

Introduction

1. Les prix de transfert de biens et services entre sociétés interdépendantes peuvent être déterminés de deux façons.

On peut répartir directement les bénéfices litigieux („profit allocation”) entre les sociétés concernées ou encore, p.ex. pour „l’unitary taxation” d’Etats Nord-Américains, répartir les bénéfices d’un groupe de sociétés entre celles-ci, le tout selon des formules tenant compte de plusieurs facteurs.

Dans le second cas, on recherche le prix de pleine concurrence (arm’s length principle) et on ajoute au bénéfice de la société qui a accordé l’avantage anormal, la différence entre ce prix et le prix effectivement pratiqué. Le Comité des affaires fiscales de l’OCDE a consacré ce principe en 1979 dans son Rapport „Prix de transfert et entreprises multinationales”.

2. Les rapporteurs nationaux sont invités à décrire l’impact, en droit interne et conventionnel, de l’application de la règle de la répartition des bénéfices ou du principe du prix de pleine concurrence, en l’absence de prix de marchés comparables. Il leur est demandé de ne pas aborder la question des prix de transfert d’immeubles ou de valeurs de portefeuille.

3. Contrairement à d’autres Etats (Etats-Unis et Allemagne, p.ex.), la Belgique n’applique jamais aux sociétés interdépendantes la règle de la répartition des bénéfices, qualifiée d’ailleurs d’arbitraire par le Rapport de l’OCDE (§ 14). Il ne sera donc plus question de cette règle dans l’étude qui suit.

4. Le Rapport de l’OCDE énumère les façons de fixer les prix de transfert, compte tenu des prix de pleine concurrence: (cfr. le commentaire détaillé de ce Rapport par J. Malherbe – Journal de Droit Fiscal, 1979, p. 395 e.s.).

A. Les méthodes de base

Première méthode: comparaison avec des prix pratiqués dans des transactions comparables entre entreprises indépendantes.

Deuxième et troisième méthode: à défaut de prix de marché comparables, on partira soit du coût de la fourniture des biens ou services augmenté d’une marge bénéficiaire „appropriée” (méthode du coût majoré ou cost plus), soit du prix de

* Avocat, Associé De Caluwé et Dieryck, Bruxelles.

vente final dont on défalquera une marge bénéficiaire „appropriée” (méthode de prix de revente ou resale minus).

B. Les autres méthodes: encore appelées „quatrième méthode” ou „méthodes de substitution” (Rapport OCDE § 70 à 74)

Si les méthodes de base ne donnent pas satisfaction, il convient de recourir à des estimations supplémentaires pour fixer le prix ou pour vérifier l’exactitude du prix déjà obtenu.

Ces estimations sont basées sur la comparaison des bénéfices avec ceux réalisés par des entreprises analogues indépendantes, ou sur le rapport établi entre les bénéfices et les chiffres d’affaires de l’entreprise concernée et des entreprises de référence, ou sur le rendement des capitaux investis de l’entreprise visée comparé avec celui obtenu pour les entreprises similaires, ou encore sur le rendement des capitaux investis de l’entreprise comparé à celui d’autres emplois possibles.

On peut aussi imaginer une gamme de marges bénéficiaires à l’intérieur desquelles les prix devraient se situer („safe havens”).

5. Il est demandé aux rapporteurs nationaux de déterminer les règles d’utilisation, dans leur Pays, des „deuxième et troisième méthode de base” et des „autres méthodes” du Rapport OCDE, de décrire l’efficacité et la fiabilité de ces „autres méthodes” et de citer les solutions internationales tendant à éviter les doubles impositions résultant de l’application de méthodes nationales différentes pour fixer les prix de transfert entre sociétés interdépendantes.

Première partie – Droit interne

Chapitre I: La méthode d’évaluation de l’avantage anormal

Section 1: La Belgique ne connaît pas de système basé sur une hiérarchie de méthode d’évaluation du prix de transfert normal

6. Les différentes méthodes proposées par le Rapport de l’OCDE s’inspirent directement des directives administratives (Regulation 1482 – 1 et 2) de la section 482 de l’International Revenue Code des Etats-Unis.

7. Les directives américaines sont extrêmement riches et élaborées; elles imposent au juge une hiérarchie de méthodes et de sous-méthodes d’évaluation, qui le lient.

Par leur souci du détail, elles suscitent toutefois un nombre important de problèmes d’interprétation; le caractère précis des „Regulations” n’est d’ailleurs souvent qu’apparent dans la mesure où les références fréquentes à „tous les faits et circonstances de l’espèce” et à des principes généraux très vagues, contredisent la fonction de „directives” qui est censée être la leur (Philippe Jans,

„Les transferts indirects de bénéfiques entre sociétés interdépendantes”, Vol. IX de l’Ecole Supérieure des Sciences Fiscales, p. 213, al. 3 et 4).

8. En Belgique, rien de pareil.

La matière est régie par l’art. 24 du Code des impôts sur les revenus (dont l’art. 46 est une application plus rigoureuse en matière de déduction d’intérêts, de redevances, etc. ...; cfr. ci-après n° 31); l’art. 24 est analogue à l’art. 9, § 1 de la Convention-modèle de l’OCDE.

Le traitement des transferts indirects de bénéfiques, sur le plan international, est laissé „au bons sens de l’administration et à l’appréciation souveraine du magistrat” (Philippe Jans, *op.cit.*, p. 213, al. 2).

Ce dernier sera attentif au fait que l’administration ne dispose pas du pouvoir de s’ingérer dans la manière dont les entreprises sont gérées (jurisprudence constante; cfr. ainsi Cass., 26-3-1968, *Rev. fisc.*, 1968, p. 522).

9. En droit belge, il n’existe pas de lignes directrices précises, ni de mesures, permettant de savoir si un avantage est anormal ou non (contribution de Monsieur J. Defoort à l’ouvrage „Vennootschappen en belastingen”, partie XIII, – Aspects internationaux – chapitre 4 n° 300, al. 1).

Le commentaire administratif du Code des impôts sur les revenus (n° 24/16, al. 3) se borne à relever qu’„on peut utilement consulter” le Rapport de l’OCDE qui est publié dans le Bulletin des contributions directes, n° 587, p. 1496 et n° 588, p. 1910. Il cite quelques décisions de justice et conclut que le prix de transfert est acceptable s’il rémunère ou couvre „normalement, suivant les usages commerciaux et conformément aux circonstances économiques du moment, des prestations de services effectifs (...), etc. ...” (commentaire 24/13).

10. Le système belge est purement empirique (contribution de Me Ignace Claeys Bouuaert, „Transfer pricing in Belgium”, à l’ouvrage „The Tax Treatment of Transfer Pricing”, édité par le Bureau international de documentation fiscale – V° Belgique (1989), p. 15, n° 3, al. 2).

Ce système est suffisamment souple pour adapter les décisions à toutes les situations.

„L’appréciation du caractère anormal des avantages gît en fait.

La notion d’anormalité est en effet susceptible d’interprétations subjectives; elle ne répond à aucun critère rigoureux” (Jans, *op.cit.*, p. 92 in fine; Zondervan, „Les impôts sur les revenus et l’extranéité”, n° 156, p. 141; cfr. aussi Cass., 19-1-1960, *Pas.*, 1960, I, 572 et Cass., 20-9-1972, *Journ. Prat. Dr. Fisc.*, 1972, p. 272).

„Loin de devoir s’attendre à des définitions légales ou administratives fixant la frontière entre un régime fiscal avantageux et un régime fiscal non avantageux, il faudra se tourner le plus souvent vers le juge. Sans doute est-ce en fin de compte cette méthode interprétative, qui est aussi la garantie de la liberté des citoyens, qui donne à la fiscalité belge un certain caractère pragmatique” (Paul Sibille, „Les relations d’affaires internationales et l’application de l’article 24 du Code des impôts sur les revenus”, *Rép. fisc.*, 1973, p. 281, n° 28).

11. Le régime belge s’oppose ainsi au régime américain et donc au système basé sur une hiérarchie de méthodes, exposé dans le Rapport de l’OCDE (étant

entendu que les méthodes préconisées dans ce Rapport n'ont pas le caractère contraignant qu'elles ont aux Etats-Unis).

Ceci signifie – en d'autres mots – qu'il est très difficile, voire impossible, au rapporteur belge de répondre avec précision aux questions qui lui ont été posées au sujet de l'application, dans son Pays, des „deuxième et troisième méthode de base” et des „autres méthodes” en l'absence de prix de marchés comparables, décrites dans le Rapport de l'OCDE.

En fait, il n'y a pas de trace, ni dans la doctrine, ni dans la jurisprudence, de l'application en Belgique des „autres méthodes” en tant que telles (I. Claeys Bouaert, op.cit., V^o Belgique, p. 19).

Section 2: Description de la méthode empirique belge

12. Les dossiers en matière de prix de transfert sont généralement ouverts parce qu'au départ un contrôleur des contributions ou les services des douanes (la Douane a une vocation naturelle à examiner les factures concernant certaines transactions internationales) ont cru relever un déséquilibre entre le prix demandé ou payé à une entreprise interdépendante, et sa contrepartie.

Les services des douanes font part de leurs soupçons au contrôleur compétent ou à l'Inspection Spéciale des Impôts, pour un examen approfondi.

D'importantes différences existent encore entre les règles de détermination de la valeur en douane et du prix de transfert en matière de contributions directes (cfr. contribution de P. Coppens et J. Malherbe, aux „Mélanges P. Sibille”, p. 343; I. Claeys Bouaert, op.cit., p. 17, al. 2).

„La Cour de justice des Communautés européennes a d'ailleurs interdit d'utiliser la réglementation relative à la valeur en douane pour réprimer des transferts de bénéfices, contraires à la législation fiscales et financière des Etats membres” (C. Amand, note sous CJCE, 6-6-1990, RGF, 1991, p. 170 in fine; l'auteur fait référence au 17^{ème} motif de l'arrêt: Procureur de la République/R. Chatain, connu sous le nom de l'arrêt Sandoz du 24 avril 1980, Rec. Jur. de la Cour, 1980, p. 1384).

13. Les fonctionnaires constituent alors un dossier pour tenter d'établir l'existence d'un avantage anormal; dans pratiquement tous les cas, ils le font en se basant sur le *prix de marché*.

Ces fonctionnaires sont tentés, sinon obligés, d'utiliser les mêmes chiffres pour calculer ensuite le montant de l'avantage anormal (I. Claeys Bouaert, op.cit., p. 11).

14. L'entreprise belge prudente aura déjà établi – auparavant – une note justificative reprenant les éléments constitutifs et le mode de calcul du prix pratiqué.

Elle y aura indiqué quels correctifs il convient d'appliquer au prix du marché (eu égard p.ex. aux circonstances particulières, ou à certains usages) ou encore les motifs pour lesquels le prix du marché ne peut être retenu.

L'entreprise pourra ainsi être amenée – de facto et sans qu'une hiérarchie de méthode ne l'y contraigne – à invoquer des paramètres tels que le „coût majoré”

ou le „prix de revente diminué d'une marge bénéficiaire". Il n'est pas exclu que, dans ce contexte purement empirique, des arguments tirés de certains ratios (p.ex. bénéfiques par rapport au chiffre d'affaires) qualifiés d'„autres méthodes" par le Rapport de l'OCDE, soient invoqués incidemment mais il est impossible en Belgique d'établir des statistiques à cet égard, ni même de retracer dans quels cas ces paramètres ont été invoqués par le contribuable. Les „autres méthodes" n'ont en tout cas pas été retenues par la jurisprudence ou la doctrine.

Les autres entreprises établissent leur note justificative, après que le litige ait surgi.

Dans les deux cas, les notes sont généralement étayées par des pièces justificatives de toute nature, par un rapport d'expertise unilatérale, par une attestation d'une fiduciaire ou d'une association professionnelle, etc. ..

15. „Pour avoir une meilleure vue des relations qui peuvent exister entre les entreprises interdépendantes, il peut être nécessaire que le fonctionnaire taxateur s'informe auprès du contribuable belge au sujet notamment (...) des relations commerciales et financières existant entre les entreprises associées (prix convenus ou imposés, marges bénéficiaires, redevances, services réciproques fournis, risques commerciaux ou financiers à supporter respectivement, etc. ...)" (commentaire administratif des Conventions, 9/10).

L'administration tente de se former ainsi une opinion, cas par cas; des corrections au prix du marché sont apportées s'il existe des circonstances de fait qui le justifient.

Elle acceptera ainsi un prix inférieur au prix du marché si – par ailleurs – des compensations suffisantes sont prévues *entre parties*.

16. Qu'en serait-il si les compensations étaient indirectes, c.à.d. si elles étaient accordées par *d'autres* sociétés interdépendantes? Imaginons ainsi une société belge A payant une redevance anormalement élevée à une société étrangère liée B, en échange de quoi la société étrangère liée C fournit à A du matériel à un prix anormalement bas; dans l'exemple retenu, les avantages consentis et reçu par A s'équilibrent.

Comme l'avantage consenti à B est – par hypothèse – annulé par celui qui est accordé par C, on pourrait soutenir qu'il n'y a pas d'avantage „anormal" en Belgique, dans le chef de A et, par conséquent, pas de risque d'évasion fiscale internationale – ratio legis en matière de réglementation spéciale applicable aux sociétés interdépendantes (art. 24 du Code des impôts sur les revenus – ci-après CIR).

D'autres pourraient refuser la prise en considération de compensations indirectes en se basant sur le principe selon lequel l'art. 24 n'est applicable que dans la mesure où l'entreprise étrangère tire un avantage, peu importe que l'entreprise belge s'appauvrisse ou non (Cass., 20-9-1972, BCD, n° 514, p. 102, al. 4 et 5; Zondervan, op.cit., n° 152, al. 3 et suivants; Kirkpatrick, Rev. Prat. Soc., 1962, p. 229; P. Sibille, Intertax, 1973, n° 14, p. 153; Ph. Jans indique à cet égard qu'on „assimile fictivement à des bénéfiques d'une entreprise belge, les avantages retirés de celle-ci par une entreprise étrangère", op.cit., p. 86 in fine).

Or, dans l'exemple donné, il est indiscutable que B s'est enrichi grâce à A, peu importe que C se soit appauvri.

17. Dans plusieurs cas, le contribuable et l'agent taxateur trouvent une solution qui revêt souvent l'aspect d'une „cote mal taillée”. Ces affaires ne viennent donc pas à la connaissance de l'administration centrale des contributions, ni a fortiori des Cours d'appel.

Ceci implique l'absence de statistiques en la matière, notamment quant à la méthode d'évaluation de l'avantage retenu.

Un auteur relève qu'en matière de vente de marchandises, la méthode du prix de revient augmenté d'une marge bénéficiaire est parfois préconisée par l'administration, mais qu'il n'est prévu nulle part comment il convient de déterminer cette marge (J. Defoort, *op.cit.*, n° 350, al. 1).

18. Lorsqu'une affaire est malgré tout portée devant les Cours, la lecture des arrêts permet seulement de connaître la résultat des enquêtes effectuées par le fisc et l'entreprise, non les éléments d'évaluation retenus par celles-ci.

Section 3: Jurisprudence illustrant la méthode empirique

19. Aucune des décisions publiées ne concerne directement une contestation relative au mode de calcul d'un avantage anormal; les calculs cités dans les arrêts semblent toujours faire référence aux prix du marché (I. Claeys Bouuaert, *op.cit.*, p. 12, al. 1 in fine et dernier alinéa) sauf dans un cas assez particulier (cfr. ci-après n° 20).

a. Vente de biens

20. La Cour d'appel de Liège a décidé le 8 février 1984 qu'il n'y avait pas lieu de retenir un avantage anormal sur les ventes de produits achetés finis, si la société étrangère n'a pas réalisé de bénéfices – lors de leur revente – sur les produits achetés à l'entreprise belge (Fiscale Jurisprudentie/Jurisprudence fiscale – ci-après FJF – 85/8).

La Cour a fait ici application de la jurisprudence de la Cour de cassation du 20 septembre 1972 selon laquelle seuls les avantages retirés par l'entreprise étrangère sont ajoutés à ceux de l'entreprise belge (cfr. ci-dessus n° 16, al. 3).

21. Les autres arrêts ne concernent que l'évaluation de participations et d'immeubles, secteurs qui sortent du cadre de cette étude (cfr. ci-dessus n° 2 in fine).

Nous tenons malgré tout à citer un arrêt de la Cour d'appel d'Anvers du 20 décembre 1988 (FJF, 89/58) parce que la Cour y désigne un *expert* pour fixer la valeur d'un immeuble.

b. Commissions et redevances

22. La Cour d'appel de Liège a estimé le 22 mai 1950 qu'une commission de 20% du chiffre d'affaires réalisé par le distributeur attitré et exclusif à l'étranger, est normale car „une commission pouvant aller jusqu'à 40% semble *d'usage*

courant dans ce genre d'article" (Journ. Prat. Dr. Fisc. – ci-après JPDPF – 1950, p. 150).

Dans une autre affaire, la Cour d'appel de Bruxelles est d'avis que l'administration n'apporte pas la preuve qu'une redevance contractuelle de 5% contiendrait encore un avantage (Rev. fis., 1959, p. 118).

Une commission de 5% sur le chiffre d'affaires payée à une société liée, spécialisée dans le commerce avec les Pays de l'Est, est normale (Bruxelles, 4-3-1964, Rev. fisc, 1966, p. 263).

23. Les redevances allouées à une société productrice de cinéma ont été fixées judicieusement à 65% des recettes, en application des *usages* en vigueur (Bruxelles, 22-3-1971, JPDPF, 1971, p. 105).

24. „Il apparaît peu opportun de déterminer la marge bénéficiaire de la requérante sur base d'un coefficient de bénéfice appliqué à un redevable qui n'a réalisé qu'un profit insignifiant en 1962 et a subi ensuite des pertes (...).

L'activité de la requérante exclut tout *risque* commercial" (Bruxelles, 21-2-1972, JPDPF, 1972, p. 54).

25. Il est tout à fait anormal qu'une „société commerciale fondée dans le but d'exercer une activité lucrative (...) ait renoncé à la commission *usuelle* minimum de 5%" (Bruxelles, 17-6-1974, JDF, 1975, p. 90).

c. Intérêts

26. L'administration reprochait à une entreprise belge d'avoir prêté de l'argent à un taux insuffisant à une société étrangère. „Il n'est pas établi que la société belge eût pu effectuer un placement plus avantageux; une société commerciale ne peut pas se limiter à rechercher le taux d'intérêt le plus élevé, mais doit tenir compte de divers facteurs propres à son exploitation et dont elle est le meilleur juge" (Bruxelles, 15-11-1962, JPDPF, 1962, p. 44).

27. Dans un autre cas, la Cour d'appel estime que le taux d'un intérêt apparaît comme „raisonnable”; „il s'agit d'évaluer de manière aussi exacte que possible, sur base du loyer de l'argent, la valeur de l'avantage accordé" (Bruxelles, 24-11-1971, JPDPF, 1972, p. 106).

28. L'art. 50,1° CIR dispose d'une façon générale (donc même en l'absence de liens d'interdépendance) que „ne sont pas considérées comme charges professionnelles, les sommes payées au titre de revenus de prêts (...) dans la mesure où elles dépassent un montant correspondant à un taux fixé par le Roi en fonction de ceux pratiqués par l'institution d'émission du pays de la monnaie dans laquelle les titres sont libellés, ou de ceux pratiqués sur le *marché* de ce pays, majoré de 3 points”.

Cette disposition „a pour objet de combattre l'évasion fiscale" (Bruxelles, 20-6-1989, FJF, 89/195).

L'existence de liens d'interdépendance „peut avoir pour effet de frapper de suspicion le paiement de ces sommes (les intérêts), alors même qu'elles ne dépasseraient pas le montant correspondant au taux d'intérêt fixé par l'art. 50,1° CIR" (P. Sibille, op.cit., p. 271 in fine).

Chapitre II: La preuve de l'avantage anormal

Section 1: La charge de la preuve

29. L'article de base applicable aux transactions entre sociétés liées (art. 24, al. 1 du CIR) dispose que tous avantages anormaux (sans contrepartie normale) ou bénévoles (avantages accordés sans aucune contrepartie ou exécutés sans obligation) accordés par une entreprise établie en Belgique à une société liée établie à l'étranger, en raison des liens d'interdépendance, sont ajoutés au bénéfice de la première entreprise.

„L'administration doit apporter la preuve de l'existence matérielle des avantages anormaux ou bénévoles visés à l'art. 24, al. 1 du CIR” (commentaire administratif des impôts sur les revenus, 24/16, al. 1).

30. Il en va également ainsi lorsque l'avantage revêt la forme d'une dépense excessive versée à une société liée. Dans ce cas, il appartient d'abord au contribuable d'établir la déductibilité de la dépense selon les règles du droit commun (art. 44 du CIR) en prouvant sa réalité et son caractère professionnel mais „la charge de la preuve du caractère anormal du montant de cette dépense, incombe ensuite à l'administration” (Jans, op.cit., p. 125, n° 7.12; dans le même sens, I. Claeys Bouuaert, „Principes de l'imposition des sociétés en Belgique”, n° 7.2.6, al. 3).

L'art. 44 ne permet pas au fisc d'apprécier l'opportunité ni le montant des dépenses; l'art. 24 renforce les pouvoirs de l'administration en l'autorisant à rejeter des dépenses au seul motif qu'elles sont anormales (I. Claeys Bouuaert, ibidem, n° 7.2.6, al. 3. Sur l'interaction entre les art. 44 et 24 CIR, cfr. dans un sens différent St. Van Crombrugge, „Het arm's length criterium bij multinationale groepen in het Belgisch fiscaal recht” Tijdschrift voor rechtspersoon en vennootschap, 1988, p. 80-81 et „De juridische en fiscale eenheidsbehandeling van vennootschapsgroepen”, Kluwer, 1984, n°s 344 e.s. et 360 e.s.).

31. Une disposition particulière (art. 46 du CIR) limite la déduction des intérêts, de redevances ou de rémunération de prestations de services, payés à une société holding ou à une personne ou entreprise qui est soumise à l'étranger à un régime de taxation notablement plus avantageux qu'en Belgique. Les montants précités ne peuvent en effet pas dépasser des „limites normales”.

La loi crée, dans ce cas bien précis, une présomption légale de simulation qu'il appartient au contribuable de renverser (cfr. travaux préparatoires de la loi cités dans le commentaire administratif, 44/70).

Une présomption de simulation est également prévue dans le cadre de l'art. 250 du CIR, qui prévoit la non-opposabilité à l'administration de certains actes de cession, de droits ou de biens normalement productifs de revenus (commentaire administratif, 250/3).

Dans les cas visés aux art. 46 et 250, la charge de la preuve est donc exceptionnellement renversée au détriment du contribuable.

Section 2: Le mode de preuve

32. L'administration peut avoir recours à tous les moyens de preuve admis par le droit commun (le Code Civil) sauf le serment pour établir qu'il y a un avantage anormal dans le cadre de l'art. 24, § 1 CIR (art. 246 CIR).

La preuve sera établie le plus souvent par présomptions de l'homme, abandonnées aux lumières et à la prudence du juge (art. 1353 C.Civ.); à cet égard, il convient de ne pas perdre de vue qu'une présomption est une conséquence qui est tirée d'un fait connu à un fait inconnu (art. 1349 C.Civ.). Une présomption fondée sur une autre présomption (cascade de présomptions) est dès lors interdite.

33. L'art. 248, § 1 CIR prévoit une preuve par comparaison qui a le caractère d'une présomption légale irréfragable (art. 1350 à 1352 C.Civ.).

Cet article est libellé comme suit: „A défaut d'éléments probants fournis soit par les intéressés, soit par l'administration, les *bénéfices* (...) visés à l'art. 20,1° (...) sont déterminés (...) eu égard aux *bénéfices normaux* d'au moins 3 contribuables similaires (...)”.

Certains auteurs estiment que l'administration peut apporter la preuve de l'existence d'un avantage anormal (art. 24 CIR) en se basant sur la présomption légale précitée (Jans, op.cit., n°7.12 in fine, p. 125; Defoort, op.cit., n° 1310, al. 3; dans le même sens, Bruxelles, 22-3-1971, JPDF, 1971, p. 107 in fine).

La Cour de cassation a décidé le 20 septembre 1972 que „pour l'application de l'art. 24 CIR, ce n'est *pas un bénéfice* qui est pris en considération, mais uniquement l'avantage dans le chef de l'entreprise étrangère” et que „bien que l'avantage revenant à l'entreprise étrangère doive être ajouté aux bénéfices de l'entreprise établie en Belgique, les règles relatives aux éléments constitutifs du bénéfice, notamment celles des art. 21 et 34 CIR, ne sont pas applicables à la détermination de ces avantages” (Bull. Contr., n° 514, p. 102, al. 4 et 5).

Or, l'art. 248 a précisément pour objet de déterminer des bénéfices visés à l'art. 20,1° CIR (et donc aux art. 21 et suivants).

L'art. 248, § 1 détermine les bénéfices d'une entreprise belge (et non l'avantage revenant à l'entreprise étrangère), par voie de comparaison avec les bénéfices normaux (et non par voie de comparaisons avec les avantages revenant aux entreprises étrangères liées aux contribuables similaires) d'au moins 3 contribuables similaires établis en Belgique.

Ne pourrait-on tirer argument de l'arrêt de 1972 pour soutenir que l'art. 248, § 1 n'est pas applicable en matière de détermination des avantages anormaux au sens de l'art. 24 CIR?

34. Même si l'art. 248, § 1 pouvait être appliqué, encore l'administration devrait-elle, avant de pouvoir utiliser la présomption légale, fournir une série de preuves qu'il lui serait très malaisé, voire impossible, à apporter.

Elle devra en effet prouver, notamment:

- le caractère non probant de la comptabilité;
- la similitude des 3 contribuables de référence, ce qui suppose que ces derniers aient des relations d'affaires avec des entreprises étrangères liées simi-

- lares (mais non point identiques) à l'entreprise étrangère liée au contribuable auquel la présomption légale devrait être appliquée;
- le fait que la présomption permettra d'établir le revenu imposable lui-même et non seulement un élément de la base imposable (ce qui est interdit par l'art. 248; Cass., 25-2-1982, Pas., 1982, I, 779);
 - le fait qu'une comparaison de *bénéfices* de 3 contribuables permettra la détermination d'un *prix* du marché.

Section 3: Ruling et fixation préalable de marges

A. Ruling

35. L'art. 35 de la loi du 20 juillet 1991 (Moniteur Belge du 1-8-1991, p. 16.940) a inséré dans le Code des impôts sur les revenus un art. 250bis, §1, 2^o rédigé comme suit:

„L'administration des contributions directes donne, par écrit, un accord préalable sur le fait qu'un avantage consenti dans les situations visées à l'art. 24 ne soit pas anormal ou bénévole”.

Cet article entrera en vigueur à une date que le Roi fixera dans un arrêté délibéré en Conseil des Ministres (art. 250bis, § 4, al. 1 CIR). Il ressort d'une déclaration du Ministre des Finances que cette date sera déterminée en fonction du moment où les services concernés seront suffisamment organisés pour rendre des avis dans de bonnes conditions (Doc. Parl. Chambre, 1990/91, n° 1641/10, pp. 28 et 29).

„Selon les derniers projets, les décisions de ruling seraient confiées à un Collège de 4 Inspecteurs Généraux, qui serait organisé au sein de l'administration centrale (...). Ce Collège disposerait d'un délai de 3 mois pour se prononcer sur une demande concrète de ruling. Une absence de décision dans ce délai serait considérée comme un nihil-obstat” (Fiscologue, 7-10-1991, p. 2, 1ère col.).

36. L'instauration d'un système de ruling obligera, d'une façon ou d'une autre, le fisc à créer une jurisprudence administrative en matière de fixation de prix de transfert – jurisprudence qui sera de nature à améliorer la sécurité juridique et l'égalité entre les contribuables.

Dans l'état actuel des choses, il n'est pas possible de savoir sur quels critères le Collège précité se basera; il est probable qu'il appliquera la méthode empirique décrite ci-avant, en s'efforçant de dégager de celle-ci des lignes directrices et des enseignements généraux, au fil des années.

B. Fixation préalable de marges

37. La fixation préalable de marges („safe havens”) n'existe pas en tant que telle en droit belge.

38. On retrouve toutefois dans différentes législations particulières des régimes d'imposition fondés sur un système de „cost plus”. Il convient de souligner que dans ces cas, la méthode de coût majoré n'est pas destinée à fixer un prix de transfert normal en l'absence de prix de marchés comparables, mais bien de déterminer des revenus imposables, dont le montant ne sera pas critiqué par le fisc.

39. Ces systèmes existent notamment dans les domaines suivants:

- Centres de coordination prévus par l'Arrêté Royal n° 187 du 30 décembre 1982.

La détermination du revenu imposable est faite sur la base des dépenses et charges de fonctionnement, à l'exclusion des frais de personnel et des charges financières. La marge bénéficiaire doit en principe être celle qui est appliquée aux membres du groupe qui a créé le centre de coordination à la condition que ce pourcentage soit „normal”, étant entendu que l'administration belge accepte une marge de 8%.

Le régime des centres de coordination est exposé par Me Claeys Bouuaert op.cit., „Belgium”, pp. 31 à 34; en ce qui concerne les avantages anormaux et les centres de coordination, cfr. *Fiscologue international*, n° 26, du 15-2-1986, pp. 1 et 2.

- Centres de distribution prévus par la circulaire administrative du 9 août 1989 n° Ci.RH.421/390.701.

L'administration admet qu'un Centre n'assumant aucun risque n'a consenti aucun avantage anormal au sens de l'art. 24 si son chiffre d'affaires – hors le montant correspondant au prix d'achat des matières premières et fournitures vendues – n'est pas inférieur à 105% de ses frais de fonctionnement, après accord de l'administration centrale des contributions directes. Cette dernière peut dénoncer l'accord (forme de ruling) quand il lui plaît, sans possibilité de recours (cfr. n°s 8 et 15 à 17 de la circulaire).

La circulaire du 9 août 1989 donne le détail du régime des centres de distribution.

- Foreign Sales Corporations.

Le Ministre des Finances a fait le 23 novembre 1984 une déclaration annonçant un système spécial que l'administration appliquerait aux Foreign Sales Corporations américaines créés en Belgique en vertu du „déficit reduction act 1984”.

Les entreprises reconnues en tant que FSC par le fisc américain subiraient l'impôt belge sur une base déterminée forfaitairement à raison de 8% de leurs frais de traitement des commandes, d'organisation des livraisons et de rédaction, envoi et encaissement des factures; ces entreprises devaient prendre la forme d'une société belge, d'une succursale, d'une société étrangère (Tiberghien, „Manuel de droit fiscal”, 1991, n° 1544 et *Fiscologue international*, n° 68, pp. 2, 3 et 5 in fine).

- les établissements de sociétés étrangères qui n'exercent pas d'activités commerciales en Belgique:

le bénéfice est déterminé sur base d'un pourcentage du montant total des frais de l'établissement; ce pourcentage, déterminé en concertation avec l'ad-

ministration centrale ou avec le contrôleur, varie le plus souvent entre 8 et 12%, sans que le bénéficiaire puisse être inférieur aux minima définis par l'art. 146 de l'AR d'exécution CIR (Fiscologue International, n° 68, p. 4 – b/).

Les minima de l'art. 146 (calculés sur base d'un pourcentage du chiffre d'affaires sans pouvoir être inférieurs à un certain montant fixé par membre du personnel), ont été sensiblement augmentés par l'AR du 12 février 1990 applicable à dater de l'exercice 1991.

Conclusion:

40. Le système empirique belge forme un ensemble très souple qui s'en remet aux lumières du juge en cas de contestation persistante.

Le juge – dûment éclairé par les parties au sujet du prix de marché, des composantes du prix et des éléments de fait particuliers – garde toute sa liberté d'appréciation, quitte à ce que cette liberté soit source d'une certaine insécurité juridique.

41. Les autres systèmes, qui adoptent une hiérarchie des modes d'évaluation liant le juge, déplacent souvent les problèmes, voire les camouflent, sans nécessairement les résoudre. Ainsi, dans la méthode du coût majoré et du prix de revente, faut-il en fin de compte malgré tout déterminer une marge bénéficiaire „appropriée”; pour les „autres méthodes” il faut apprécier si les entreprises de référence sont „analogues” aux entreprises visées, il convient de déterminer les „ajustements” à apporter aux prix obtenus, etc...

42. Il ressort de ce qui précède que le système belge n'est pas nécessairement moins bon que les autres.

Deuxième partie – Droit conventionnel

Chapitre I: Détermination d'avantages anormaux accordés à une entreprise interdépendante (art. 9, § 1 de la Convention-modèle OCDE préventive de la double imposition)

43. Aucune disposition des différentes conventions préventives de la double imposition ne permet de s'écarter du mode de détermination des avantages anormaux prévu en droit interne belge (cfr. supra première partie de cette étude).

44. L'administration renvoie expressément, à cet égard, au „très intéressant rapport du Comité des affaires fiscales de l'OCDE en matière de prix de transfert et d'entreprises multinationales” (commentaire des Convention 9/5 in fine).

Chapitre II: Détermination des bénéfices imputables à un établissement stable, par voie de répartition des bénéfices totaux de tous les établissements d'une entreprise entre chaque établissement, à l'aide de clefs de répartition (art. 7, § 4 de la Convention-modèle OCDE)

45. La méthode exposée à l'art. 7, § 4 précité est mentionnée dans les Conventions suivantes:

- Autriche, Italie, Luxembourg, France, Yougoslavie: la méthode de ventilation des bénéfices n'est permise qu'à défaut de comptabilité régulière ou d'autres éléments probants.
- Côte-d'Ivoire, Finlande, Inde, Indonésie, Irlande, Japon, Malte, Nouvelle-Zélande, Pakistan, Philippines, Pologne, Roumanie, Sri Lanka, Suisse, Tchécoslovaquie, Tunisie: la méthode de ventilation n'est permise que pour autant qu'elle soit d'usage dans un des Etats contractants (formule OCDE) (commentaire des Conventions 7/422, al. 2).

46. L'administration fiscale belge estime que la méthode de ventilation ne se prête pas à un emploi généralisé parce qu'elle conduit, par essence, à des résultats moins précis que les méthodes directes. Cette méthode n'est applicable que lorsqu'aucune méthode directe ne peut être utilisée; elle peut être indiquée pour les entreprises d'assurances.

L'agent taxateur qui a des doutes quant à l'opportunité d'appliquer cette méthode, doit en référer par la voie hiérarchique à l'administration centrale des contributions (commentaire des Conventions 7/424 et 425).

Chapitre III: Procédure d'accord mutuel en matière d'évaluation de prix de transfert (art. 25 de la Convention-modèle OCDE)

47. Tous les traités conclus par la Belgique prévoient une procédure d'accord mutuel entre Etats.

Seules les conventions avec les Etats-Unis et les Philippines précisent expressément que cette procédure peut concerner l'imputation des bénéfices à une entreprise d'un Etat contractant et à son établissement stable situé dans l'autre Etat, ainsi que l'attribution des revenus, charges, imputations ou déductions entre des entreprises associés (commentaire administratif des Conventions 25/32, al. 2).

48. Dans certains cas, cette procédure a été appliquée mais il n'existe pas de décision publiées; il est donc impossible de savoir quelle méthode a été adoptée (en ce sens, I. Claeys Bouuaert, „Transfer pricing in Belgium”, p. 21, al. 3).

Chapitre IV: Ajustement corrélatif dans le pays où se situe l'entreprise qui a tiré avantage du transfert anormal de bénéfices (art. 9, § 2 de la Convention-modèle OCDE)

49. La Belgique s'est expressément réservée le droit de ne pas insérer le § 2 de l'art. 9 dans ses conventions.

Comme l'entreprise, dont les bénéfices sont détournés abusivement et celle de l'autre Etat contractant qui a tiré avantage du transfert de bénéfices, sont deux personnes morales différentes, il ne peut être question de double imposition juridique; il n'y a que double imposition économique.

Or, cette dernière ne permet d'invoquer ni les dispositions du chapitre 9 ou 25 de la Convention-modèle OCDE, ni aucune autre disposition conventionnelle (commentaire administratif des Conventions 25/52).

La Belgique estime qu'elle n'est pas tenue de réduire automatiquement les bénéfices de l'entreprise injustement avantagée, à concurrence des montants qui ont été soumis à l'impôt dans l'autre Etat contractant.

Des exceptions ne sont prévues que dans les Conventions conclues avec la France, les Etats-Unis, l'Australie, la Finlande, les Philippines et le Sri Lanka (voy. commentaire administratif des Conventions 25/54 et 9/6 à 8); dans ce dernier cas, la Belgique se réserve un large pouvoir d'appréciation, les Conventions prévoyant que la double imposition économique sera évitée „si nécessaire” ou si elle „l'estime approprié”.

50. Il n'existe – ici non plus – aucune statistique ni aucun document publié concernant la méthode d'évaluation adoptée.

Chapitre V: Tendances et évolution attendues

A. Le ruling

51. Comme indiqué ci-avant (n° 35 in fine), les décisions en matière de ruling seront confiées en principe à un Collège de 4 Inspecteurs Généraux de l'administration des contributions directes, lorsque l'art. 250bis CIR sera entré en vigueur.

Ce Collège sera sans doute amené, d'une part, à créer une jurisprudence administrative propre et, d'autre part, à acquérir une connaissance privilégiée des usages et des données économiques du marché, à l'étranger.

De nombreux conflits pourront ainsi être évités.

Les désaccords persistants seront toutefois, comme par le passé, tranchés en dernier ressort par le juge, appliquant la méthode empirique traditionnelle.

B. La convention européenne d'arbitrage

52. La convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées, conclue dans le cadre de l'art. 220 du Traité CEE (JOCE 20-8-1990 – L.225, pp. 10 et suivantes) n'a pas encore été ratifiée par la Belgique.

Cette convention prévoit une obligation d'information entre administrations fiscales concernées, organise une procédure amiable et en cas d'échec, une procédure d'arbitrage (cfr. M. De Roeck, „Internationale fiscale arbitrage”, Tijdschrift voor fiscaal recht, 1990, pp. 115 à 134).

Une commission consultative d'arbitrage ad hoc est créée par les Etats concernés; si ces derniers appliquent tous une méthode empirique, il ne devrait pas y avoir de problème de méthode d'évaluation. Il en irait autrement si un Etat appliquait le principe d'une hiérarchie de méthodes et un autre celui de la méthode empirique.

Summary

A. In domestic law, the matter is governed principally by Art. 24 of the Income Tax Code.

Belgium has no system based on a hierarchy of methods for determining normal transfer prices; the assessment of advantages rests upon fact. The Belgian system is empirical; it leaves all valuation powers to the judge, thereby guaranteeing the liberty of the citizens.

There are no statistics of different valuation methods actually used.

The market price method is very widely applied – with corrections if necessary. Some disputes are resolved at the administrative level by the cost plus method.

The onus is on the administration to prove that there is anything abnormal about any given transfer price.

A ruling system was introduced in July 1991 but is not yet in operation.

B. In treaty law, the above rules remain fully operative. In certain cases the procedure of mutual agreement has been followed.

Belgium does not apply in principle any correlative adjustment when a partner country rectifies the profits of an enterprise. In this case, double taxation is in effect economic rather than juridical.

Zusammenfassung

A. Das innerstaatliche Recht behandelt den Untersuchungsgegenstand vor allem in Art. 24 des Einkommensteuergesetzes.

In Belgien ist ein hierarchisch aufgebautes System von Wertbestimmungsmethoden bei gewöhnlichen Übertragungsgeschäften unbekannt; die Bewertung der Vorteile ist eine Frage der Tatsachen. Das belgische Bewertungssystem ist empirisch; es gibt dem Richter alle Möglichkeiten der Bewertung an die Hand; dadurch wird auch die Freiheit der Bürger abgesichert.

Statistiken über die verschiedenen Wertbestimmungsmethoden, wie sie in der Praxis angewendet werden, existieren nicht.

Regelmässig wird die Preisvergleichsmethode angewendet, gegebenenfalls mit den notwendigen Korrekturen. Bestimmte Streitigkeiten werden auf der Verwaltungsebene durch die Kostenaufschlagsmethode entschieden.

Die Verwaltung trägt die Beweislast für die Unangemessenheit des tatsächlich vereinbarten Preises.

Im Juli 1991 wurde ein System von Verwaltungsvorschriften beschlossen, das allerdings noch nicht anwendbar ist.

B. Im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen bleiben die oben erwähnten Regeln ausnahmslos gültig. In bestimmten Fällen wird auf das Verständigungsverfahren zurückgegriffen.

Belgien führt prinzipiell keine Gegenberichtigung durch, wenn ein Vertragsstaat die Gewinne eines Unternehmens berichtigt. In diesem Fall kommt es in der Tat zu einer wirtschaftlichen und nicht juristischen Doppelbesteuerung.

Resumen

A. La materia se rige, en derecho interno, principalmente por el artículo 24 del Código de Impuestos sobre la Renta.

En Bélgica no existe el sistema jerárquico de métodos de valoración del precio normal de transmisión; la apreciación de los beneficios radica en la realidad. El sistema belga es empírico; concede todas la potestad de apreciación al juez, lo que también es garantía de la libertad de los ciudadanos.

No existen estadísticas de los diferentes métodos de valoración que se utilizan.

El método del precio de mercado se aplica ampliamente – con correctivos si es necesario. Ciertos litigios se resuelven a nivel administrativo por el método del coste aumentado.

La administración tiene la carga de la prueba del carácter anormal del precio de transmisión.

En julio de 1991 se instauró un sistema de ruling, pero aún no ha entrado en vigor.

B. En lo que se refiera al derecho convencional, son válidas en su totalidad las reglas anteriormente mencionadas. En ciertos casos ha sido aplicado el procedimiento de mutuo acuerdo.

En principio, Bélgica no practica el ajuste correlativo cuando otro país firmante rectifica los beneficios de una empresa. En este caso se da doble imposición económica, no jurídica.