif financier, qui peut être possédée ou contrôlée aux fins d'utilisation dans le cadre d'activités commerciales, et dont l'utilisation ou le transfert serait rémunéré s'il avait lieu dans le cadre d'une transaction entre parties indépendantes dans des circonstances comparables. »

132. Il a été explicitement choisi de ne pas adhérer aux normes comptables qui s'appliquent aux actifs incorporels. Un actif incorporel ne doit donc pas toujours être exprimé dans les comptes annuels de l'entité pour pouvoir prétendre à une rémunération pour son utilisation ou son transfert. Un actif incorporel ne doit pas non plus être protégé légalement pour pouvoir prétendre à une rémunération liée à son utilisation ou à son transfert.

133. Les caractéristiques spécifiques du marché (par exemple, le revenu moyen, la taille du marché, l'accès à du personnel hautement qualifié, le climat, etc.) ne peuvent pas être détenues ou contrôlées, et ne peuvent donc pas être considérées comme des actifs incorporels.

134. Les Directives de l'OCDE comprennent une liste non exhaustive d'exemples d'actifs incorporels possibles (TPG 2017, § 6.18 - 6.31).

Propriété des actifs incorporels et fonctions DEMPE

135. Dans le cadre de transactions impliquant des actifs incorporels, il est important de contrôler, outre l'identification du propriétaire légal des actifs incorporels, quelles entités du groupe exercent des fonctions, assument des risques et utilisent des actifs incorporels liés à la mise au point, à l'amélioration, à l'entretien, à la protection et à l'exploitation (en pratique, ces notions sont mieux connues sous leurs dénominations anglaises « development, enhancement, maintenance, protection, exploitation » - en abrégé « DEMPE »). Les entreprises qui ont exercé des fonctions DEMPE doivent recevoir une rémunération conforme au marché pour ces fonctions exercées, risques assumés et actifs utilisés.

136. Pour effectuer une analyse de prix de transfert correcte d'une transaction incluant des actifs incorporels, le plan par étapes suivant peut être utilisé (TPG 2017, § 6.34) :

- identification des actifs incorporels qui font partie de la (des) transaction(s) examinée(s), ainsi que des risques y afférents ;
- identification des accords contractuels et de toute autre documentation écrite, avec une attention particulière pour l'identification du propriétaire légal de l'actif incorporel ;
- identification des parties qui exercent des fonctions DEMPE ;
- vérification de la cohérence entre les obligations contractuelles et le comportement réel des parties ;
- délimitation de la (des) transaction(s) effective(s) relative(s) aux fonctions DEMPE, basées sur les obligations contractuelles examinées, la propriété légale constatée et le comportement réel observé ;
- si possible, détermination du prix de pleine concurrence de la (des) transaction(s) examinée(s), sauf si, dans des cas exceptionnels, les transactions doivent être ignorées.

137. S'il n'existe aucune disposition écrite désignant une certaine partie comme le propriétaire légal de l'actif incorporel examiné, l'entreprise qui prend les décisions principales concernant l'exploitation de l'actif et qui peut limiter l'utilisation de l'actif par d'autres parties (TPG 2017, § 6.40) sera alors considéré comme le propriétaire légal de l'actif incorporel aux fins de l'établissement des prix de transfert.

138. Il peut également arriver que plusieurs propriétaires légaux puissent être identifiés. Dans ce cas, les différentes transactions devront être identifiées entre ces entreprises, qui exercent les fonctions, assument les risques et utilisent les actifs en relation avec les fonctions DEMPE.

139. Lors de l'examen des fonctions exercées, on doit vérifier à la fois quelle entité exerce réellement ces fonctions et quelle partie les contrôle. Une entité peut par exemple poursuivre la recherche et le développement dans le cadre de l'amélioration d'un actif incorporel déterminé, mais une autre entité du groupe peut exercer un contrôle sur cette recherche (entre autres, en prenant d'importantes décisions concernant cette recherche). Il va de soi que les deux entités doivent recevoir une rémunération conforme aux conditions du marché pour les fonctions qu'elles exercent.

140. Pour ce qui est des risques assumés, on peut se référer aux principes du chapitre I. Lorsqu'une entité du groupe assume certains risques importants en rapport avec les fonctions DEMPE, cette entité du groupe aura droit aux (à une partie des) revenus actuels procurés par cet actif incorporel.

141. Pour déterminer une rémunération correcte des actifs apportés, il faudra également examiner les fonctions sous-jacentes et les risques assumés. Une attention particulière doit être accordée à la détermination d'une rémunération du capital conforme aux conditions du marché. Lorsqu'une entité du groupe contribue en capital au développement d'un actif incorporel, il convient, entre autres, de vérifier si cette entité du groupe contrôle les risques financiers y afférents et si cette entité du groupe exerce également un contrôle sur le développement de l'actif incorporel. Dans le premier cas, l'entité du groupe ne recevra qu'une compensation financière pour le capital apporté. Dans le second cas, les fonctions exercées doivent également être rémunérées. Si l'entité du groupe n'exerce aucune fonction de contrôle sur le développement de l'actif incorporel ou sur les risques financiers, elle n'aura tout au plus droit qu'à une prime sans risque pour le capital apporté.

142. De façon générale, on peut dire que si le propriétaire légal exerce ou contrôle toutes les fonctions DEMPE, s'il assume ou contrôle tous les risques associés aux fonctions DEMPE, s'il a également la capacité financière de supporter ces risques et si tous les actifs contribuent à ces fonctions DEMPE, il a droit à tous les revenus qui découlent de l'utilisation de ces actifs incorporels.

Détermination du prix de transfert lors de transactions impliquant des actifs incorporels

143. Pour la détermination du prix de transfert d'une transaction incluant un actif incorporel, il convient de se reporter aux principes des chapitres I - III. Il peut toutefois s'avérer difficile de mettre ces principes en application, et ce, pour les raisons suivantes :

- un manque de comparabilité entre les transactions identifiées et les transactions entre parties indépendantes ;
- un manque de comparabilité entre différents actifs incorporels ;
- la propriété légale ou l'utilisation de l'actif incorporel par différentes entités ;
- les défis pour examiner l'impact qu'a un actif incorporel sur la transaction globale ;
- différentes entités du groupe peuvent exercer des fonctions, assumer des risques ou apporter des actifs dans le cadre des fonctions DEMPE ;
- les fonctions, risques et actifs susmentionnés peuvent être apportés à un moment différent de celui où la (les) transaction(s) examinée(s) a (ont) lieu.

144. Lorsqu'on réalise une étude de comparabilité concernant des actifs incorporels, il convient de tenir compte des caractéristiques spécifiques des actifs. Certains éléments qui requièrent une attention sont, entre autres :

- l'exclusivité ;
- l'étendue et la durée d'une éventuelle protection juridique ;
- la portée géographique ;
- la durée de vie utile ;

- la phase de développement ;
- les droits sur les améliorations, révisions et mises à jour ;
- les recettes futures attendues.

145. Le principe général selon lequel la sélection de la méthode de prix de transfert la plus appropriée dépend de l'analyse fonctionnelle s'applique également aux transactions impliquant des actifs incorporels. En fonction des faits et circonstances, certaines méthodes de prix de transfert s'avéreront toutefois plus appropriées que d'autres. De manière générale, il ne sera ainsi pas opportun d'appliquer la CPM puisqu'il n'existe pas toujours de corrélation entre les coûts et les recettes d'un actif incorporel. La CPM peut cependant être indiquée pour la rémunération de contributions purement routinières à l'actif incorporel, par exemple, lorsqu'un logiciel comptable a été développé à des fins exclusivement internes.

146. Les méthodes de prix de transfert CUP ou PSM sont les plus appropriées pour déterminer la rémunération d'un actif incorporel. Pour déterminer le prix de marché, on peut éventuellement faire usage de techniques d'évaluation.

Quelques points d'attention lors de l'utilisation de techniques d'évaluation

147. Différentes techniques d'évaluation sont disponibles, chacune avec ses propres avantages et inconvénients. Bien que les directives de l'OCDE décrivent principalement la méthode du cash-flow actualisé, d'autres techniques sont également acceptées (par exemple la « relief from royalty method », la « residual value method », la « premium profit method » ...). Pour l'administration, il est essentiel que le contribuable mentionne ces avantages et inconvénients dans sa documentation de prix de transfert, de même que les motifs pour lesquels il a précisément choisi une certaine technique. Il peut également s'avérer utile, sans être indispensable, d'utiliser différentes techniques pour étayer le prix de transfert.

148. Lors de l'utilisation de techniques d'évaluation, il convient, en tout état de cause, de tenir compte de certains facteurs (en fonction de la technique utilisée) :

- l'exactitude des prévisions financières ;
- la croissance attendue ;
- les taux d'actualisation ;
- la durée de vie utile et la valeur finale ;
- les pourcentages de redevance ;
- les rendements courants ;
- les impôts.

149. Enfin, il est important de souligner que les techniques d'évaluation sont souvent utilisées pour d'autres raisons qu'à des fins de prix de transfert. Dans un tel cas, un contribuable peut utiliser, avec prudence, cette évaluation comme base d'évaluation de l'actif incorporel en vue de la détermination des prix de transfert (voir entre autres TPG 2017, § 6.155).

Le prix de transfert lorsque l'évaluation de l'actif incorporel est très incertaine au moment de la transaction

150. Lorsque la valeur de l'actif incorporel est très incertaine au moment de la transaction, les parties concernées incluront, dans certaines circonstances, un certain nombre de garanties afin de se prémunir contre certains développements susceptibles de se produire ultérieurement, mais qui sont difficilement prévisibles au moment de la transaction.

151. Des exemples de la façon dont des entreprises indépendantes essaient de se protéger contre ces incertitudes sont, entre autres, la possibilité de procéder, dans le cadre du contrat, à des ajustements de prix, de conclure des contrats de plus courte durée, d'adopter une autre structure de paiement ou d'inclure des clauses de renégociation.

152. Dans la détermination d'un prix de transfert pour des transactions impliquant des actifs incorporels difficiles à évaluer, on devra tenir compte de ces facteurs incertains et inclure certaines clauses en fonction des faits et circonstances.

Actifs incorporels difficiles à valoriser

153. Les actifs incorporels difficiles à valoriser sont des actifs incorporels pour lesquels (i) il n'existe pas de comparables fiables et (ii) les flux de trésorerie prévus ou les hypothèses sur lesquelles est basée l'évaluation de l'actif sont très incertains au moment de la transaction, ce qui rend très difficile la prévision de réussite finale de l'actif incorporel au moment de la transaction (TPG 2017, § 6.189). Des exemples de telles transactions sont entre autres (TPG 2017, § 6.190) :

- un actif incorporel qui n'est que partiellement développé au moment de la transaction ;
- on s'attend à ce que l'actif incorporel ne soit utilisé commercialement que plusieurs années après la transaction ;
- l'actif incorporel contribue au développement d'un autre actif incorporel qui répond à la définition de l'actif incorporel difficile à évaluer ;
- l'actif incorporel sera probablement utilisé de manière innovante au moment de la transaction et le manque d'expériences antérieures en matière de développement ou d'exploitation d'actifs incorporels similaires rend les prévisions très incertaines ;
- l'actif incorporel difficile à évaluer a été transféré pour un paiement unique ;
- l'actif incorporel est utilisé dans le cadre d'un accord de répartition des coûts.

154. Lors de la détermination d'un prix de transfert, il est toujours question d'asymétrie des informations entre le contribuable et l'administration fiscale. Le contribuable dispose en effet de plus d'informations relatives aux transactions contrôlées que l'administration fiscale. Cela a, entre autres, pour conséquences que la détermination d'un prix de transfert peut prendre du temps et qu'elle nécessite de recueillir beaucoup d'informations.

155. Bien que cela soit valable pour chaque détermination d'un prix de transfert, ces asymétries des informations peuvent avoir des conséquences importantes pour la détermination d'un prix de transfert concernant des actifs incorporels. Il est ainsi essentiel pour le contribuable d'estimer quels développements ou événements ultérieurs liés aux actifs incorporels sont pertinents pour la détermination du prix de transfert et dans quelle mesure ces développements ou événements peuvent être correctement estimés ou prévus par le contribuable, compte tenu des faits et circonstances pertinents. Cette estimation exige une connaissance, une expertise ou une perception très spécifique des actifs incorporels, ainsi que de l'environnement dans lequel ceux-ci se présentent. Il peut s'agir d'une connaissance, d'une expertise ou d'une perception dont ne dispose pas l'administration fiscale au moment de la transaction.

156. Pour ces raisons, l'administration fiscale peut utiliser les résultats ex post de l'utilisation d'un actif incorporel comme preuve par présomption pour vérifier si les accords de prix ex ante ont été correctement appliqués par le contribuable au moment de la transaction, et si les développements ou événements ultérieurs ayant conduit aux résultats ex post différents ont pu être suffisamment estimés par le contribuable, et pour s'assurer de la fiabilité des hypothèses émises au moment de la transaction en vue de justifier le prix de transfert de l'actif incorporel.

157. Lorsque l'administration fiscale démontre, sur la base de cette présomption de l'homme, que les hypothèses émises lors du transfert ne sont pas fiables ou que des développements ou événements ultérieurs ayant conduit à des résultats différents auraient pu être prévus par le contribuable, mais n'ont pas été inclus dans les accords de prix ex ante, l'administration fiscale peut procéder à un ajustement de prix ou imposer une autre structure de paiement, compte tenu des hypothèses qui auraient dû être émises et/ou des développements ou événements ultérieurs qui auraient pu être prévus. Il sera question alors d'une présomption réfragable. Ces ajustements ne peuvent à leur tour pas avoir lieu purement et simplement sur la base des résultats ex post, les accords de prix ex ante doivent être adaptés en prenant en compte des hypothèses fiables ou des développements ultérieurs prévisibles.

158. Un ajustement du prix de transfert d'un actif incorporel peut, par exemple, être effectué lorsqu'il a été admis par le contribuable que la recherche et le développement ultérieurs de l'actif incorporel dureront encore 10 ans, alors que dans la pratique, de telles recherches ultérieures ne durent que 3 ans et que ceci est confirmé dans les résultats ex post. Une autre possibilité pourrait être que des accords de prix entre des parties indépendantes prévoieraient un paiement intermédiaire lorsqu'une certaine phase de la recherche a été clôturée.

159. En revanche, lorsque l'administration fiscale constate que les hypothèses émises et les développements et événements ultérieurs ont été correctement estimés, elle ne procédera pas à des ajustements de prix ou ne modifiera pas la structure de paiement du seul fait que les résultats ex post diffèrent des accords de prix ex ante.

160. L'approche décrite ci-dessus ne sera pas appliquée lorsqu'une des situations suivantes peut être invoquée :

a. Le contribuable fournit à l'administration fiscale :

- i. les informations détaillées des prévisions ex ante utilisées au moment de la transaction pour déterminer les accords de prix, y compris les modalités de prise en compte des différents risques identifiés dans les calculs pour déterminer le prix de transfert et le bien-fondé de la prise en compte des événements raisonnablement prévisibles et des autres risques, ainsi que la probabilité de réalisation, et
- ii. des preuves fiables que la différence significative entre ces prévisions et les résultats ex post est due (i) à des développements ou événements imprévisibles survenus après la détermination du prix de transfert ou (ii) à la réalisation de la probabilité d'occurrence des événements et autres risques prévisibles et au fait que ces probabilités n'étaient pas sous-estimées ou surestimées.

b. La transaction fait l'objet d'une décision anticipée bilatérale ou multilatérale en vigueur entre les pays du cessionnaire et du cédant.

c. Les différences significatives dont il est question sous le point a.ii. n'ont pas pour effet que la valeur de l'actif incorporel difficile à valoriser s'écarte de plus de 20 % de la valeur qui a été déterminée au moment de la transaction.

d. Une durée de commercialisation de 5 ans s'est écoulée après l'année au cours de laquelle l'actif incorporel difficile à valoriser a généré pour la première fois des revenus d'une partie non liée pour le cessionnaire et pendant ces 5 ans, une différence significative entre les prévisions ex ante et les résultats ex post n'a pas excédé 20 %.

161. L'administration met tout en œuvre pour détecter de telles transactions le plus rapidement possible.

162. Le cas échéant, l'administration belge donnera accès à la procédure amiable telle qu'elle est définie dans la convention préventive de double imposition correspondante, ou, le cas échéant, dans la Convention d'arbitrage (Convention 90/436/CEE) ou la Loi du 02.05.2019 transposant la Directive (EU) 2017/1852 du Conseil du 10.10.2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne.

163. Si une administration fiscale étrangère effectue un ajustement sur la base de cette procédure, l'administration fiscale belge procédera, afin d'éviter la double imposition, à un ajustement compensatoire s'il apparaît que l'ajustement effectué par l'administration fiscale étrangère est correct et justifié.

Chapitre VII : Considérations particulières applicables aux services intra-groupe

Introduction

164. Presque tous les groupes d'entreprises multinationales fournissent à leurs membres un large éventail de services, notamment d'ordre administratif, technique, financier ou commercial, comme des services de gestion, de coordination et de contrôle. Les dépenses relatives à la fourniture de ces services peuvent être initialement supportées par la société mère ou par un ou plusieurs membres du groupe spécialement désignés à cet effet (« un centre de service du groupe ») ou par d'autres membres du groupe.

165. Les TPG 2017 visent à garantir que les services soient correctement identifiés et que les coûts associés soient alloués de manière appropriée au sein d'un groupe d'entreprises multinationales, conformément au principe de pleine concurrence.

166. Deux points d'attention se dégagent dans l'analyse de la détermination des prix de transfert des services intra-groupe :

- y a-t-il eu prestation effective de services intra-groupe et
- le prix pratiqué est-il conforme aux conditions du marché.

Services intra-groupe

167. Pour la définition d'un service intra-groupe, il convient de se reporter aux TPG 2017, § 7.6 – 7.18. Pour répondre à la question de savoir si un service intra-groupe a été fourni lorsqu'une activité est exercée au profit d'un ou plusieurs membres du groupe par un autre membre de ce groupe, il faut se demander si l'activité présente un intérêt économique ou commercial et si, dans des circonstances similaires, une entreprise indépendante aurait été disposée à payer une entreprise indépendante pour exécuter cette activité ou si elle l'aurait exécutée elle-même en interne.

168. Si l'activité n'est pas de celles pour lesquelles une entreprise indépendante aurait été disposée à payer ou qu'elle aurait exécutées elle-même, elle ne devra, en principe, pas être considérée comme un service intra-groupe conforme au principe de pleine concurrence. Cela vaut plus particulièrement pour les activités exercées en qualité d'actionnaire.

169. Les activités exercées en qualité d'actionnaire (TPG 2017, § 7.9 et 7.10) le sont en général en raison de la participation du prestataire de services au capital d'un ou plusieurs membres du groupe.

170. Si des activités considérées comme des activités d'actionnaire sont exercées par une société du groupe pour d'autres raisons que ses participations au capital d'un ou plusieurs membres du groupe, la société concernée doit être considérée comme fournissant un service à la société mère ou à la société holding.

171. Les coûts liés aux activités d'actionnaire doivent être supportés au niveau du ou des actionnaires.

172. L'examen des activités exercées par un membre d'un groupe au profit des autres entités du groupe doit également déterminer si ces services font éventuellement double emploi, et le cas échéant, la raison de ce double emploi (TPG 2017, § 7.11).

173. Des services de même nature peuvent également être de nature additionnelle ou complémentaire et ne constituent pas, le cas échéant, de double emploi.

174. A la suite d'une restructuration des activités d'un groupe, certaines activités peuvent temporairement faire double emploi.

Rémunération selon le principe de pleine concurrence

Facturation directe ou indirecte

175. Lors de la détermination des modalités de facturation des prestations de services intra-groupe, on doit s'efforcer d'utiliser une tarification équitable justifiée par un avantage identifiable et prévisible.

176. La facturation directe d'un service spécifique est préconisée parce qu'elle démontre le lien entre le service fourni et le paiement. Ce type de facturation est notamment indiqué lorsque l'entreprise fournit des services spécifiques, non seulement à des entreprises liées, mais aussi à des entreprises indépendantes (TPG 2017, § 7.21 - 7.22).

177. Etant donné que la facturation directe peut s'avérer difficilement applicable au sein d'entreprises multinationales, il peut être recouru à des méthodes d'imputation indirecte basées sur une répartition des coûts amenant à procéder à des estimations ou approximations notamment quant à la quote-part de la valeur des services rendus aux sociétés concernées (TPG 2017, § 7.23 – 7.26).

178. Par exemple, le recours à des services de rémunération des salariés peut dépendre davantage des effectifs que du chiffre d'affaires, alors que la répartition des frais d'assistance IT pourra se faire en fonction du nombre d'ordinateurs.

179. Pour limiter l'impact des estimations, il convient d'être attentif à la valeur des services rendus au bénéficiaire, ainsi qu'aux caractéristiques commerciales de la transaction ; la méthode doit être basée sur une clé de répartition rationnelle (par exemple, le chiffre d'affaires ou le nombre de travailleurs) et doit aboutir à un résultat conforme à celui que des entreprises indépendantes comparables auraient été prêtes à accepter.

Méthode

180. La méthode à utiliser pour déterminer le prix de pleine concurrence applicable à des services intra-groupe doit être déterminée conformément aux TPG 2017, chapitres I - III ; ce qui, dans la pratique, aboutira souvent à l'application d'une méthode basée sur les coûts.

181. L'administration estime qu'en cas d'application de la CPM ou de la TNMM basée sur les coûts, il convient de tenir compte des éléments suivants :

- lorsqu'une entreprise intervient uniquement en tant qu'agent ou intermédiaire dans le cadre d'une prestation de services, la marge doit s'appliquer aux coûts inhérents à l'exercice des fonctions d'agent et non aux services eux-mêmes, dans la mesure où les membres du groupe auraient supporté directement ces dépenses s'ils avaient été indépendants (TPG 2017, § 7.34) ;
- la rentabilité d'un prestataire de services assumant des risques limités devrait en principe être garantie et ne devrait par conséquent pas être impactée négativement par des charges financières ou des coûts non récurrents qui ne correspondraient pas au profil fonctionnel du prestataire de services.

Services intra-groupe à faible valeur ajoutée

Définition

182. Les services intra-groupe à faible valeur ajoutée pour l'application de l'approche simplifiée développée ci-dessous sont des services fournis par un ou plusieurs membres d'un groupe d'entreprises multinationales pour le compte d'un ou plusieurs autres membres du groupe et qui :

- relèvent d'une fonction de soutien, c'est-à-dire qu'ils ne font pas partie du cœur de métier du groupe d'entreprises multinationales ;
- ne requièrent aucune utilisation d'actifs incorporels uniques et de valeur et ne donnent pas lieu à la création de tels actifs ;
- n'obligent pas le fournisseur de services à assumer des risques substantiels ou importants et qui ne créent pas de nouveau risque important pour ce même fournisseur de services.

183. Ne constituent notamment pas des services intra-groupe à faible valeur ajoutée pour l'application de l'approche simplifiée (TPG 2017, § 7.47) :

- services qui constituent le cœur de métier du groupe d'entreprises multinationales ;
- services de recherche et développement ;
- services de fabrication et de production ;
- activités commerciales liées aux matières premières ou autres matériaux utilisés dans des processus de fabrication ou de production ;
- activités de vente, de commercialisation et de distribution ;
- transactions financières ;
- activités d'extraction, d'exploration ou de transformation de ressources naturelles ;
- services d'assurance et de réassurance ;
- fonctions de direction générale d'une entreprise.

184. Peuvent être des services intra-groupe à faible valeur ajoutée pour l'application de l'approche simplifiée (TPG 2017, § 7.49) :

- comptabilité ;
- traitement et gestion des comptes clients et des comptes fournisseurs ;
- activités relatives aux ressources humaines ;
- suivi et compilation des données relatives à la santé, à la sécurité, à l'environnement et aux autres normes applicables à l'entreprise ;
- services dans le domaine des technologies de l'information qui ne font pas partie de l'activité principale du groupe d'entreprises multinationales ;
- assistance en matière de communication interne, externe et de relations publiques (à l'exception d'activités de publicité ou de commercialisation spécifiques et de la définition des stratégies y afférentes) ;
- services juridiques ;
- activités liées au respect des obligations fiscales ;
- services administratifs généraux ou services de gestion courante.

Approche simplifiée visant à déterminer la rémunération de pleine concurrence des services intra-groupe à faible valeur ajoutée

185. Pour déterminer la rémunération de pleine concurrence de services intra-groupe à faible valeur ajoutée, le prestataire de services est tenu d'appliquer une marge bénéficiaire à tous les coûts y afférents, exception faite des débours. La même marge doit être utilisée pour tous les services à faible valeur ajoutée.

186. La marge bénéficiaire équivaut à 5 % des coûts concernés et ne doit pas être justifiée par une étude comparative.

187. Un groupe d'entreprises multinationales qui choisit d'adopter cette méthode simplifiée devrait l'appliquer de manière cohérente dans l'ensemble des pays où cette approche simplifiée peut être appliquée.

188. Attention ! Le fait que l'approche simplifiée ne s'applique pas à une certaine activité ne signifie pas pour autant que cette activité génère obligatoirement des rendements plus élevés. L'activité pourrait encore avoir une faible valeur ajoutée, mais la détermination du prix de pleine concurrence pour une telle activité doit avoir lieu sur la base des principes communément appliqués.

Documentation

189. Un groupe d'entreprises multinationales, qui choisit d'appliquer l'approche simplifiée, devra constituer la documentation requise, reprenant entre autres :

- la description des services à faible valeur ajoutée fournis, des bénéficiaires et de tous les éléments permettant de conclure que ces services sont à considérer comme des services intra-groupe au sens du présent chapitre ;
- les contrats ou accords écrits ;
- documents et calculs relatifs à la détermination du groupe de coûts, en particulier une liste détaillant toutes les catégories de services et les montants des coûts pertinents, y compris les coûts des services fournis exclusivement à un membre du groupe ;
- les calculs relatifs à l'application des clés de répartition utilisées.

Chapitre VIII : Accords de répartition des coûts ou « Cost Contribution Agreements (CCA) »

Introduction

190. Un accord de répartition des coûts, communément appelé « cost contribution arrangement » (ci- après CCA) est un engagement contractuel dans le cadre duquel des parties conviennent de développer, de produire ou d'acquérir conjointement des immobilisations incorporelles ou corporelles, ou de développer une prestation de services au profit de tous les participants. Les contributions et les coûts, ainsi que les risques y afférents, sont répartis entre les parties participantes. La contribution doit correspondre aux avantages relatifs escomptés. Un CCA est un contrat. En général, un CCA n'est ni une entité juridique distincte ni un établissement stable.

191. On distingue 2 types de CCA, ceux qui sont établis pour le développement, la production ou l'acquisition en commun d'immobilisations incorporelles ou corporelles (« CCA de développement » ou « development CCA ») et ceux qui sont établis pour fournir des services (« CCA de services » ou « services CCA »).

192. L'une des grandes différences entre ces deux types de CCA est que dans le cas des CCA de développement, les avantages sont généralement attendus dans le futur, alors que dans le cas des CCA de services, les avantages pour les parties sont déjà connus au moment de la prestation de services.

193. Dans un CCA de développement, chaque participant a des droits sur les immobilisations incorporelles ou corporelles développées. Dans le cas d'immobilisations incorporelles, il est possible que chaque participant acquière par exemple la propriété juridique, mais il est également possible qu'un seul participant acquière la propriété juridique et que les autres participants obtiennent certains droits d'utilisation ou d'exploitation (p. ex., le droit exclusif de vente pour le Benelux pour la période 2018 - 2023). Dans ce cas-là, aucune redevance ou autre compensation ne doit plus être payée pour l'utilisation des actifs développés.

Principe de pleine concurrence

194. Un CCA satisfait au principe de pleine concurrence lorsque les contributions des participants correspondent à ce qu'une entreprise indépendante serait disposée à payer dans des circonstances similaires, compte tenu des avantages qu'elle est raisonnablement en droit d'attendre en vertu de l'accord conclu. Afin de pouvoir appliquer le principe de pleine concurrence à un CCA, il est donc essentiel que chaque participant s'attende raisonnablement à obtenir un avantage. Cela signifie que la valeur de la contribution de chaque participant doit être déterminée pour pouvoir ensuite examiner si elle correspond à la part relative de chacun dans la totalité des rendements de l'activité CCA.

Détermination des participants

195. Lorsqu'une partie s'attend à n'obtenir aucun avantage du CCA, elle ne peut pas être considérée comme un participant du CCA. Une entreprise qui effectue de la R&D pour le CCA, mais qui ne s'attend pas elle-même à obtenir un avantage du CCA, ne sera pas considérée comme un participant, mais comme un fournisseur de services du CCA.

196. Il est également important et nécessaire que chaque participant assume et contrôle les risques liés à son apport au CCA, et qu'il dispose de la capacité financière requise pour supporter ces risques. Il doit également pouvoir exercer effectivement le contrôle sur ces risques et prendre lui-même les décisions importantes y afférentes. Il n'est pas indispensable que les activités du CCA soient exercées par le propre personnel des participants. Certaines activités peuvent être externalisées, pour autant que les participants exercent le contrôle sur les risques qu'ils supportent dans le cadre du CCA même s'ils sont liés à une fonction externalisée.

Détermination de la valeur des CCA

197. Pour parvenir à une rémunération de pleine concurrence et pour identifier la création d'une valeur, il est indispensable d'avoir une définition claire de la transaction à proprement parler. Il convient ainsi d'examiner ce dont les parties ont réellement convenu et une analyse des risques correcte s'avère ici de prime importance. Dans ce contexte, il est renvoyé au chapitre I de la présente circulaire où sont expliquées les différentes étapes à suivre pour parvenir à la détermination correcte de la fonctionnalité et des risques des parties.

Avantages escomptés

198. La part relative de chaque participant dans la totalité des avantages escomptés peut être estimée sur la base des revenus supplémentaires à attendre ou des frais économisés par chaque participant en conséquence du CCA.

199. Dans la pratique, les parts relatives des participants dans la totalité des avantages escomptés sont souvent déterminées au moyen d'une clé de répartition. Des exemples de clés de répartition sont : le chiffre d'affaires, les unités utilisées, produites ou vendues, les bénéfices bruts, le nombre d'effectifs.... Il peut parfois s'avérer nécessaire d'utiliser plus qu'une clé de répartition, p. ex., lorsque le CCA comporte plusieurs activités. Il peut également arriver que les clés de répartition doivent être adaptées au fil des ans.

200. Si l'on s'attend à ce qu'une partie importante ou la totalité des avantages provenant d'une activité couverte par un CCA soit réalisée dans le futur et non à ce stade, il convient de tenir compte, lors de l'affectation des contributions, des projections concernant la part des participants dans ces avantages, et à plus forte raison quand il s'agit de CCA de développement.

201. Dans le cas d'un CCA, et certainement lorsqu'il implique des actifs incorporels, il n'est pas toujours simple de déterminer les avantages escomptés. Les techniques d'évaluation (« valuation techniques ») des immobilisations incorporelles peuvent alors s'avérer utiles.

Contributions

202. Concernant les contributions, il convient de faire une distinction entre les contributions effectuées par le biais des actifs incorporels existants et celles qui ont lieu pendant la durée du CCA même. Pour l'évaluation des premières, il doit être fait usage des techniques d'évaluation, comme cela est également le cas pour les avantages escomptés. Alors que pour l'évaluation des secondes, il convient de tenir compte de la valeur des fonctions exercées et pas nécessairement des coûts.

203. Dans des cas exceptionnels, lorsque la différence entre les coûts et la valeur est minimale, le prix coûtant peut simplement être répercuté. Ce modèle est souvent utilisé pour des CCA de développement.

Paiements compensatoires

204. Un CCA sera considéré comme conforme au principe de pleine concurrence si la valeur de la part globale dans les contributions (majorées ou minorées des paiements de compensations éventuels) d'un participant correspond à la totalité de sa part dans les avantages (escomptés).

205. Lorsqu'elle n'y correspond pas, il convient de procéder à un ajustement de la contribution sous la forme d'un paiement compensatoire (ultérieur). D'un point de vue fiscal, ces compensations doivent être traitées de la même manière que les contributions elles-mêmes.

Nouveaux membres, membres sortants et cessation des CCA

206. L'adhésion à, la sortie de, ou la cessation d'un CCA peut donner lieu à une rémunération. Un nouveau participant, qui adhère à un CCA déjà existant, est redevable d'un « buy-in payment » pour compenser l'actif incorporel déjà existant.

207. Une même situation peut se produire chez un membre sortant. Ce membre sera indemnisé par un versement de rachat en compensation des actifs restants.

208. Lors de la cessation d'un CCA, chaque membre aura droit à l'utilisation des résultats découlant du CCA, s'il y en a, ou obtiendra une compensation s'il cède ce droit à l'un des autres membres.

Documentation des CCA

209. Les avantages et contributions découlant d'un CCA doivent être compatibles avec le principe de pleine concurrence. Une bonne documentation est donc exigée. Une liste indicative de la documentation utile et pertinente au début du CCA et pendant toute la durée du CCA est reprise ci-dessous.

210. Au début du CCA :

- une liste des participants ;
- une liste de toutes les autres entreprises liées qui seront impliquées dans l'activité CCA ou dont on s'attend à ce qu'elles en exploitent ou utilisent les résultats ;
- la portée des activités et des projets spécifiques gérés par le CCA ;
- la durée de l'accord ;
- la manière selon laquelle la part relative des participants dans les avantages escomptés est mesurée, et toutes les projections utilisées dans ce contexte ;
- la forme et la valeur des contributions initiales de chaque participant, ainsi qu'une description détaillée de la manière selon laquelle la valeur des contributions initiales et ultérieures est déterminée ;
- la répartition prévue des responsabilités et des tâches liées aux actifs utilisés dans l'activité CCA ;
- les procédures d'adhésion, de sortie ou de cessation du CCA et les conséquences y afférentes ;
- toutes les dispositions relatives aux paiements compensatoires et l'adaptation des conditions contractuelles pour refléter les changements opérés dans les circonstances économiques.

211. Pendant toute la durée du CCA :

- toute modification apportée à l'accord (p. ex., les conditions, les participants, l'activité) et ses conséquences ;
- une comparaison entre les projections utilisées pour déterminer les avantages escomptés du CCA et les résultats réels ;
- les dépenses annuelles liées à l'exercice de l'activité CCA, la forme et la valeur des contributions de chaque participant pendant toute la durée du CCA, et un détail de la manière selon laquelle la valeur des contributions est déterminée.

Chapitre IX : Aspects des réorganisations d'entreprises touchant aux prix de transfert

Introduction

212. Par « réorganisation d'entreprise », il convient d'entendre la réorganisation transnationale des relations commerciales ou financières entre entreprises associées, y compris la rupture ou la renégociation substantielle d'accords/conventions existant(e)s. Les relations avec des parties tierces (p. ex., fournisseurs, sous-traitants, clients ...) peuvent motiver une réorganisation ou être affectées par celle-ci (TPG 2017, § 9.1). Les opérations classiques de fusion, de scission et de filialisation ne sont donc pas visées ici.

213. Les réorganisations d'entreprise consistent souvent en une transformation de distributeurs de plein exercice ou « full-fledged distributor » (entreprises de vente qui exercent toutes les activités liées à la vente, qui assument tous les risques de vente et qui sont également propriétaires de tous les actifs nécessaires à la vente) en distributeurs limités (« limited risk »), revendeurs, agents commerciaux ou commissionnaires, agissant pour une entreprise associée étrangère qui joue le rôle de donneur d'ordre.

214. Une réorganisation peut également impliquer une transformation de fabricants de plein exercice ou « full fledged manufacturer » (entreprises caractérisées par un niveau relativement plus élevé de fonctions exercées et de risques assumés) en sous-traitants ou « contract manufacturer » (sous-traitant ayant son propre stock de matières premières et de produits finis) ou en façonniers ou « toll manufacturer » (sous-traitant qui n'est pas propriétaire des matières premières qu'il transforme, ni des produits finis qu'il fabrique).

215. D'autres exemples de réorganisation d'entreprise sont (i) le transfert d'actifs incorporels (« intangibles ») ou de droits sur ces actifs vers une entité du groupe (dite « holding de droits incorporels » ou « IP company »), (ii) le regroupement de fonctions au sein d'une entité régionale ou centrale, assorti d'une réduction du champ ou de l'échelle de ces fonctions exercées auprès des autres entités concernées (p. ex. les fonctions d'achat (« procurement »), de support aux ventes et de logistique) et (iii) le transfert d'« intangibles » ou de risques à des entités opérationnelles.

216. Différentes raisons peuvent être à la base d'une réorganisation d'entreprise, notamment :

- réaliser ou maximiser les synergies ou les économies d'échelle ;
- rationaliser la gestion des lignes d'activité ;
- améliorer l'efficacité de la chaîne d'approvisionnement (« supply chain ») ;
- développer des technologies basées sur le web (introduction d'ERP/SAP).

217. Enfin, les réorganisations d'entreprises peuvent s'avérer nécessaires pour préserver la rentabilité des entreprises du groupe ou pour limiter les pertes (p. ex., en situation d'excédent de capacités ou en période de récession).

Points d'attention lors de réorganisations d'entreprises

218. La réallocation du potentiel de bénéfices d'une entreprise du groupe vers une autre est un point d'attention important. Lors de l'examen des conséquences en matière de prix de transfert, il convient de tenir compte de la complexité des réorganisations d'entreprises et de s'efforcer de considérer la situation de façon réaliste et pragmatique (TPG 2017, § 9.6).

219. Les TPG 2017 et le principe de pleine concurrence doivent être appliqués de manière cohérente. Ils n'ont donc pas lieu de s'appliquer différemment aux réorganisations ou aux transactions post-réorganisation et à celles qui étaient structurées comme ces dernières dès le départ (TPG 2017, § 9.9).

Rémunération de pleine concurrence de la réorganisation proprement dite

220. Une réorganisation d'entreprise peut impliquer le transfert à l'étranger d'« éléments de valeur », mais ce n'est pas systématique (TPG 2017, § 9.10).

221. Pour déterminer si tel est le cas (autrement dit, pour pouvoir estimer les conséquences en matière de prix de transfert), il convient de suivre un certain nombre d'étapes, qui sont exposées ci-dessous.

Etape 1 : analyse des transactions incluses dans la réorganisation par (TPG 2017, § 9.13 - 9.33)

222. L'identification des relations commerciales et financières qui ont mené au transfert d'éléments de valeur où les (le transfert des) risques revêt(ent) une importance capitale, puisque - sur un marché libre - la prise en charge de risques a une incidence sur la manière dont les profits ou les pertes sont alloués aux parties concernées.

223. La compréhension des motifs pour lesquels la réorganisation a lieu et des avantages escomptés, y compris des synergies.

224. La comparaison avec les autres options réalistes possibles dont disposent les parties concernées.

225. La présentation d'une documentation de prix de transfert appropriée.

Etape 2 : reconnaissance de la réorganisation (TPG 2017, § 9.34 - 9.38)

226. Les entreprises multinationales sont libres d'organiser leurs activités économiques comme bon leur semble. Les réorganisations conduisent souvent à des modèles opérationnels globaux, qui ne se rencontrent pas souvent, voire jamais, entre entreprises indépendantes.

227. Les administrations fiscales ne peuvent pas écarter ces modèles opérationnels lors de l'évaluation des prix de transfert (sauf dans des situations exceptionnelles énoncées dans les TPG 2017, § 1.122).

Il ne suffit pas de démontrer qu'une réorganisation obéit à une logique commerciale pour le groupe dans son ensemble. Les conséquences de la restructuration doivent être appréciées séparément pour chaque membre du groupe en prenant en compte le principe de pleine concurrence (TPG 2017, § 9.37).

228. Les motivations fiscales peuvent jouer un rôle dans la réorganisation, mais ne justifient pas la non-reconnaissance de la qualification ou de la structure des transactions (TPG 2017, § 9.38).

Etape 3 : examen de la relation entre la réorganisation et le transfert du potentiel de profits (TPG 2017, § 9.39 - 9.47)

229. Il convient de répondre à la question de savoir si le transfert, la rupture ou la renégociation entre des parties indépendantes donnerait lieu à une rémunération ou à une indemnisation.

230. Par « potentiel de profits », les TPG 2017 entendent les « bénéfices futurs escomptés » (dans certains cas, il peut s'agir des « pertes attendues »).

231. Dans ce contexte, les bénéfices/pertes susceptibles de se produire en l'absence de réorganisation ne sont pas visés.

232. Un exemple intéressant est repris dans les TPG 2017, § 9.46 et 9.47.

Etape 4 : examen des conséquences de la réorganisation en matière de prix de transfert

233. Cet examen doit fournir une réponse claire à la question de savoir si « un élément de valeur » de l'entreprise réorganisée est transféré à une autre entreprise du groupe et pour quelle valeur.

234. Les transferts d'éléments de valeur peuvent concerner (TPG 2017, § 9.48 et s.) :

- des actifs corporels (p. ex., des stocks) ;
- des actifs incorporels (p. ex., des brevets, des marques de fabrique, des droits contractuels, etc.) ;
- une activité (« ongoing concern ») ;
- l'externalisation d'activités (« outsourcing »).

235. Lorsque la question se pose de savoir si, en cas de rupture ou de renégociation substantielle d'accords existants, l'entité restructurée a droit à une indemnisation qui devrait être payée entre parties indépendantes, les éléments suivants doivent être examinés :

- les éventuelles dispositions légales que l'on retrouve à ce sujet dans le droit commercial ;
- le caractère de pleine concurrence des éventuels accords d'indemnisation ;
- quelle partie doit assumer l'(les) indemnisation(s).

Lorsque, par exemple, une entité belge pouvant être considérée comme un travailleur à façon (toll manufacturer) ou un distributeur à risques limités, rémunérée sur base d'une TNMM, encourt des frais exceptionnels (tels que p. ex. des indemnités de licenciement, des amortissements exceptionnels ...) lors de sa réorganisation, ces coûts doivent en principe être répercutés soit sur le donneur d'ordre, soit sur l'entité qui a pris la décision, soit sur l'entité qui tire profit de l'opération, ou à plusieurs de ces entités. Compte tenu de ce qui précède, ces coûts de réorganisation ne peuvent donc pas être supportés par l'entité belge. Lors de la répercussion de ces coûts, il n'est toutefois pas nécessaire d'appliquer une marge bénéficiaire (voir aussi TPG 2017, § 9.94 - 9.97).

236. Il ne peut être présumé que chaque rupture ou révision substantielle des contrats existants donne droit à une indemnisation. Comme toujours en matière de prix de transfert, l'objectif est de déterminer comment des tierces parties procéderaient à la réorganisation et quelles indemnités elles paieraient. Dans ce contexte, le caractère de pleine concurrence doit être examiné du point de vue des sociétés du groupe concernées et non au niveau du groupe (TPG 2017, § 9.12).

237. Pour des exemples, on peut se reporter à :

- la transformation d'un fabricant de plein exercice en sous-traitant (TPG 2017, § 9.44) ;
- la transformation d'un distributeur de plein exercice en distributeur limité (TPG 2017, § 9.45) ;
- exemple concernant les achats centralisés (TPG 2017, § 9.25) :

* objectif : remises sur les volumes et économies sur les frais de gestion ;

* les avantages doivent être attribués aux entreprises associées dont la contribution génère des synergies.

Prix de transfert après la réorganisation

238. Selon le principe général, les prix de transfert ne sont pas déterminés différemment après une réorganisation ou lorsque les activités sont structurées comme telles dès le départ (TPG 2017, § 9.98 – 101).

239. Un certain nombre de différences factuelles qui ont un impact sur l'analyse de comparabilité et, par conséquent, sur la rémunération de pleine concurrence peuvent toutefois exister (TPG 2017, § 9.102 e. s.), par exemple :

- les autres options réalistes possibles dont disposent les parties concernées ;
- la pénétration de marché existante ;
- les actifs incorporels constitués avant la réorganisation ;
- les éventuels risques des activités antérieures à la conversion (« cut-off issue ») à encore assumer.

240. En ce qui concerne la sélection et l'application d'une méthode de prix de transfert pour les transactions contrôlées post-réorganisation, il convient de connaître les fonctions, les actifs et les risques des deux parties concernées. A cet égard, une attention particulière doit être portée aux actifs incorporels de valeur (locaux non protégés) et aux risques économiques significatifs susceptibles de persister chez l'entreprise réorganisée (TPG 2017, § 9.108).

241. La méthode de prix de transfert doit résulter de l'analyse des caractéristiques économiquement pertinentes des transactions contrôlées **post**-réorganisation.

242. Dans certaines circonstances, il peut exister un lien étroit entre la rémunération avant la réorganisation et la rémunération après la réorganisation (TPG 2017, § 9.114).

243. Ainsi, la possibilité existe d'exprimer une indemnisation pour la réorganisation en une rémunération future inférieure/supérieure entre les parties concernées.

244. Lorsque la réorganisation concerne le transfert de certaines activités, elle peut générer des économies de localisation (« location savings »).

Chapitre X : Transactions financières

Sections A à E du rapport du 11 février 2020* seront intégrées dans les TPG de l'OCDE comme Chapitre X. Section F est ajoutée à Section D.1.2.1. au Chapitre I des TPG en suit le paragraphe 1.106.

**OECD (February 2020), Transfer Pricing Guidance on Financial Transactions: Inclusive Framework on BEPS Actions 4, 8-10, OECD, Paris.*

Introduction

245. Le but n'est pas ici de déterminer un taux d'intérêt de pleine concurrence pour un prêt intra-groupe, de décrire les frais de garantie intra-groupe ou les rémunérations des participants dans une trésorerie mise en commun, mais bien d'indiquer un certain nombre d'éléments dont l'administration tiendra compte lors du traitement de dossiers où figurent de telles opérations.

246. Sont ensuite traités successivement : les prêts intra-groupe, la fourniture de garanties intra-groupe pour les prêts et la trésorerie commune. Etant donné que la notion de « rating » (notation) joue un rôle important dans les trois transactions financières intra-groupe traitées ici, une brève explication s'impose à ce propos.

Notation (rating)

247. Une notation peut être brièvement définie comme étant l'expression de la solvabilité d'une entreprise. Autrement dit, une notation exprime la mesure dans laquelle une entreprise emprunteuse est réputée capable de respecter ses obligations financières (parmi lesquelles, le remboursement d'un prêt).

248. La détermination d'une notation est particulièrement importante pour pouvoir déterminer un taux d'intérêt et une commission de garantie conformes aux conditions du marché lors d'une opération intra-groupe.

249. Certains groupes multinationaux se sont vus attribuer une notation par une des agences de notation, tandis que d'autres groupes multinationaux ne disposent pas d'une telle notation. Les membres individuels d'un groupe ne disposent généralement pas d'une notation attribuée par une agence de notation indépendante. Pour parvenir à une rémunération conforme aux conditions du marché, l'administration et/ou le contribuable sont tenus de déterminer une notation individuelle pour l'entreprise ou les entreprises emprunteuses.

250. Lors de la détermination d'une telle notation pour un membre du groupe multinational, l'administration tiendra compte, entre autres, des principes suivants :

- comme indiqué dans les TPG 2017 (§ 1.158 e.s., § 1.167 et § 7.13), un membre d'un groupe multinational n'est pas tenu de payer une compensation s'il a une meilleure notation, uniquement en raison de sa participation au groupe. C'est ce qu'on appelle un « soutien implicite » ;

Un exemple à titre de clarification :

Sur une base purement autonome (« stand alone basis »), un membre du groupe a la notation suivante :	BB
--	----

Compte tenu du soutien « implicite », ce membre du groupe a la notation suivante :	A
--	---

Le membre du groupe n'est pas autorisé à payer une compensation pour passer de la notation BB à A.

- Lorsqu'un membre du groupe multinational exerce une fonction stratégique importante au sein du groupe (au moment de la détermination de la notation ou compte tenu de la stratégie future du groupe), la notation de ce membre du groupe sera (très) étroitement liée à la notation du groupe ;
- Lorsqu'une entreprise du groupe fournit une garantie à l'emprunteur, ce dernier aura en principe la même notation que le fournisseur de la garantie (dans ce contexte, on part du principe que la notation du fournisseur de garantie est supérieure à celle de l'emprunteur) ;
- Des outils commerciaux destinés à la détermination de notations sont disponibles sur le marché. En principe, l'administration admet l'utilisation de tels outils et
- la notation maximale d'un membre du groupe ne peut en principe pas être plus élevée que celle du groupe lui-même.

Prêts intra-groupe

251. Lors de l'octroi de financements au sein du groupe, les questions suivantes se posent :

- le prêteur dispose-t-il d'autres options réalistes? Le prêteur effectuera certainement une analyse financière approfondie de l'emprunteur potentiel ;
- l'emprunteur pourrait-il également obtenir un financement (du même montant, pour la même durée ...) d'un tiers (p. ex., une banque) ?
- même s'il peut obtenir un financement d'un tiers, l'emprunteur emprunterait-il le même montant, considérant le secteur dans lequel il opère ?
- les conditions contractuelles sont-elles conformes au marché ?
- qu'est-ce qu'un taux d'intérêt conforme au marché ?

252. Il est en outre évident que pour les transactions financières entre entreprises liées (et le cas échéant, à savoir lorsque la convention préventive de la double imposition inclut un article 7, version 2010, entre la maison mère et l'établissement stable - voir le chapitre XI Etablissements stables et prix de transfert), l'opération doit être minutieusement analysée. Pour cette analyse, il convient donc de suivre le cadre décrit au chapitre I de la présente circulaire.

253. Concernant les transactions financières, on trouve de nombreux comparables sur le marché, de sorte qu'en cas de prêts intra-groupe, l'application de la méthode CUP doit certainement être prise en considération. Dans ce contexte, il convient de rechercher des transactions similaires entre des tiers. Parmi les éléments de comparaison, figurent entre autres la notation de l'entreprise emprunteuse, le montant du prêt, la durée du prêt, la monnaie du prêt

254. Il va de soi qu'une méthode CUP interne peut également servir de référence pour déterminer un taux d'intérêt conforme aux conditions du marché pour un prêt intra-groupe.

255. Si la méthode CUP ne peut pas être appliquée, il convient d'établir le taux d'intérêt conforme aux conditions du marché en tenant compte des éléments suivants :

- a détermination d'un taux de base (p. ex., LIBOR ou EURIBOR pour des prêts d'une durée maximale de 1 an) ;
- la durée du prêt ;
- la notation de l'entreprise prêteuse ;
- le montant du prêt ;
- la monnaie du prêt ;
- ...

256. S'il s'agit purement d'un « prêt relais », c'est-à-dire un prêt où l'entreprise joue uniquement le rôle de relais, l'entreprise n'a droit qu'à la rémunération de ses services, puisqu'elle ne prend aucun risque par rapport au prêt effectué. Cette rémunération peut, par exemple, être déterminée à l'aide d'une méthode basée sur les coûts de fourniture des services.

Garanties intra-groupe

257. Lorsqu'un membre d'un groupe fournit une garantie à un autre membre du groupe (l'emprunteur) et que cette garantie permet à l'emprunteur d'obtenir un prêt à de meilleures conditions, la rémunération liée à la garantie fournie s'avère justifiée.

258. Pour la détermination de la rémunération liée à la garantie, l'administration privilégie ladite « yield approach ». Dans ce contexte, une comparaison a lieu entre les intérêts qu'une entreprise serait tenue de payer avec et sans la garantie. Il convient ici de tenir également compte du fait qu'aucune compensation ne doit être payée pour la garantie « implicite ».

259. Un exemple à titre de clarification :

Sur une base purement autonome (« stand alone basis »), un membre du groupe a la notation suivante :	BB
Compte tenu du soutien « implicite », ce membre du groupe a la notation suivante :	A

Après la garantie, le membre du groupe a la notation suivante :	AAA
---	-----

Si maintenant, d'un point de vue purement théorique, une notation A nécessitait le paiement d'un taux d'intérêt de 4 % et une notation AAA de 1,5 %, la compensation liée à la garantie se situerait entre 0 % et 2,5 %. Etant donné que les deux entreprises doivent tirer un certain « profit » de la garantie, la compensation y afférente ne sera ni 0 % (dans ce cas, le fournisseur de la garantie n'aurait aucun avantage à fournir la garantie), ni 2,5 % (le bénéficiaire de la garantie n'en tirerait alors aucun profit).

Cash pool

260. La raison principale pour laquelle un groupe multinational organise un cash pool est pour optimiser sa gestion de la trésorerie du groupe. L'avantage d'un tel cash pool est que les soldes négatifs sont compensés par les soldes positifs et que le groupe doit en fin de compte, soit payer moins d'intérêts sur la position négative globale, soit recevoir plus d'intérêts sur la position positive globale. En regroupant toutes les positions, le groupe est également plus fort pour négocier avec la banque les taux d'intérêt du cash pool. L'administration estime donc aussi que le plus grand avantage du cash pool est ledit effet de « synergie » et que cet avantage synergique doit profiter à ceux qui participent au cash pool.

261. On distingue deux types de cash pool :

- le pooling physique (également appelé « zero balancing »). Ici, les soldes des comptes des participants sont quotidiennement transférés vers un compte intitulé « head account » et
- le pooling notionnel où les soldes ne sont pas effectivement transférés, mais où une position « théorique » fondée sur les soldes est établie, sur la base de laquelle les rémunérations des participants au cash pool sont calculées. Circulaire relative aux prix de transfert.

262. En dérogation de la détermination d'une notation par entreprise, l'administration adopte l'avis qu'en matière de cash pool, il peut être raisonnablement admis que tous les participants au cash pool se portent garants les uns des autres. Tous les participants au cash pool sont donc réputés avoir la même notation.

263. Sauf s'il en ressort autrement de l'analyse fonctionnelle (limitée aux fonctions exercées en tant que « leader du cash pool »), l'administration est d'avis que le « leader » du cash pool, à savoir l'entreprise qui gère le cash pool, fournit un service lié au cash pooling et qu'il est donc en droit de recevoir une rémunération conforme aux conditions du marché pour cette prestation de services. Cette rémunération pourra généralement être déterminée sur la base d'une méthode liée aux coûts.

264. Tous les participants au cash pool doivent, par leur participation, obtenir un avantage. L'avantage synergique a déjà été abordé plus haut. Si, en plus de l'avantage synergique, des conditions encore meilleures peuvent être obtenues de la banque, les participants doivent également pouvoir en profiter.

265. Bien que d'autres méthodes donnant lieu à une rémunération conforme aux conditions du marché ne sont pas exclues, l'administration est d'avis qu'il convient de déterminer la rémunération des participants au cash pool à un taux d'intérêt supérieur à celui qu'ils pourraient obtenir d'une banque sur une base autonome (« stand-alone basis »).

266. Si le leader du cash pool est effectivement un prestataire de services, il convient de faire attention à ce qu'il ne reçoive pas plus pour ce service qu'une rémunération conforme aux conditions du marché. Cette rémunération sera généralement déterminée sur la base d'une approche fondée sur les coûts. Afin d'empêcher que le leader du cash pool reçoive trop de bénéfices lors de l'application de la méthode du « taux d'intérêt optimisé », l'entreprise est tenue de contrôler périodiquement que les bénéfices provenant du cash pool, après déduction de la rémunération du leader du cash pool, sont effectivement répartis, par le biais des taux d'intérêt optimisés, entre tous les participants au cash pool.

267. Et enfin, il convient de noter que le cash pool constitue une opération à court terme (en principe, une opération journalière). L'administration est d'avis que si pendant une période de 12 mois, un même participant au cash pool détient un montant à titre de dépôt ou que pendant la même période un certain montant est inscrit en négatif (8), le taux d'intérêt du cash pool ne peut plus être appliqué, mais qu'un taux d'intérêt, basé sur les principes susmentionnés des emprunts intra-groupe, doit être appliqué.

(8) P. ex., un montant de 2.000.000 euros. Bien que les positions quotidiennes varient, un montant minimal de 2.000.000 euros est continuellement détenu pendant 12 mois, soit à titre de dépôt, soit en tant que solde négatif. L'administration jugera alors que ce montant de 2.000.000 euros constitue soit un prêt à court terme, soit un emprunt à court terme.

Chapitre XI : Etablissements stables et prix de transfert

L'objet du présent chapitre est d'expliquer dans les grandes lignes l'application de l'Authorised OECD Approach (AOA) par l'administration belge. Seules certaines parties de la partie I « Considérations générales » des rapports mentionnés dans le texte sont abordées.

Généralités

268. L'article 9 de la Convention modèle de l'OCDE détermine comment doit avoir lieu la répartition des bénéfices entre entreprises liées (personnes morales). L'article 7 de la Convention modèle de l'OCDE détermine pour sa part comment l'attribution des bénéfices entre maison mère et établissement stable doit avoir lieu. Lors de l'attribution, il est également fait usage des prix de transfert.

269. L'OCDE a élaboré à cet effet une note explicative détaillée en 2008 et 2010 (9). Le but n'est pas ici de commenter en long et en large les deux rapports, mais bien d'exposer en langage courant les principes généraux de la partie I de ces rapports et

d'expliquer, là où cela s'avère opportun, le comportement que l'administration adoptera dans certaines situations.

(9) *Les deux rapports sont consultables par le biais du lien <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/prix-de-transfert/lattributiondeprofitsauxetablissemmentsstables.htm>.*

270. Il est important de signaler que l'article 7 de la Convention modèle de l'OCDE a été modifié de façon substantielle en 2010. La Belgique n'a actuellement que quelques conventions préventives de la double imposition incluant l'article 7 de la Convention modèle de l'OCDE version 2010. Lors de la rédaction de la circulaire, les conventions préventives de la double imposition avec la Suisse (10) (revenus à partir du 01.01.2018), Norvège (11) (revenus à partir du 01.01.2019) et Japon (12) (revenus à partir du 01.01.2020) sont les seules conventions qui comporte un article 7, version 2010. Il a été convenu avec les Etats-Unis (13) d'appliquer également l'Approche autorisée de l'OCDE (Authorised OECD Approach ou « AOA ») du rapport de l'OCDE 2010 lors de l'application de la convention préventive de la double imposition.

(10) <http://www.lachambre.be/FLWB/PDF/54/1574/54K1574001.pdf>.

(11) <http://www.lachambre.be/FLWB/PDF/54/1999/54K1999001.pdf>.

(12) <http://www.lachambre.be/FLWB/PDF/54/2946/54K2946001.pdf>.

(13) MB 06.08.2013 Ed. 2 p 49123 C-2013/03264 NUMAC 2013003264.

271. La méthode que la Belgique utilise pour la répartition des bénéfices entre maison mère et établissement stable est ladite AOA. Dans ce contexte, il est essentiel de faire une distinction entre les conventions incluant un article 7 de la Convention modèle de l'OCDE datant d'avant 2010 et les conventions qui incluent un article 7 tel qu'il figure dans la Convention modèle de l'OCDE à partir de 2010.

272. Les différences entre les deux articles peuvent être résumées comme suit :

- pour une convention préventive de la double imposition qui est basée sur la Convention modèle de l'OCDE antérieure à 2010, aucun prêt, à l'exception des banques et des assurances, ne peut être octroyé entre maison mère et établissement stable (ou vice versa). Par conséquent, à l'exception des banques et des assurances, aucun intérêt ne peut être payé sur la base de tels prêts entre maison mère et établissement stable (ou vice versa) et
- pour une convention préventive de la double imposition qui est basée sur la Convention modèle de l'OCDE antérieure à 2010, aucun paiement de royalties ne peut être octroyé entre maison mère et établissement stable (ou vice versa).

Cette distinction doit toujours être prise en compte lors de la lecture de la suite de ce chapitre et lors de l'application dans la pratique.

273. Bien que l'on ne puisse pas faire de distinction légale dans une relation maison mère - établissement stable pour déterminer qui possède certains actifs, assume les risques, possède le capital, etc., il convient quand même d'agir comme si la maison mère et l'établissement stable étaient deux entreprises distinctes.

274. C'est pour cette raison qu'un mécanisme a été développé à l'article 7 de la Convention modèle de l'OCDE pour attribuer les risques, déterminer la propriété économique des actifs et du capital, etc.

275. Cette attribution a lieu sur la base des dites Significant People Functions (SPF). Cela signifie que les actifs, les risques, le capital, etc. seront attribués soit à la maison mère, soit à l'établissement stable, en fonction de l'importance des activités que les personnes (présentes dans la maison mère ou dans l'établissement stable) exercent par rapport à ces actifs, risques, etc.

276. Bien qu'en principe, sur le plan juridique, aucune opération (ventes, prestation de service ...) ne peut avoir lieu entre maison mère et établissement stable, il convient quand même, pour l'attribution des bénéfices à l'établissement stable, d'agir comme si la maison mère et l'établissement stable étaient deux entreprises distinctes. L'OCDE parle dans un tel cas de « dealings » entre maison mère et établissement stable. Ces « dealings » sont des opérations qui donnent lieu, entre entreprises liées (personnes morales), à l'application de prix de transfert.

L'application de la méthode AOA : 2 étapes

277. Au cours de **l'étape 1**, une analyse fonctionnelle et factuelle approfondie doit être réalisée (comme indiqué au chapitre I de la présente circulaire) afin de déterminer qui (la maison mère ou l'établissement stable) a la propriété économique des actifs, assume certains risques, etc.

278. C'est sur la base de cette analyse que les actifs doivent être répartis entre la maison mère et l'établissement stable. Cette analyse déterminera également où les risques sont pris par rapport à certaines opérations.

279. C'est finalement sur la base de la répartition des actifs et de l'attribution des risques que le « capital libre » (à savoir le financement de l'entreprise qui ne donne pas lieu à des intérêts déductibles) et la dette seront également répartis entre la maison mère et l'établissement stable. Il convient de noter que la dette attribuée de cette façon à l'établissement stable donne également lieu chez ce dernier à des intérêts déductibles.

280. A **l'étape 2** de l'AOA, les règles de prix de transfert doivent être appliquées afin de déterminer un prix conforme aux conditions du marché pour les « dealings ».

281. A cette étape, il convient de ne pas oublier que même les fonctions ne pouvant pas être considérées comme des SPF doivent être rémunérées sur la base des règles de prix de transfert.

De quelle manière le « capital libre » doit-il être attribué à l'établissement stable ?

282. Tant le rapport 2008 que le rapport 2010 incluent un certain nombre de méthodes pour attribuer du « capital libre » à l'établissement stable. Une explication détaillée de ces différentes méthodes dépasserait le cadre de la présente circulaire.

283. En raison de la simplicité de ses modalités d'application et du fait que cette méthode donne plus que probablement lieu à une répartition correcte, l'administration privilégie l'application de la « Capital allocation approach ». L'affectation du « capital libre » est proportionnelle aux actifs et risques attribués. Si, par exemple, 10 % des actifs et des risques sont attribués à l'établissement stable, 10 % du « capital libre » de la maison mère seront également attribués à l'établissement stable.

Chapitre XII : Entrée en vigueur

284. A l'exception des marginaux 78, 106, 108, 115, 116 et 126, les dispositions de la présente Circulaire s'appliqueront aux transactions entre sociétés liées à partir du 1^{er} janvier 2018. Par conséquent, pour les transactions entre sociétés liées ayant lieu avant cette dernière date, tant le contribuable que l'administration pourront s'appuyer sur les instruments consultatifs, y compris les normes internationales, en vigueur à ce moment-là.

285. Les marginaux 78, 106, 108, 115, 116 et 126 ainsi que le chapitre X s'appliquent aux transactions entre sociétés liées ayant lieu à partir du 1^{er} janvier 2020.

286. Les rulings rendus par le Service des Décisions Anticipées avant la publication de la circulaire restent inchangées puisque cette circulaire ne constitue pas une modification telle que visée à l'article 23, deuxième alinéa, 3^o L. 24/12/2002 modifiant le régime de l'impôt des sociétés et établissant un système de décisions anticipées en matière fiscale, ce qui signifie que le SPF Finances reste associé pour la durée restante du ruling.

Réf. interne : 723.165

[TOP](#)