

Application of the arm's length principle (in French only)
See Summary in English in the February 07 update

Circulaire du 4 juillet 2006 sur l'application du principe de pleine concurrence

CIRC 04.07.06/2

Circulaire n° Ci.RH.421/569.019 (AFER 25/2006) dd. 04.07.2006

ENTREPRISE LIEE

Correction de bénéfice entre entreprises liées

IMPOT DES NON-RESIDENTS SOCIETES

Base imposable à l'INR/soc.

IMPOT DES SOCIETES

Base imposable à l'ISoc.

PRIX DE TRANSFERT

Détermination des prix de transfert

Principe de pleine concurrence

Base imposable à l'ISoc. et à l'INR/soc. - Art. 185, § 2 et 235, 2°, CIR 92. Principe de pleine concurrence. Ajustements des bénéfices.

A tous les fonctionnaires des niveaux A, B et C.

TABLE DES MATIERES

	<u>N°s</u>
<u>I. TEXTES LEGAUX</u>	<u>1</u>
<u>II. PORTEE GENERALE</u>	<u>2</u>
<u>III. EXPLICATIONS</u>	
<u>1. Champ d'application</u>	<u>3</u>
<u>2. Principe de pleine concurrence</u>	<u>5</u>
<u>2.1. Ajustement positif</u>	<u>6</u>
<u>2.2. Ajustement corrélatif négatif</u>	<u>7</u>
<u>3. Décision anticipée</u>	<u>11</u>
<u>IV. ENTREE EN VIGUEUR</u>	<u>14</u>

I. TEXTES LEGAUX

Loi du 21 juin 2004 modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et la loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale (MB 9.7.2004)

1. Art. 2

L'article 185, du Code des impôts sur les revenus 1992, dont le texte actuel formera le § 1^{er}, est complété par un § 2, rédigé comme suit :

"§ 2. Sans préjudice de l'alinéa 2, pour deux sociétés faisant partie d'un groupe multinational de sociétés liées et en ce qui concerne leurs relations transfrontalières réciproques :

- a) lorsque les deux sociétés sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des sociétés indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des sociétés, mais n'ont pu l'être à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette société;
- b) lorsque, dans les bénéfices d'une société sont repris des bénéfices qui sont également repris dans les bénéfices d'une autre société, et que les bénéfices ainsi inclus sont des bénéfices qui auraient été réalisés par cette autre société si les conditions convenues entre les deux sociétés avaient été celles qui auraient été convenues entre des sociétés indépendantes, les bénéfices de la première société sont ajustés d'une manière appropriée.

L'alinéa 1^{er} s'applique par décision anticipée sans préjudice de l'application de la Convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de corrections des bénéfices des entreprises associées (90/436) du 23 juillet 1990 et des conventions internationales préventives de la double imposition."

Art. 3

A l'article 235, 2^o, du même Code, les mots "185, § 2," sont insérés entre les mots "aux articles 183", et "190 à 208".

II. PORTEE GENERALE

2. La présente circulaire commente l'insertion d'un second paragraphe à l'art. 185, CIR 92, ainsi que l'adaptation de l'art. 235, 2^o, du même Code par la L 21.6.2004 modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et la loi du 24.12.2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale (MB 9.7.2004).

Ces modifications légales visent à transposer, en droit fiscal belge, le principe "at arm's length" (pleine concurrence) généralement accepté au niveau international et inspiré de l'art. 9 de la Convention-modèle OCDE.

Les modifications précitées constituent de la sorte le fondement juridique permettant, eu égard à ce principe de pleine concurrence, d'ajuster le bénéfice imposable résultant de relations transfrontalières intra-groupes entre des sociétés liées faisant partie d'un groupe multinational.

III. EXPLICATIONS

1. Champ d'application

3. Les nouvelles dispositions s'appliquent exclusivement aux relations commerciales ou financières transfrontalières :

- entre une société résidente et une société étrangère faisant partie d'un même groupe multinational de sociétés liées;
- entre un établissement établi en Belgique et un établissement étranger d'une autre société du même groupe multinational de sociétés liées;
- entre une société résidente et l'établissement étranger d'une autre société résidente faisant partie du même groupe multinational de sociétés liées;
- entre un établissement belge et son siège social étranger;

- entre un établissement belge et un établissement à l'étranger de la même société situés dans un pays autre que celui du siège social.

4. En ce qui concerne la notion de "groupe multinational de sociétés liées" dont il est question ci-avant, il est renvoyé aux termes de l'art. 11, 1° du Code des sociétés par lesquels on entend par "sociétés liées à une société" :

- les sociétés qu'elle contrôle;
- les sociétés qui la contrôlent;
- les sociétés avec lesquelles elles forment consortium;
- les autres sociétés qui, à la connaissance de son organe d'administration, sont contrôlées par les sociétés visées sub a), b) et c).

Le fait que la société étrangère ne soit pas résidente d'un Etat membre de l'Union européenne ou d'un pays qui a conclu avec la Belgique une convention préventive de la double imposition, est sans incidence pour l'application des disposition susvisées.

Pour la clarté de l'exposé, il n'est plus fait mention ci-après des contribuables visés à l'art. 227, 2°, CIR 92, auxquels les dispositions de l'art. 185, § 2, CIR 92, s'appliquent mutatis mutandis en vertu de l'art. 235, 2°, CIR 92.

2. Principe de pleine concurrence

5. Comme précisé ci-dessus, l'art. 185, § 2, al. 1^{er}, CIR 92, introduit expressément (1) dans le CIR 92 le principe de pleine concurrence consacré par le droit international.

Suivant ce principe, les prix pratiqués pour des transactions entre sociétés liées doivent être établis par référence aux prix pratiqués par des entreprises indépendantes.

(1) Le principe de pleine concurrence est déjà retenu pour l'application de l'art. 26, CIR 92.

2.1. Ajustement positif

6. L'art. 185, § 2, al. 1^{er}, a), CIR 92, tel que son application a été spécifiée par l'alinéa 2 du même paragraphe, permet une majoration des bénéfices de la société résidente faisant partie d'un groupe multinational dans les cas où est demandée l'application de la Convention d'arbitrage ou de conventions internationales préventives de la double imposition (Doc. 51, Chambre, 1079/001, p. 11).

Lorsqu'une société résidente et une société étrangère sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des sociétés indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par la société résidente, mais n'ont pu l'être à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de la société résidente.

En d'autres termes, les bénéfices que la société résidente aurait dû réaliser à l'occasion d'une transaction donnée dans un contexte de pleine concurrence peuvent être inclus dans ses bénéfices. En ne réalisant pas lesdits bénéfices, la société liée concernée accorde en fait un avantage anormal ou bénévole qui peut être incorporé dans sa base imposable.

Comme pour les ajustements opérés en vertu de l'art. 26, CIR 92, ces avantages seront ajoutés à la base imposable par une reprise en dépenses non admises.

2.2. Ajustement corrélatif négatif

7. L'ajustement corrélatif trouve son sens dans le principe même de pleine concurrence. Cet ajustement a pour but d'éviter ou de supprimer une double imposition (possible) (Doc. 51, Chambre 1079/001, p. 11).

Aucun critère ne peut être établi à cet effet, car l'ajustement doit s'effectuer au cas par cas sur la base des éléments disponibles qui sont fournis, entre autres, par le contribuable.

L'objectif général de l'insertion d'un deuxième paragraphe à l'art. 185, CIR 92, et de l'ajustement corrélatif de l'art. 235 du même Code est dès lors d'assurer que la base imposable résultant de relations transfrontalières intra-groupes entre des sociétés liées ou des établissements belges faisant partie d'un groupe multinational puisse être adaptée afin de tenir compte du principe de "pleine concurrence", y compris dans les cas où des ajustements négatifs s'avèrent appropriés.

L'intervention obligatoire du Service des décisions anticipées (SDA) a pour objectif de permettre au SPF Finances de s'organiser de façon adéquate par la création d'un service à compétence légale et de se doter de l'autonomie nécessaire en indiquant clairement les responsabilités étant donné qu'il est nécessaire que les demandes de décision anticipée fassent l'objet d'un traitement rapide et efficace.

L'introduction et la reconnaissance explicite du principe de pleine concurrence accepté internationalement permet ainsi d'augmenter la sécurité juridique pour les contribuables concernés, ce qui peut conduire à un meilleur climat d'investissement en Belgique et contribuer à la réalisation des buts que l'on a déjà cherchés à atteindre de la même manière par l'introduction des décisions anticipées en matière fiscale (Doc. 51, Chambre, 1079/001, p. 6). En application de l'art. 23, L 24.12.2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, le SDA pourra par ailleurs de manière autonome subordonner l'ajustement corrélatif aux conditions qu'il stipulera de manière expresse.

Les termes "d'une manière appropriée" indiquent qu'il ne faut procéder à un ajustement corrélatif que si l'administration fiscale ou le service des décisions anticipées estime que l'ajustement est justifié en ce qui concerne le principe et le montant.

En d'autres termes, que la disposition ne s'applique pas si le bénéfice réalisé dans l'Etat partenaire est majoré de telle façon qu'il est supérieur à ce-lui qui serait obtenu en cas d'application du principe de pleine concurrence (Doc. 51, Chambre, 1079/001, p. 11).

8. Cet ajustement corrélatif négatif des bénéficiaires de la société résidente se fera au moyen d'une augmentation de la situation de début des réserves dans la rubrique "autres". A cette fin, l'art. 74, CIR 92, sera adapté.

9. Il est évident que la corrélation des bénéficiaires à la baisse prévue par l'art. 185, § 2, al. 1^{er}, b), CIR 92, peut avoir certaines incidences sur l'application d'autres dispositions fiscales, telle que notamment l'art. 47, CIR 92, en matière de plus-values étalées ou l'art. 192, CIR 92, en matière d'exonération de plus-values sur actions. Pour l'application de ces dispositions, il convient de tenir compte de l'ajustement corrélatif à opérer, en principe, pour déterminer le montant de la plus-value fiscale, afin d'établir le montant à taxer de manière étalée ou à porter en majoration de la situation de début des réserves.

10. L'art. 207, CIR 92, ne peut être invoqué pour les avantages anormaux ou bénévoles reçus qui ont fait l'objet d'un ajustement corrélatif négatif, étant donné que les avantages en question ne se trouvent pas dans la base imposable.

3. Décision anticipée

11. L'art. 185, § 2, CIR 92, qui introduit en droit interne le principe de pleine concurrence et l'ajustement corrélatif s'applique par décision anticipée (voir le système des décisions anticipées introduit par les art. 20 à 26, L 24.12.2002 modifiée par la L 21.6.2004), sans préjudice de l'application de la Convention 90/436 CEE du 23.7.1990 relative à l'élimination des doubles impositions en cas de corrections des bénéfices d'entreprises associées ("Convention d'arbitrage") ou de conventions internationales préventives de la double imposition reprenant les mêmes principes (principe de pleine concurrence et ajustement corrélatif).

12. Lorsqu'une société a obtenu un accord du SDA en application de l'art. 185, § 2, CIR 92, les services de taxation ne peuvent, en principe, plus appliquer l'art. 26, CIR 92, pour les transactions visées par l'accord en question.

13. Le principe de pleine concurrence et l'ajustement corrélatif inscrits à l'art. 185, § 2, CIR 92, ne portent pas préjudice à l'application des art. 26 et 207, al. 2, CIR 92. Ces dernières dispositions restent d'application, le cas échéant, aux situations qui n'ont pas bénéficié d'une décision favorable du SDA.

IV. ENTREE EN VIGUEUR

14. L'art. 185, § 2, CIR 92, ainsi que l'art. 235, 2°, CIR 92, tel que modifié par la L 21.6.2004, s'appliquent à partir du 19.7.2004.

AU NOM DU MINISTRE :
Pour l'Administrateur général des
Impôts et du Recouvrement :
L'Auditeur général des finances,

G. DELSOIR