

THESIS / THÈSE

MASTER EN SCIENCES DE GESTION

La répartition des bénéfices entre une société luxembourgeoise et son établissement stable en Belgique

TSABOU CHIOZEM, Joseph

Award date:
2022

Awarding institution:
Universite de Namur

[Link to publication](#)

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal ?

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.



La répartition des bénéfices entre une société luxembourgeoise et son établissement stable en Belgique

Joseph TSABOU CHIOZEM

Directeur : Prof. Matthieu POSSOZ

Mémoire présenté
en vue de l'obtention du titre de
Master 60 en sciences de gestion

ANNEE ACADEMIQUE 2021-2022

Résumé

Ce mémoire traite le problème de la répartition des bénéfices entre une société luxembourgeoise et un établissement stable étranger. Solutionner ce problème demande de faire une analyse approfondie des établissements stables et de la politique des prix de transfert. Notre objectif principal est d'expliquer les mécanismes utiles pour la répartition de ces bénéfices tout en optimisant la fiscalité. Notre étude de cas est celui d'une société luxembourgeoise et de son établissement stable en Belgique. Ce sujet, demande une bonne connaissance de la législation des établissements stables et de la politique des prix de transfert avec ses méthodes de répartitions de bénéfices. L'OCDE a été d'une très grande importance à travers ses projets, rapports, et recommandations, sans oublier l'apport du droit européen, de la législation interne des États, des avis des experts et praticiens du domaine et toutes les autres documentations.

The memoir deals with the problem of the distribution of profits between a Luxembourg company and a foreign permanent establishment. Solving this problem requires an in-depth analysis of permanent establishments and transfer pricing policy. Our main objective is to explain the useful mechanisms for the distribution of these profits while optimizing taxation. Our case study is that of a Luxembourg company and its permanent establishment in Belgium. Dealing with it better requires a good knowledge of the legislation of permanent establishments and the field of transfer pricing with its methods of profit allocation. The OECD has been of great importance through its projects, reports, and recommendations, not to mention the contribution of European law, the domestic legislation of States, the opinions of experts and practitioners in the field and all other documentation.

Remerciements

Tout d'abord, je remercie spécialement mon directeur de mémoire M. Matthieu POSSOZ pour ses précieux conseils et accompagnements durant l'élaboration de ce travail. Ensuite, je remercie également ma mère qui m'a toujours soutenu à chaque étape de ma vie et Leslie pour son aide dans la relecture de mes différents travaux. Enfin, ce Mémoire est dédié à la mémoire de mon père ainsi qu'aux différentes difficultés que j'ai rencontrées durant cette année.

Table des matières

INTRODUCTION	1
Partie I : LA LÉGISLATION PERTINENTE.....	2
I. LA CONVENTION PRÉVENTIVE DE DOUBLE IMPOSITION : MODELE DE BASE DE L'OCDE DE 2017	2
1. L'importance et les objectifs des CPDI de l'OCDE	2
2. Les missions et la structure du modèle de base de l'OCDE 2017.....	2
II. LA CONVENTION PRÉVENTIVE DE DOUBLE IMPOSITION BELGO-LUXEMBOURGEOISE	3
1. L'historique de la CPDI.....	3
2. Le résumé de l'analyse des articles de la CPDI.....	4
1) L'assujettissement, l'impôt et le domicile fiscal.....	4
L'assujettissement et l'impôt	4
Le domicile fiscal ou la résidence fiscale	4
2) Le bénéfice des établissements stables (ES)	7
3) Les dispositions spéciales relatives à la non-discrimination, au règlement des différends et à l'échange de renseignements	10
La non-discrimination	10
Le règlement des différends ou la procédure amiable	11
Exemple de procédure amiable.....	11
Les échanges de renseignements.....	12
Partie II : LA RÉPARTITION DES BÉNÉFICES ENTRE LA SOCIÉTÉ ET SON ÉTABLISSEMENT STABLE	13
I. LES PRINCIPES GÉNÉRAUX EN MATIÈRES DE PRIX DE TRANSFERT.....	13
1. L'approche des prix de transfert	13
1) Les généralités et la définition	13
2) La vérification et l'évaluation des prix de transfert	14
2. L'approche de la pleine concurrence	15
1) L'Action 8 : les actifs incorporels,.....	16
2) Action 9 et 10 : les capitaux à risques et les transactions à haut risques	16
3. L'analyse de Comparabilité, l'analyse fonctionnelle et les stratégies d'entreprise	17
1) L'Analyse de comparabilité	17
2) L'analyse fonctionnelle et la stratégie d'entreprise	18
4. Les accords préalables en matière de prix de transfert (APP)	19
5. La documentation des prix de transfert.....	20
1) Le fichier principal et le fichier local.....	21
2) la déclaration pays par pays	22
Exemple :	22
II. LES MÉTHODES DE DÉTERMINATION DES PRIX DE TRANSFERT	22

1. Les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions	23
1) La méthode du prix comparable sur le marché libre (CUP)	23
2) La méthode du prix de revente	25
3) La méthode du coût majoré	26
Exemple :	26
Les avantages et les différences des méthodes traditionnelles de bénéfices.	26
Conclusion des méthodes traditionnelles	27
2. Les méthodes transactionnelles de bénéfices	27
1) La méthode transactionnelle de la marge nette (MTMN)	27
L'Analyse de l'affaire Starbucks avec l'utilisation de la MTMN.....	29
2) La méthode transactionnelle du partage du bénéfice	29
III. LES CONSÉQUENCES FISCALES DE LA MISE À DISPOSITION PAR UNE SOCIÉTÉ MÈRE DE CASH À SON ÉTABLISSEMENT STABLE.....	31
1. L'approche autorisée de l'OCDE (AOA) et les généralités concernant une mise à disposition du cash 31	
Les deux étapes de l'approche autorisée de l'OCDE (AOA)	33
2. La mise à disposition par la MM d'un prêt à son ES.....	33
CONCLUSION	35
BIBLIOGRAPHIE	37
Table des illustrations.....	41

ABRÉVIATIONS

ES : Établissement stable

OCDE : Organisation de coopération et de développement économiques

CPDI : Convention préventive de double imposition

ISOC : Impôt des sociétés belges

IRC : Impôt sur le revenu des collectivités luxembourgeoises

BEPS : Base erosion and profit shifting (érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices)

CUP : Comparable uncontrolled price (prix comparables sur le marché libre)

MTMN : Méthode transactionnelle de marge nette

APP : Accords anticipatifs de prix de transfert

Fisc : Autorité fiscale

SEC : Securities exchange commission (contrôle des marchés financiers)

CJUE : Cour de justice de l'Union Européenne

TJUE : Tribunal de justice de l'Union Européenne

G20 : Le groupe des vingt est un groupe composé de dix-neuf pays et de l'Union européenne

UE : Union Européenne

ROA : Ratio du rendement des actifs

ROS : Ratio du rendement des ventes

Ratio de Berry : Ratio du rendement des coûts d'exploitation

CSA : Code des sociétés et des associations

SDA : Service des décisions anticipées

SPF : Significant people functions

AOA : Approche autorisée par l'OCDE

MI : convention multilatérale

CIR/92 : Impôt sur les revenus de 92

INTRODUCTION

Marshall McLuhan déclarait en 1967 que : « le monde est un village planétaire », cette parole était employée au regard du niveau de croissance et du développement rapide des activités au niveau mondial, ce qui ne reste pas sans effet sur la vie des hommes.

Les sociétés et les multinationales exercent leurs activités sur l'échelle internationale, tout en faisant face à de nombreux problèmes dont : celui de la répartition des bénéfices entre les États. D'où le thème de notre mémoire : « la répartition des bénéfices entre une société luxembourgeoise et son établissement stable en Belgique ».

Nous avons porté notre choix sur ce thème pour ce mémoire, à cause de sa grande richesse : tout d'abord il me permet d'enrichir ma connaissance en matière de fiscalité internationale plus particulièrement celle des sociétés. Ensuite il contribue à approfondissement des connaissances sur le fonctionnement des établissements stables qu'une société utilise par intermédiaire pour exercer ses activités dans un autre État. Enfin ce mémoire favorise une meilleure compréhension des règles en matière des prix de transfert et d'optimisations fiscales.

Nous avons été interpellés par cette citation d'Albert Einstein : « la chose la plus difficile à comprendre au monde c'est l'impôt sur le revenu » et nous pensons à notre humble avis, l'avoir mieux comprise à travers cette étude portée sur le problème de la répartition des bénéfices des entreprises selon les règles de la fiscalité internationale, les problèmes liés au prix de transfert et les autres problèmes entre les autorités fiscales et les contribuables.

Ces différents problèmes nous permettent de nous demander : comment est-ce qu'une société luxembourgeoise pourrait répartir ses bénéfices avec son établissement stable en Belgique ? Autrement dit, quelles sont les bases de la législation pertinente à respecter pour mieux réaliser cette répartition ? Ou encore quelles sont les bonnes méthodes de répartitions de bénéfices et comment est-ce qu'elles peuvent être utilisées de façon juste tout en optimisant la fiscalité ?

De ces interrogations, il sera question pour nous de développer notre travail en deux grandes parties : la première consiste à donner les éléments de la législation pertinente basée sur : la convention de base de l'OCDE de 2017, la CPDI belgo-luxembourgeoise, le droit privé international, le droit européen et le droit interne des États. La deuxième consiste à expliquer les prix de transfert et méthodes de répartition de bénéfices sur la base des rapports et projets de l'OCDE en s'assurant qu'ils respectent le principe de pleine concurrence et en utilisant toutes les autres sources documentaires importantes.

Partie I : LA LÉGISLATION PERTINENTE

I. LA CONVENTION PRÉVENTIVE DE DOUBLE IMPOSITION : MODELE DE BASE DE L'OCDE DE 2017

1. L'importance et les objectifs des CPDI de l'OCDE

La plupart des pays du monde ont conclu des CPDI¹. Ces CPDI permettent d'éviter qu'un contribuable résident d'un État contractant se retrouve dans une situation de double imposition, ou de double non-imposition d'une partie, ou de la totalité de ses revenus d'origine étrangère. L'OCDE accorde une très grande importance à l'évolution et au développement de l'activité économique. Elle est très attentive à l'actualité fiscale et réalise régulièrement des projets et des rapports dont le but est d'aider à solutionner certains problèmes et préoccupations auxquels font face ces États membres dans le domaine fiscal.

Les CPDI visent les objectifs suivants : éviter et prévenir la double imposition ou la double non-imposition, combattre l'évasion fiscale internationale, prévenir la non-discrimination et enfin prévoir la collaboration internationale et les échanges d'informations entre les États.

2. Les missions et la structure du modèle de base de l'OCDE 2017

Parmi ses missions essentielles, l'une est d'assurer l'harmonisation de la fiscalité internationale. Elle a conçu un modèle de base de CPDI qu'elle met à la disposition de ses différents États membres. Ceux-ci ont le libre choix d'en faire usage ou non lors de leur accord de convention. Parmi les États membres de l'OCDE, deux, dont la France et les États-Unis ont fait exception, déclinant le modèle de référence des CPDI de l'OCDE lors de l'établissement de leurs différentes conventions.

Le modèle ci-dessous est celui que nous retrouverons dans le modèle de convention de référence de l'OCDE 2017.

Dans ce modèle, nous aurons graduellement, le titre et le préambule qui présente les différents États membres et leur date d'entrée dans l'organisation.

- L'Art. 1 et 2 : le champ d'application (personnes visées et impôts visés) ;

¹ CPDI : Convention préventive de double imposition

- L'Art. 3, 4 et 5 : les définitions (définitions générales, domicile fiscal et ES) ;
- L'Art. 6 à 22 : l'imposition des revenus (revenus immobiliers, ... la fortune) ;
- L'Art. 23 : la prévention de double imposition ;
- L'Art. 24 à 29 : les dispositions diverses ;
- L'Art. 30 et 31 : l'entrée en vigueur et dénonciation.

Le Protocole final des modifications ou compléments à la convention (OCDE, 2017, p.29).

II. LA CONVENTION PRÉVENTIVE DE DOUBLE IMPOSITION BELGO-LUXEMBOURGEOISE

1. L'historique de la CPDI

La première CPDI entre la Belgique et le Luxembourg a été conclue le 17 septembre 1970. Cette CPDI entrera en vigueur deux ans plus tard, à savoir le 30 décembre 1972. Elle sera ensuite publiée au Moniteur Belge l'année suivante en date du 27 janvier 1973. Elle sera modifiée par les avenants du 11 décembre 2002 puis du 16 juillet 2009 et la convention multilatérale (IM) BEPS² de juin 2017 entre les deux États (Service public des impôts directs du Luxembourg, 2019). Cette CPDI est basée sur le modèle de l'OCDE. Nous allons résumer cette CPDI, mais également nous servir des éléments importants du droit européen tels que : les directives, de la jurisprudence, la doctrine et aussi les éléments du droit interne des États.

Le résumé de l'analyse de la CPDI se limitera seulement aux articles qui sont cités pour l'objet de ce mémoire : les articles 1, 2 et 4 (les personnes, les impôts visés et le domicile fiscal), les articles 5, 7 et 9 (l'imposition des ES, des bénéfices d'entreprises et des entreprises associées) et enfin des articles 24, 25 et 26 (les dispositions spéciales relatives à la non-discrimination, au règlement des différends (procédure amiable) et à l'échange de renseignements) (OCDE, 2022, p.13).

L'analyse d'un article restera symétrique et identique que l'on aille de la Belgique vers le Luxembourg et vice-versa. Nous utiliserons en lieu et place d'État contractant et l'autre État, la Belgique et le Luxembourg pour citer nos articles.

² BEPS : Base erosion and profit shifting (érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices)

2. Le résumé de l'analyse des articles de la CPDI

Cette convention est bilatérale et définit les règles qui sont importantes pour l'attribution du pouvoir d'imposition des différents revenus dans les différents États.

Selon Traversa et Vintras, (2013) à propos des conventions et leur application, ils déclarent : « *qu'une convention ne crée pas à elle seule de pouvoir d'imposition* » une façon de dire que les règles contenues dans une convention ne pourront s'appliquer que si, à la base le droit interne de chaque État le prévoit.

1) L'assujettissement, l'impôt et le domicile fiscal

L'assujettissement et l'impôt

L'assujettissement consiste à identifier la personne qui est redevable de l'impôt. Cette notion est très essentielle et désigne directement la personne visée. Cette CPDI identifie la personne visée dans son article 1 comme étant : « *tout résident de la Belgique ou du Luxembourg* ». La personne visée est aussi toute société et toute personne morale ou toute entité qui est traitée comme personne morale pour la perception de l'impôt.

La notion d'impôt est très importante. La CPDI prévoit dans son article 2 qu'il s'agit : « *des impôts perçus sur la totalité ou sur certains éléments des revenus et de la fortune y compris les impôts sur des gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers et immobiliers. Ils proviennent aussi des revenus professionnels payés sous forme de salaire par les employeurs ainsi que des impôts sur les plus-values* ».

Dans la CPDI, le terme « impôt sur les revenus des sociétés » désigne en droit belge l'impôt des sociétés (ISOC) et en droit luxembourgeois l'impôt sur les revenus des collectivités (IRC).

Le domicile fiscal ou la résidence fiscale

La CDPI dans son article 4 donne une définition à cette notion. Dans le paragraphe 1 de cet article, elle commence par accorder une importance à la définition du résident : « *c'est toute personne qui, en vertu de la législation belge, est assujettie à l'impôt en Belgique en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue* », ce qui permet de mieux se statuer sur la détermination du domicile fiscal.

Le siège de direction peut s'interpréter de différentes façons suivant la législation de chaque État. Il est important pour la détermination du domicile fiscal d'une société.

Le droit privé international dans son article 4§3 donne plus de détails sur le domicile fiscal. Il est localisé au lieu d'établissement principal et est évalué en fonction de trois critères d'appréciation repris dans l'ordre décroissant de priorité par : le centre de direction, le centre des affaires ou des activités et enfin le siège statutaire (Bammens & Henneaux, 2018).

La résidence fiscale diffère en fonction des pays. Le Luxembourg se base sur **la théorie du siège réel** ou le terme technique « d'administration centrale » (article 1300-2 Loi du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales, telle que modifiée, ci-après la « LSC »). Une société qui a pour administration centrale au Grand-Duché du Luxembourg est soumise à la loi luxembourgeoise même si son acte constitutif aurait été fait dans un pays étranger. « *Lorsqu'une société a son domicile au Grand-Duché de Luxembourg, elle est de nationalité luxembourgeoise et la loi luxembourgeoise lui est pleinement appliquée* » (Stevens, 2020).

Le droit luxembourgeois garde **la théorie du siège réel** comme critère de rattachement (ou la résidence) en droit des sociétés et en droit fiscal.

Le droit des sociétés et le droit fiscal belge ne coïncident pas concernant le critère de rattachement d'une société. Il faut rappeler que le critère retenu pour la résidence en droit des sociétés (devenu depuis 2019 droit des sociétés et des associations avec l'adoption du nouveau CSA (code des sociétés et des associations)) est **la théorie du siège statutaire**, tandis qu'en droit fiscal, c'est **la théorie du siège réel** telle qu'elle est mentionnée dans son article 2 du CIR. Dans cet article 2, il faut entendre par siège réel le lieu principal d'établissement, le siège de direction ou d'administration. Ce sont ces éléments qui servent de rattachement à l'impôt des sociétés (Herve & Richelle, 2019, p.81). Cette divergence de théorie ne va pas rester sans effet sur le plan fiscal. Si une société met dans ses statuts son siège à Bruxelles alors que son siège réel est en France. Selon le droit des sociétés belges, sa résidence est en Belgique alors qu'au regard du droit fiscal belge, elle ne doit payer aucun impôt en Belgique. Ce qui n'arrangera pas le fisc. Le législateur a prévu une présomption fiscale dans un second alinéa de l'article 2, §1er, 5°, b) CIR/92 pour remédier à ce problème, en précisant que : « *la société qui a son siège statutaire en Belgique est présumée sauf preuve contraire y avoir son principal établissement, (...). La preuve contraire est admise uniquement s'il est démontré en outre que le domicile fiscal de la société est établi dans un autre État que la Belgique en vertu de la législation fiscale de cet autre État* » Ceci aura ainsi pour but d'assurer une neutralité de la modification du critère de rattachement prévu par le droit des sociétés (Delannoy, 2019).

Pour plus d'explication sur ce qui précède concernant l'article 2 du CIR, nous retrouverons toujours dans cet article 2, §1er, 5^oter ce que signifie établi : *« lorsque le terme établi(e) est utilisé à propos d'une société, association, établissement ou organisme quelconque en rapport avec un Etat ou un groupe d'Etats, ce terme signifie qu'il a son domicile fiscal dans cet Etat ou dans l'un des Etats de ce groupe de ce groupe d'Etats selon la législation fiscale de cet Etat, sans qu'une convention en matière de double imposition ait pour effet qu'il doive être considéré comme ayant son domicile fiscal en dehors de cet Etat ou groupe d'Etats »*

Deux avocats au Luxembourg vont écrire des articles sur le choix de la résidence d'une société au Luxembourg par rapport au fait que la Belgique a opté pour la théorie du siège statutaire comme le lieu de résidence d'une société selon son droit des sociétés avec son nouveau CSA. Dans le premier article, l'avocat Degehet se penche sur la question de savoir : s'il n'était peut-être pas intéressant pour le Luxembourg de faire un changement de théorie sur le lieu de résidence de la société pour adopter comme la Belgique celle du siège statutaire ? Son inspiration a été basée sur le fait qu'il constate que : *« les pratiquants au Luxembourg se retournent vers le droit belge lorsqu'il s'agit de résoudre des difficultés en droit luxembourgeois »* (Degehet, 2021).

A la fin de son analyse, il conclura qu'un article rédigé par un de ses confrères que nous allons analyser par la suite pourra peut-être donner une solution à sa question.

A la suite du premier Avocat, son confrère Schummer va analyser la question posée plus haut et apportera une réponse. Il avancera les raisons pour lesquelles, il ne trouve pas intéressant que le Luxembourg adopte la théorie du siège statutaire. Dans les arguments qu'il va avancer, il précisera l'attractivité de la fiscalité luxembourgeoise qui attire déjà vers son territoire beaucoup d'investisseurs et des sociétés. Il va également expliquer clairement la théorie du siège réel adopté au Luxembourg en précisant qu'elle prend déjà en compte la théorie du siège statutaire (Schummer, 2021).

En conclusion, les deux analyses montrent quelle est l'importance de la détermination du domicile fiscal ainsi que les problèmes que l'on peut rencontrer en fonction de la législation des différents pays. Mais aussi lorsqu'on se base sur l'analyse de l'article de Schummer, de Bammens et Henneaux qui est inspiré de l'article 4§3 du droit privé international, nous confirmons que l'argument prouvant que le siège réel (effectif) prend en compte le siège statutaire.

2) Le bénéfice des établissements stables (ES)

La notion d'établissement stable est très importante en matière de fiscalité internationale. La définition d'un ES peut-être différente du point de vue du droit international au droit européen et du droit interne des États. Sa connaissance est très utile pour la répartition du pouvoir d'imposition qui vont permettre à éviter les doubles impositions ou doubles non-impositions des revenus d'entreprises.

Les différents critères à remplir vont permettre de distinguer deux types d'ES : l'ES matériel et l'ES personnel (Djilali et Bonte, 2021).

L'ES est l'élément essentiel qui fait l'exception de l'application de la règle générale de l'imposition des bénéfices d'entreprise défini dans l'article 7§1 de cette CPDI : *« Les bénéfices qu'une entreprise située en Belgique tire de son activité en Belgique ne sont imposables qu'en Belgique où se trouve cette entreprise, à moins que l'entreprise n'exerce son activité par l'intermédiaire d'un ES situé au Luxembourg, auquel cas le pouvoir d'imposition sur ces derniers est attribué au Luxembourg où est situé l'ES »*.

Un ES est défini dans l'article 5§1 de cette CPDI comme : *« une installation fixe d'affaires par intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité »*.

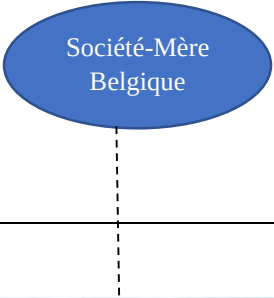
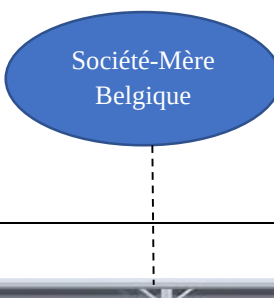
D'après la définition, certains termes clés méritent d'être détaillés. Les trois critères ci-dessous doivent être réunis pour qu'on parle d'ES matériel :

- Une « **installation d'affaires** », il s'agit des locaux, des machines ou de l'outillage. Cette expression couvre tout local, matériel ou installations utilisés pour l'exercice des activités de l'entreprise, qu'ils servent ou non exclusivement à cette fin.
- L'installation doit être « **fixe** », c'est-à-dire établie en un lieu précis, avec un certain degré de permanence, de sorte que soit déterminée l'existence d'un lien entre l'installation d'affaires et un point géographique spécifique.
- L'entreprise doit « **exercer des activités par l'intermédiaire** » ; cela implique que les personnes employées par l'entreprise exercent leurs activités dans l'Etat où est situé l'installation (Scoppio, 2005).

Les critères que nous avons cités permettent de voir que l'ES n'est pas une filiale d'une entreprise. C'est ce qui justifie la différence de traitement fiscal entre ce dernier et une filiale d'une entreprise. Tous ces éléments sont également dus au fait que l'ES ne possède pas de personnalité juridique et parce qu'il est rattaché ou intégré directement à la maison mère (De Haen, 2013).

L'appréciation d'un ES prendra en compte la liste des éléments qui sont repris du paragraphe 2 de l'article 5 de cette CPDI qui sont : « *un siège de direction, une succursale, un bureau, une usine, un atelier, une mine, une carrière ou tout autre lieu d'exploitation de ressources naturelles, Un chantier de construction ou de montage dont la durée ne dépasse pas 6 mois* ».

Exemple 1: l' ES matériel

Belgique 	
Luxembourg  Usine au Luxembourg ES en vertu de l'article 5§1	 Entrepôt de stockage uniquement Pas ES selon l'article 5§4

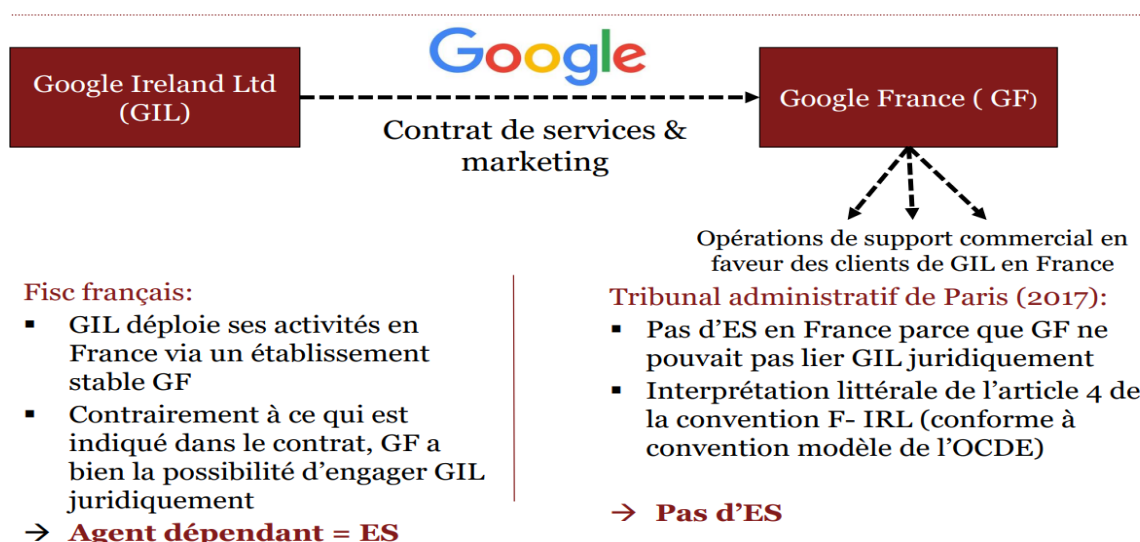
L'ES personnel défini dans l'article 5 paragraphe 5 de la CPDI parle d'un **agent dépendant** et le rôle qu'il peut jouer dans l'attribution des bénéfices. L'approche autorité de l'OCDE recommande qu'une analyse fonctionnelle et factuelle de la rémunération de cet agent soit faite en fonction des actifs et des risques assumés pour des services qu'il fournit à l'entreprise. Lorsque ses fonctions exercées sont véritablement déterminées et les actifs et risques évalués cet agent indépendant se verra imputer les actifs et les risques mais aussi se verra attribuer un capital suffisant relatif aux actifs et risques qu'il assume pour l'entreprise (OCDE, 2010, p.23). Dans le cas présent, en nous référant à notre convention d'étude, on note qu'une entreprise luxembourgeoise, s'elle veut faire usage d'un ES personnel en Belgique, elle doit nommer une personne physique en Belgique qui agira pour son compte (avec le pouvoir d'engager) : C'est **un agent dépendant**. Il doit être investi d'un pouvoir lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise qu'il représente en Belgique, sauf si son activité est limitée à l'achat des marchandises pour cette entreprise.

Cette personne ne doit pas jouir d'un statut d'indépendant. Lorsqu'un indépendant qui représente une entreprise agit dans le cadre de son activité ordinaire, l'entité qu'il représente ne peut plus être considérée comme un ES.

Exemple 2 : l'ES personnel selon l'OCDE

Belgique 	
Luxembourg  Agent dépendant avec pouvoir de négociateur et de conclure des contrats : ES au sens de l'article 5§5	 Achat et réception des marchandises Pas d'ES selon l'article 5§6

Exemple 3 : l'ES personnel autre modèle (CPDI de la France)



Source : Thierry Vanwelkenhuyzen, Conseil fiscal honoraire et Chargé de Conférences à la Solvay Brussels School, cours de Fiscalité Internationale.

L'exemple est à titre indicatif et permet de voir les divergences entre le droit international et le droit interne des pays.

La détermination et la répartition des bénéfices des entreprises sont des problèmes que rencontrent les entreprises et leurs ES. L'OCDE réalise de façon régulière des projets pour aider à faire cette répartition et prodigue des conseils et des méthodes à utiliser. Elle précise que la répartition doit être faite en conformité avec les règles en matière d'imputation dans chaque État tout en respectant le principe de pleine concurrence. Ce principe qui consiste de façon générale de considérer les bénéfices à imputer à son ES comme s'ils provenaient d'une entreprise distincte et séparée exerçant une activité identique ou analogue dans les conditions identiques et agissant en toute indépendance.

Les dépenses à déduire sont celles qui ont été réellement supportées par ES ou celles qui ont été exposées aux fins poursuivies par lui. Dans ces dépenses, il faut tenir compte de celles normales liées à direction ainsi que des frais généraux d'administration exposés dans l'établissement ou ailleurs (article 7§4 de la CPDI).

Les éléments qui doivent être rigoureusement respectés et devront interpeller l'attention lorsqu'on détermine les montants des bénéfices de l'ES sont : le respect des principes comptables (il faut que l'ES tienne une comptabilité régulière) et qu'on possède tout autre élément probant servant à justifier les montants utilisés ainsi que les calculs.

3) Les dispositions spéciales relatives à la non-discrimination, au règlement des différends et à l'échange de renseignements

La non-discrimination

Le principe de non-discrimination est un principe fondamental du droit privé international ainsi que du droit européen. La CPDI belgo-luxembourgeoise traite ce principe en ce terme dans son article 24 : « *Les nationaux belges ne sont soumis au Luxembourg à aucune imposition ou obligation y relative qui est autre ou plus lourde que celle à laquelle sont ou pourront être assujettis les nationaux du Luxembourg se trouvant dans la même situation* ».

La commission européenne est très attentive et veille que ses différents États membres respectent ce principe. Il propose régulièrement des directives tout en veillant à leurs transpositions par ses États membres. Dans sa directive de 2010 (2010/14/UE), il a traité dans son article 4 du principe d'égalité de traitement et explique que son non-respect engendre de la

discrimination, dont il le distingue en deux formes : la discrimination directe et la discrimination indirecte.

La directive présente une discrimination directe comme le fait d'accorder un traitement favorable à une personne contrairement à une autre sur la base d'une caractéristique « protégée » (son sexe, sa religion, sa race, sa culture, ...). Dans la même directive, une discrimination va être indirecte lorsqu'elle est basée sur un paramètre prédéfini à la base, ce paramètre peut sembler être neutre d'un point de vue pratique (attention qu'il ne désavantage par une personne d'un sexe par rapport à l'autre), ce paramètre peut aussi provenir d'une disposition, se baser sur un critère ou encore sur une pratique, il faut que tous ces éléments soient justifiés dans leurs objectivités et leurs légitimités à travers des moyens adéquats et nécessaires (directive du parlement européen, 2010).

Le règlement des différends ou la procédure amiable

Il indique la procédure utilisée par les différents États en matière de règlements de différends. Elle est également appelée par l'OCDE de procédure amiable et elle est traitée dans son article 25 tout comme cette CPDI. Cette convention demande que l'on se réfère à la convention multilatérale mise en œuvre par l'OCDE sur les mesures relatives au BEPS.

L'article 16§1 de l'IM de cette convention BEPS dit ceci : *« Lorsqu'un résident belge estime que les mesures prises par l'État du Luxembourg entraînent ou entraîneront pour lui une double imposition non conforme à la présente convention, il peut, sans préjudice des recours prévus par la législation nationale du Luxembourg, s'adresser à l'autorité compétente de l'État belge dont il est un résident une demande écrite et motivée de révision de cette imposition »*

Lorsqu'un contribuable souhaite déposer une demande, il doit respecter la condition du délai. Sa demande sera recevable si, elle est introduite dans les deux ans compter à partir de la date de notification ou la perception à la source de la seconde imposition (article 16§1 de l'IM). Si les pays ne peuvent pas s'accorder ou n'arrivent pas à résoudre le problème par un accord, les contribuables ont le droit de faire recours à une décision de la commission d'arbitrage (article 19 partie VI de l'IM de la convention BEPS).

Exemple de procédure amiable : Les accords revus par les deux États concernant le travail des frontaliers pendant la crise de covid-19. L'accord amiable le plus récent conclu entre les

deux États est l'assouplissement de 10 de plus sur la tolérance administrative qui permettait à un non-résident d'un État de prester hors de son territoire habituel de prestation. Cette tolérance administrative est passée à 34 jours avec prise d'effet le 1er Janvier 2022 (Les frontaliers, 2021).

Les échanges de renseignements

Les échanges de renseignements permettent une meilleure collaboration entre les États pour l'établissement correct de l'impôt des contribuables. L'article 26§1 de la CPDI prévoit que : *« Les autorités compétentes de la Belgique échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus par ou pour le compte de l'État belge/luxembourgeois dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention ».*

L'échange de renseignements a connu une évolution à travers la signature des Accords d'échange automatique d'informations de septembre 2017 entre les États (Philippe, 2017). Cet Accord a permis aux États de pouvoir mieux collaborer et cela contribue à lutter contre les doubles impositions et les doubles non-impositions et de lutter contre les évasions et les fraudes fiscales abusives. Il est interdit à un État de refuser de communiquer avec l'autre sans justificatifs fondés.

Partie II : LA RÉPARTITION DES BÉNÉFICES ENTRE LA SOCIÉTÉ ET SON ÉTABLISSEMENT STABLE

I. LES PRINCIPES GÉNÉRAUX EN MATIÈRES DE PRIX DE TRANSFERT

1. L'approche des prix de transfert

1) Les généralités et la définition

La répartition des bénéfices a fait l'objet de différents projets développés par l'OCDE sur les prix de transfert avec son dernier qui date de janvier 2022.

Le prix de transfert ou encore prix de cession interne est le prix pour lequel les entreprises d'un même groupe établi dans des pays différents se font des échanges. En plus simple : « les prix des transactions entre sociétés d'un même groupe et résidents dans des États différents. Pour parler de prix de transfert, il faut des transactions intra-groupes et le passage d'une frontière.

Il s'agit finalement d'une opération d'import-export au sein d'un même groupe, ce qui exclut toute transaction à l'international avec des sociétés indépendantes ou intra-groupe sans passage de frontière » (impôts gouvernement français, 2006).

L'OCDE définit le prix de transfert comme : le prix auquel une entreprise transfère des biens corporels, des actifs incorporels ou rend des services à des entreprises associées (OCDE, 2022, p.36).

Le prix de transfert ne fait sens que lorsque les entreprises sont dépendantes. Il faut chaque fois vérifier que les transactions sont faites sous le respect du principe de pleine concurrence. Cela permet aux entreprises d'éviter tous ennuis de la part des administrations fiscales. Pour respecter le principe de pleine concurrence, les entreprises doivent réaliser leurs transactions en se basant sur la concurrence qui concourt à la fixation libre des prix.

Les prix de transfert sont traités à travers un projet BEPS (Base Erosion Profit Shifting) d'une grande envergure lancée en 2013 demandé par les dirigeants du G20. Ce groupe de travail était composé des membres de l'OCDE ainsi que les chercheurs envoyés par d'autres pays.

Ce projet a suscité la participation de plusieurs acteurs ainsi que la réaction de plusieurs auteurs du domaine fiscal. Ce projet se termine en 2015 par un rapport détaillé de 15 actions à la demande des ministres des finances du G20 (OCDE, 2018) est considéré selon certains auteurs comme : « la plus grande et la plus ambitieuse réforme du système fiscal international depuis la création des conventions bilatérales » (Devereux & Vella, 2017).

D'auteurs auteurs donneront leur avis favorablement pour cette réforme et certains émettront l'hypothèse qu'il revient aux parties prenantes de faire un débat de remise en niveau nécessaire pour lutter contre les pratiques du BEPS (Traversa & Possoz, 2015).

2) La vérification et l'évaluation des prix de transfert

La charge de la preuve est très importante pour la vérification des prix de transfert et dépend des différentes situations. Elle incombe à la partie qui conteste de prouver les raisons de ses contestations. Il revient le plus souvent à l'administration de prouver que les prix de transfert que pratique une entreprise sont faux ou qu'ils ne respectent pas le principe de pleine concurrence. Dans la recherche des moyens de preuve, l'administration peut demander à l'entreprise des informations ou des documents qu'elle ne posséderait pas encore.

Il peut arriver que l'administration ne possède aucun des documents nécessaires pour prouver, elle peut inversée la charge de la preuve en demandant à l'entreprise de prouver ses prix.

Le fisc veille que les transactions sur les prix de transfert respectent le principe de pleine concurrence et peut lors d'un contrôle fiscal, corriger leurs valeurs afin qu'elles reflètent et se rapprochent des valeurs réelles qui sont pratiquées sur le marché libre.

Le fisc ne peut déduire directement que les transactions entre sociétés associées aboutissent à la fraude sans toutefois vérifier et analyser la documentation servant à l'évaluation des prix de transfert de l'entreprise. Sur base de la documentation que l'entreprise aura mise à sa disposition, il essaiera de comprendre la manière dont l'entreprise a évalué son prix de transfert.

L'OCDE recommande dans son article 9 de considérer « les entreprises associées » comme des entreprises distinctes l'une de l'autre et indépendantes pour ajuster les prix de transfert s'il y a lieu afin qu'ils respectent le principe de pleine concurrence. L'objectif visé est celui de comparer le prix de transfert d'une transaction ciblée intra-groupe et s'assurer qu'il soit le même que celui du prix d'une transaction identique sur le marché libre.

Dans la même logique, il y a deux notions très importantes qui sont à prendre en compte : la transaction dite « contrôlée » et celle dite « non contrôlée ».

Une transaction est « contrôlée » si elle est faite entre deux sociétés qui sont dépendantes l'une de l'autre. Dans le cas contraire, on parlera d'une transaction « non contrôlée ».

L'OCDE recommande d'évaluer les prix de transfert en conformité avec la réglementation fiscale. Elle donne des informations qui sont utiles pour permettre aux sociétés de justifier l'évaluation de leur prix de transfert. Prenons comme exemple : une société démontre qu'une transaction identique a été effectuée avec une entreprise indépendante.

L'évaluation faite par les sociétés associées prend en compte plusieurs éléments qu'on ne retrouve pas dans les sociétés indépendantes. Les sociétés qui collaborent entre elles peuvent avoir certains frais de gestion qui sont communs comme les frais du personnel, de recherche et développement.... Ces frais peuvent fortement impacter sur le prix de transfert. Pour prouver ces frais, la société pourra se servir de la collaboration, ce qui permet en même temps pour elle de prouver que son but de prendre en compte certains de ces frais, n'est pas d'éluider l'impôt.

2. L'approche de la pleine concurrence

Le principe de pleine concurrence « arm's-length principle (ALP³) » est énoncé dans l'article 9 de la convention de l'OCDE de 2017. C'est « *le principe utilisé par les États comme fondement des règles de prix de transfert* » (OCDE, 2022, p.31). Ce principe est un moyen efficace pour lutter la double imposition et les fraudes fiscales abusives. L'OCDE veille à ce qu'il soit toujours respecté. Le principe est une norme internationale élaborée par l'OCDE à l'intention des groupes internationaux, des multinationales et des États.

L'OCDE définit les entités concernées par le respect de ce principe dans l'article 9§1 : « *lorsque deux entreprises associées sont dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées, qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions auraient été réalisés par l'une des entreprises, mais n'ont pas pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposé en conséquence.*

En se référant, pour procéder à un ajustement des bénéfices, aux conditions qui prévaudraient entre entreprises indépendantes pour des transactions comparables et dans des circonstances comparables (c'est-à-dire pour des « transactions comparables sur le marché libre »), le principe de pleine concurrence adopte la démarche consistant à traiter les membres d'un groupe multinational comme des entités distinctes et non comme des sous-ensembles indissociables d'une seule entreprise unifiée » (OCDE, 2018, p.38).

Le prix de transfert se pratique entre les entreprises dépendantes. Le lien de dépendance entre ces entreprises peut entraîner des confusions lors de la détermination des prix de transfert sur leurs différentes transactions. Il est nécessaire de faire beaucoup attention, car le prix de vente qu'elles pratiquent peut ne pas dépendre des lois du marché. Il est impératif de vérifier ce prix

³ ALP : « arm's-length principle »

afin de s'assurer que le principe de pleine concurrence est respecté. Les liens existant entre les entreprises peuvent souvent les amener à être tentées à se livrer à des mauvaises pratiques. Ceci peut être un obstacle pour l'application du principe de pleine concurrence. Il est intéressant de noter que certaines transactions qui sont réalisées dans des entreprises associées n'ont pas toujours pour but d'échapper l'impôt. Il faut tenir compte que le contexte commercial dans lequel elles évoluent fonctionne différemment avec celui des entreprises indépendantes et leurs obligent une certaine organisation.

L'OCDE a fait le constat que certaines opérations posent plus de problèmes au respect du principe de pleine concurrence et les multinationales profitent sur celles-ci pour optimiser leur fiscalité. Ces opérations sont traitées par les Actions 8, 9 et 10 du BEPS qui sont respectivement : les actifs incorporels, les capitaux à risque et les autres transactions à haut risque.

1) L'Action 8 : les actifs incorporels,

L'objectif visé par l'action 8 est « réduire significativement la manipulation des règles de détermination des prix de transfert dans le domaine sensible des biens incorporels » (OCDE, 2014) afin que les bénéfices des groupes et des multinationales puissent être imposable. L'OCDE va définir ces actifs incorporels, préciser la difficulté de les quantifier et expliquer l'impact qu'ils pourront avoir sur la base imposable. La volonté des entreprises qui consiste à manipuler ces actifs est de réduire leur base fiscale dans le but de payer moins d'impôt. Pour réaliser cela, ces entreprises procéderont au transfert des actifs incorporels. Le constat fait chez certaines entreprises est celui du transfert des actifs incorporels vers des pays où l'imposition est faible, même-ci ces actifs ne sont pas utiles pour leur activité. Le but de ces opérations étant : de déplacer de la base imposable dans un autre pays.

2) Action 9 et 10 : les capitaux à risques et les transactions à haut risques

Le but de l'Action 9 est de répartir les bénéfices en fonctions des risques qui y sont liés.

L'Action 10 est connu pour les niveaux de risques liés à ces transactions. Parmi ces opérations, nous citerons le cas de l'attribution des bénéfices qui proviendront des transactions contrôlées sans un but commercial rationnel, les mauvaises pratiques des règles de prix transfert par les groupes multinationaux dont le but est de détourner des bénéfices. Cette action constitue une aide pour éviter ces types de pratiques utilisées par les entités.

3. L'analyse de Comparabilité, l'analyse fonctionnelle et les stratégies d'entreprise

1) L'Analyse de comparabilité

L'analyse de comparabilité est la procédure qui permet de comparer une transaction « contrôlée » avec une autre « non contrôlée ». L'article 9 de la convention présente les règles d'une analyse de compatibilité. Après l'étude du principe de pleine concurrence, nous avons décelé qu'il ne tient pas compte des autres sociétés associées en ne prenant qu'une seule et la considère comme indépendante. Dans l'analyse de comparabilité, les clauses contractuelles sont importantes avec certaines d'entre elles qui serviront à l'entité à répartir les risques et les responsabilités. Avoir une connaissance sur le respect de ces clauses contractuelles reste primordiale dans les entreprises liées et constitue le point de départ de toute comparaison qui s'ajoute aux 4 autres qui sont : les caractéristiques des biens ou des services, l'analyse fonctionnelle, la situation économique et les stratégies des entreprises (Wilhelm, 2021).

Les consultants de Deloitte sociétés d'Avocats de France se sont penchés sur l'analyse de la comparabilité tout en proposant des ajustements des comparables. Ils ont pris une entreprise française comme la référence pour l'étude. Ils ont fait les constats suivants : en premier lieu, ils se rendent compte que certaines méthodes de prix de transfert se résument à comparer les profits d'une entreprise à celui d'entreprises indépendantes « comparables » selon Cagniot & Mussard (2018) ensuite ils s'alignent sur les recommandations de l'OCDE avant de pointer du doigt certains éléments qui peuvent avoir une influence dans des cas particuliers, pour l'identification des entreprises indépendantes répondants aux critères de comparabilité. En se basant sur l'idée de l'OCDE sur l'ajustement des comparables, ils suggèrent de faire souvent recours à ces comparables : prix du marché (dans le cas où les comparables n'évoluent pas sur le marché identique que celui de l'entreprise) et la structure de coûts hors mains d'œuvre (lorsque les comparables présentent des structures de coûts très différentes hors mains d'œuvre par rapport à l'entreprise) (Cagniot & Mussard, 2018). Ils précisent enfin que les entreprises n'appliquent généralement pas les ajustements, alors qu'ils sont très importants pour corriger et permettre que le prix de transfert respecte le principe de pleine concurrence.

Parlant des prix de transfert dans : chronique d'actualité, l'avocat Wilhelm met la lumière sur les recommandations de l'OCDE pour pallier à l'absence de références comparables. Il parle de la prévision de l'OCDE de la crise de la Covid-19 et son impact en matière des prix de transfert, qui a rendu difficile de trouver des comparables indépendants. L'OCDE a fait l'analyse de la pandémie sur les entreprises et a produit une liste non exhaustive d'informations

dont il faudra en tenir compte pour les prix de transfert avec une proposition des pistes de solutions. Parmi ces pistes de solution, elle propose la possibilité d'utiliser des comparables de références avec des résultats négatifs ou des analyses pluriannuelles. La précision selon laquelle aucune loi n'interdit aux entreprises de réaliser des pertes et donc le principe de pleine concurrence ne s'aura s'y opposer. Il faut ensuite tenir compte et mieux comprendre la cyclicité de l'économie (qui peut varier sur une plage d'années), il faut penser à ce que l'OCDE qualifie dans ses principes directeurs antérieurs « d'option réaliste disponible⁴ » (OCDE, 2017). Dans cette analyse l'OCDE propose que les solutions se trouvent avec l'analyse fonctionnelle. L'avocat salue le formidable travail et les recommandations de l'OCDE pour éclairer et attirer l'attention des pratiquants sur un certain nombre de constats et de position qu'ils prennent. Il conclut son analyse que l'étude a permis d'attribuer les risques non traduits par l'analyse fonctionnelle. Il précise l'importance des conventions et aussi leur côté muet et que seules les parties liées sont à mesure de trouver la solution quant à la recherche des meilleures références des comparables (Wilhelm, 2021).

Ces deux analyses nous donnent une très bonne compréhension de l'analyse de comparabilité. On peut noter dans les deux cas la difficulté qu'il y a pour trouver des comparables. Mais que dans certains contextes, comme celui de la crise de la Covid-19, une analyse de comparabilité peut faire intervenir l'analyse fonctionnelle pour mieux traiter certains types de problèmes.

2) L'analyse fonctionnelle et la stratégie d'entreprise

L'analyse fonctionnelle est l'un des éléments qui influence sur le prix d'une transaction parce qu'elle tient compte des fonctions que des personnes exercent dans l'entreprise, des risques encourus et des actifs incorporels. Cette analyse a pour but de : « *détailler les importantes fonctions des entreprises effectuant des transactions sur le marché mondial en commençant par les fonctions exercées par le personnel de l'entreprise « les fonctions humaines » puis en envisageant les actifs mis en œuvre et les risques assumés dans l'exercice de chacune de ces fonctions* » (OCDE, 2010, p. 130). Les fonctions exercées peuvent être : la fonction de vente et de commercialisation, la fonction de négociation et de gestion quotidienne du risque, la trésorerie, ... L'information importante concernant ces actifs est de savoir comment ils ont été utilisés, de déterminer la propriété économique ainsi que l'importance de l'utilisation de ces

⁴ Option réaliste disponible : Il s'agit de rechercher le comportement dicté par les paramètres économiques du marché libre et qu'aurait hypothétiquement adoptés deux entreprises indépendantes placés dans une situation similaire.

actifs pour l'activité dans l'entreprise. Ces actifs auront parfois un lien avec la rémunération qui est attribuée pour les fonctions exercées, de la place qu'ils occupent dans l'entreprises mais seront aussi en fonction des risques assumés par les fonctions exercées. Les risques assumés : *« Les entreprises peuvent être exposées à toute une série de risques, dont le risque de stockage, le risque de crédit, de change ou de taux d'intérêt, les risques de marché, les risques de garantie et de responsabilité produit, les risques réglementaires, etc. »* (OCDE, 2010, p. 28). Il est question de déterminer les différents risques qui vont impacter la structure. Ces risques répertoriés seront ensuite classés et répartis en fonction des responsabilités liées à ces risques assumés. Nous allons illustrer cette notion avec un exemple tiré de la décision anticipée n°2018.0857 du 11.12.2018. La décision porte sur une demande de décision anticipée sur la rémunération qu'une société Y attribue à sa succursale belge pour ses activités de distribution. Le SDA⁵ a fait une analyse fonctionnelle de l'attribution de cette rémunération. Il va tenir compte dans cette analyse des fonctions exercées, des actifs et des risques assumés par la succursale belge dans les activités de la société. Il va conclure que cette attribution basée sur la politique des prix de transfert est conforme au principe de pleine concurrence tel qu'on mentionné dans l'article 185§ 2 du code des impôts sur les revenus de 1992 (CIR92). Le SDA en confirmant cette décision accepte l'application la MTNM utilisé par cette société pour le calcul des prix de transfert. Les stratégies d'entreprises permettent d'avoir une idée sur la répartition des coûts d'une société associée.

4. Les accords préalables en matière de prix de transfert (APP⁶)

L'APP est le synonyme au ruling fiscal que prévoit le droit interne des pays. Il est autorisé sur le plan international aux entreprises de pouvoir faire des APP avec l'administration. Le but de ces APP est comme le ruling d'accorder au contribuable une sécurité juridique concernant sa situation fiscale. La procédure et la pratique des APP est souvent très couteuse et beaucoup utilisé avec les prix de transfert. Dans la situation de crise avec toutes ses incertitudes, on observera chez les entreprises un recours à des prefilling avant de passer aux rulings. Il est recommandé aux contribuables n'ayant pas une grande connaissance quant à l'application de ces méthodes de se faire accompagner par des spécialistes du domaine. Les APP tiendront compte de plusieurs critères et informations importantes (exemple la méthode de calcul des prix

⁵ SDA : service des décisions anticipées

⁶ APP : Advance pricing agreement (Accord Préalable de Prix de transfert)

de transfert...). La détermination des prix de transfert peut dépendre de plusieurs types d'APP pour les transactions concernées selon Deloitte (2012) : on pourra avoir :

L'APP unilatéral : est un accord qui se fait entre un contribuable et le fisc de son État de résidence autrement dit le contribuable et le fisc réside dans le même État ;

L'APP bilatéral : est un accord qui est considéré comme un ruling national, c'est-à-dire que c'est un accord entre un contribuable ou une entreprise associée au contribuable et le fisc de l'État de résidence de l'entreprise ;

L'APP multilatéral : est un accord entre le contribuable et le fisc résident d'un même État avec au minimum deux entreprises associées au contribuable et les fiscs des États de résidence des entreprises.

5. La documentation des prix de transfert

La documentation des prix de transfert est mise en place par l'OCDE dans le but de lutter contre les évasions fiscales agressives. Elle joue un rôle très important pour aider les entreprises et les administrations fiscales des États à vérifier les prix de transfert. Les États trouvent que l'information fournie par la documentation est très pertinente et utile en cas d'analyse des transactions prises en compte. Ce document est très utile pour les administrations fiscales pour préparer le contrôle des prix de transfert. Il leur donne des orientations ainsi que les documents importants à demander aux contribuables pour le contrôle des prix de transfert et les risques liés. Elle est aussi très utile aux contribuables, car elle l'aide à la préparation du contrôle, en indiquant les documents utiles pour prouver que ses prix de transfert pratiqués respectent le principe de pleine concurrence. Il est très avantageux pour l'entreprise de tenir une bonne documentation. La conséquence est que, servant d'éléments de preuve, elle apporte aussi la solution aux différents problèmes de prix de transfert et facilite les contrôles fiscaux (OCDE, 2022, p. 251).

La documentation vise ces trois objectifs :

- Elle garantit le respect, par les contribuables, des dispositions en matière de prix de transfert lorsque ceux-ci fixent le prix et les conditions d'une transaction intragroupe et lorsqu'ils rentrent dans leur déclaration les bénéfices de cette transaction;
- Elle fournit les informations essentielles pour que les administrations fiscales puissent évaluer les risques relatifs aux prix de transfert ;

- Elle fournit des informations pertinentes aux administrations fiscales pour qu'elles puissent vérifier de façon approfondie les pratiques en matière de prix de transfert utilisées dans leur juridiction, même s'il peut être nécessaire de compléter cette documentation à l'aide d'informations supplémentaires à mesure que la procédure de vérification suit son cours (OCDE 2022, p. 252).

Il revient aux responsables de chaque entreprise de déterminer son prix de transfert et non à l'État. Pour ce faire, ils doivent établir une procédure qui leur permet de déterminer ce prix et le consigner dans la documentation des prix de transfert. Elle doit être gardée pour servir à tout moment d'élément de preuve pour les contrôles en matières de prix de transfert. Il est du ressort de chaque entreprise de faire son propre modèle de documentation qui doit varier en fonction des exigences de son secteur d'activité et des types de transactions qu'elle réalise. Il n'y a pas un formulaire standard pour la documentation. Bien qu'il en est ainsi, il existe des points communs à tous les États lorsqu'ils vérifient si les prix de transfert sont conformes au principe de pleine concurrence. Selon le rapport de l'OCDE 2022, il s'agit de : la nature des transactions, les informations sur les entreprises associées, le calcul que l'entreprise a effectué afin d'évaluer les prix de transfert, la liste des entreprises sur le marché libre ayant effectué des transactions comparables à celles de la société associée, la stratégie de l'entreprise et du groupe. Ces éléments sont détaillés dans les trois parties obligatoire de la documentation qui sont : le fichier principal, le fichier local et la déclaration pays par pays.

1) Le fichier principal et le fichier local

Il a pour objectif de retracer de manière générale la vie de l'entreprise ainsi que son évolution. Il doit contenir les informations suivantes : la structure organisationnelle, la description des domaines d'activités du groupe (une description générale des activités du groupe), les actifs incorporels du groupe (la description de la stratégie globale du groupe...), les activités financières des entreprises du groupe, la situation financière et fiscale du groupe (OCDE, 2014, p.33). Le fichier local comprend les informations suivantes : l'entité locale, les transactions contrôlées et enfin les informations financières (OCDE, 2014). Il est considéré comme le support complémentaire du fichier principal, car il contient certaines informations qui n'ont pas été détaillées dans le premier fichier. On y retrouve plus d'informations sur la stratégie quant au respect du principe de la pleine concurrence en matière de prix de transfert. Il donne aussi des informations utiles pour l'analyse des opérations intra-groupe pour voir les entités qui ont une grande influence sur l'activité du groupe et pouvant impacter sur l'imposition local.

2) la déclaration pays par pays

Elle donne les informations sur chaque pays du groupe ainsi que sa politique en matière de prix de transfert. Elle donne aussi les informations sur la situation fiscale, l'évolution de l'activité de l'entreprise en matière de prix de transfert des entreprises dans le pays.

En résumé la déclaration pays par pays donne : « les informations agrégées pour toutes les entités qui sont impactées par la division de l'impôt au sein du groupe multinational et les éléments. D'autres informations permettant de localiser les activités du groupe dans les entités concernées sont aussi nécessaires » (OCDE, 2022 p.256).

Il est très important que les entreprises mettent dans la documentation la liste des entreprises concurrentes sur le marché libre qui ont effectué des transactions comparables à celles des entreprises associées.

Exemple :

Le cas Starbucks, l'annulation de la décision de la commission par le tribunal est justifiée par le manque d'informations et de justifications. La documentation de Starbucks a été utile pour sa défense.

II. LES MÉTHODES DE DÉTERMINATION DES PRIX DE TRANSFERT

Deux méthodes d'évaluation sont recommandées selon l'OCDE (2022, p.101) : les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions et les méthodes transactionnelles de bénéfices.

Le but de la mise en place de ces différentes méthodes d'évaluation par l'OCDE est de permettre aux entreprises associées de choisir celle qui leur permettra de respecter le principe de la pleine concurrence grâce à l'analyse de comparabilité.

Il n'y a pas une méthode qui est prioritaire par rapport à l'autre. Chaque entreprise fera son choix selon les exigences de son domaine.

L'OCDE recommande dans l'approche fonctionnelle distincte que les bénéfices à imputer à un ES soient ceux que cet établissement aurait perçus, dans des conditions de pleine concurrence, en particulier dans ses opérations avec d'autres parties de l'entreprise. Il s'agit de procéder comme si elle était une entreprise distincte et indépendante exerçant des activités identiques ou

analogues, dans des conditions identiques ou analogues, compte tenu des fonctions exercées, des actifs utilisés et des risques assumés par l'entreprise par l'intermédiaire de l'ES et des autres parties de l'entreprise (OCDE, 2010, p 25).

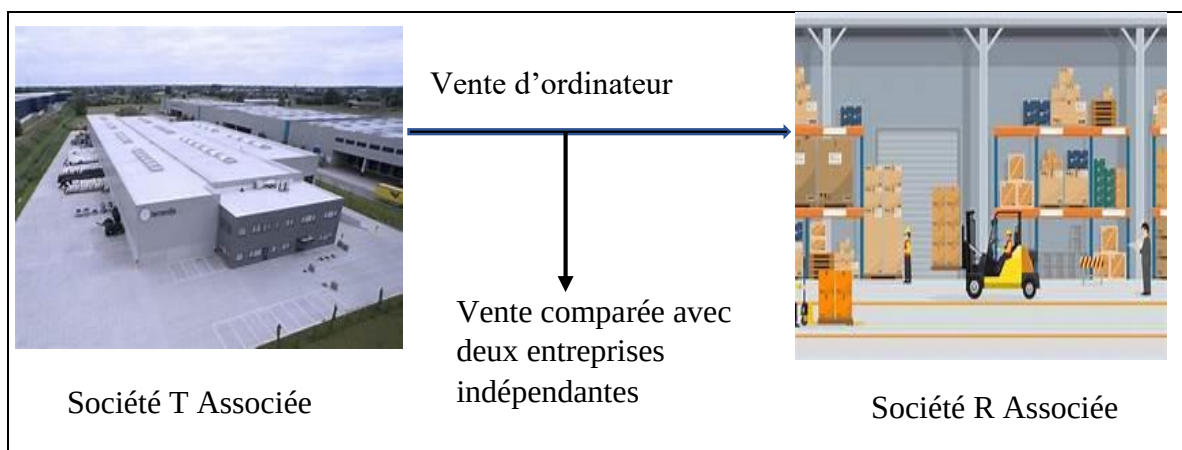
1. Les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions

Les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions sont subdivisées en trois : la méthode du prix comparable sur le marché libre, la méthode de prix de revente et la méthode du coût majoré.

1) La méthode du prix comparable sur le marché libre (CUP)

La méthode consiste à comparer le prix d'une transaction dans le cadre d'une transaction contrôlée à celui d'un bien ou d'un service transféré dans des conditions comparables. S'il existe une différence entre ces deux prix, cela peut indiquer que les conditions commerciales et financières entre les entreprises associées ne sont pas des conditions de pleine concurrence selon l'OCDE (2022, p.103) et il faut réajuster le prix pratiqué dans une transaction dite contrôlée à celui d'une transaction sur le marché libre.

Illustration 1 : la méthode du prix comparable (CUP)



La transaction sur le marché libre respecte la pleine concurrence : s'il n'y a aucune différence entre la transaction contrôlée et celle non contrôlée ou lorsque le prix de la transaction peut être faiblement modifié (OCDE, 2022).

La difficulté de cette méthode est due au fait du manque du détail d'informations auprès des entreprises indépendantes sur le prix des transactions sur le marché libre.

Pour résoudre ce problème, deux comparables sont apparus :

- Les comparables externes qui consistent à appliquer la méthode du CUP comme nous venons de décrire ;
- Les comparables internes qui consistent à utiliser le prix de transaction qui a été effectué par une société du groupe envers une société indépendante. Ce prix-là sera considéré de pleine concurrence et pourra être pris comme prix de référence pour la réalisation des transactions entre deux sociétés associées du même groupe.

La majorité des auteurs ont presque la même vision sur l'application de la méthode comparable du prix sur le marché (CUP). Nous allons voir ce que pensent les consultants de Deloitte société d'Avocats. Ils abordent la méthode dans la même vision que l'OCDE. Ils constatent d'abord que la méthode du CUP est celle la plus utilisée (privilégiée) par les contribuables des États membres. La méthode est basée sur deux types de comparables selon l'OCDE :

Les comparables internes sont utilisés dans les transactions entre une partie contrôlée et une partie tierce alors que les comparables externes sont utilisés dans des transactions entre deux parties tierces. Dans leur développement, ils expliquent d'après les enquêtes réalisées (entre autres par appels téléphoniques) auprès des contribuables, que la méthode des comparables internes n'est utilisée qu'occasionnellement à cause de la rareté et des déficiences de comparables parfois importantes tout en précisant que les autorités fiscales sont moins exigeantes quant à son application. Cette méthode basée sur les comparables internes va être jugée comme celle qui semble la mieux adaptée dans les industries, pour les transactions basées sur les matières premières et les produits finis standardisés, qui sont plus facile à comparer et les transactions financières. On constate dans le cas d'utilisation de ces comparables interne une limitation de base légales ainsi que de jurisprudences. Pour la méthode avec des comparables externes, ils constatent un manque de données dans les pays. Ils recommandent pour cette méthode de rechercher des comparables au niveau mondial.

Ils donnent également des recommandations pour certains types d'actifs comme l'exemple des actifs incorporels ou la référence est aux Etats-Unis à cause de leurs exigences et de la déclaration des données auprès de la SEC⁷. Cette façon d'évaluer peut-être aussi très pertinente pour les prix de transfert en Europe. Ils vont se prononcer enfin sur une insuffisance quant aux données nationales statistiques des banques nationales ou des organisations professionnelles (Deloitte, 2012).

⁷SEC : Securities and Exchange Commission (contrôle des marchés financiers)

Notre constat est la vision commune qu'ont l'OCDE et les consultants de Deloitte sociétés d'Avocats Belgique à propos de cette méthode du CUP. On remarque toutefois que les avocats sont allés un peu plus en profondeur sur l'application de la méthode et on aussi donner des recommandations. Enfin, cette méthode comparée aux autres peut être vu comme celle qui respecte au mieux le principe de la pleine concurrence étant donné qu'elle permet de comparer la transaction faite entre les sociétés associées à celle des sociétés indépendantes pour voir si elles sont identiques. La tâche qui incombe aux sociétés est de trouver une transaction comparable sur le marché libre ce qui rend parfois difficile l'application de cette méthode.

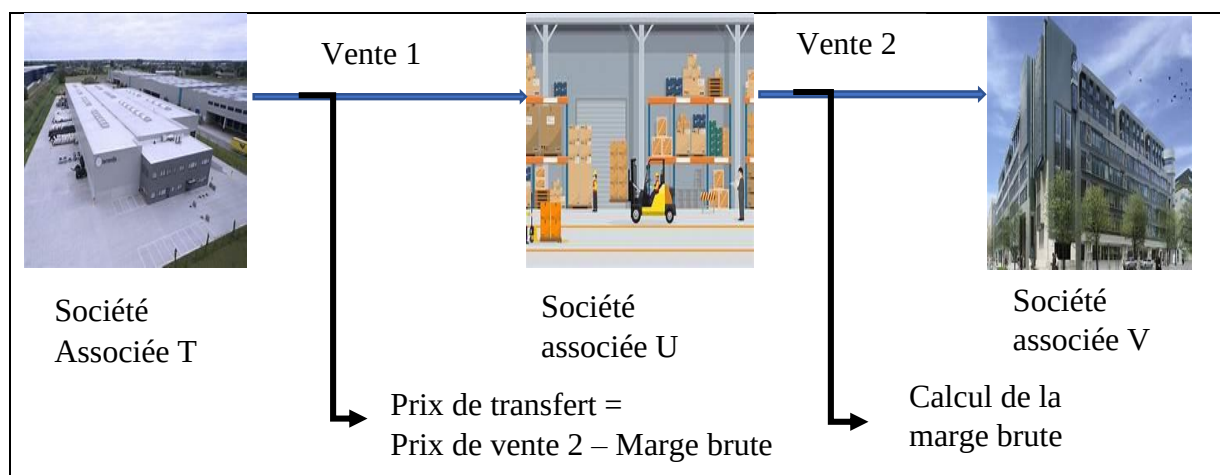
2) La méthode du prix de revente

La méthode du prix de vente consiste pour une entreprise associée de se baser sur la marge brute pour proposer le prix de vente à une entreprise indépendante (OCDE, 2022, p.108). Il faut au préalable connaître le prix de vente du produit applicable à une entreprise indépendante, et ensuite tenir compte que la société commerçante a une marge brute des charges à déduire tout en conservant un bénéfice.

Le prix de transfert sera obtenu par la différence entre le prix de vente et la marge brute. Cette méthode semble ne pas suivre l'ordre des choses (on part à l'envers) pour le calcul des prix de transfert. Les différents mécanismes de cette méthode font d'elle celle qui respecte correctement le principe de pleine concurrence.

Les entreprises associées qui appliquent cette méthode ne sont pas embêtées par les administrations. Il n'est alors pas exclu que parfois le fisc leur demande de justifier la procédure utilisée pour le calcul de leur marge brute.

Illustration 2: la méthode du prix de revente



3) La méthode du coût majoré

Cette méthode consiste tout d'abord à déterminer, pour les biens transférés à un acheteur associé, les coûts supportés par le fournisseur dans le cadre d'une transaction entre entreprises associées (OCDE, 2022, p.114).

$$\text{Prix de Transfert} = \text{Prix de vente} - \text{Marge brute}$$

Dans le calcul de la marge, on prend en compte les coûts directs et indirects liés à la production, excepté les charges d'exploitation de l'entreprise, alors que si l'on utilisait la méthode du bénéfice net, ces charges devraient être prisent en compte (OCDE, 2022, p. 117).

Exemple :

Supposons une vente d'un producteur à un vendeur. Notre exemple est celui que propose le site des impôts du gouvernement français (impôts gouvernement français, 2006).

On considère que le prix de vente du producteur au vendeur est égal à 165€. L'entreprise a fixé son coût de production pour un produit à 150€. Elle détermine ensuite sa marge bénéficiaire en déterminant le prix de vente grâce aux comparables internes et externes. Enfin elle définit sa marge de 10%. Son prix de transfert en pleine concurrence va être de 165€ (150€ x 110%).

Les avantages et les différences des méthodes traditionnelles de bénéfices.

La méthode du coût majoré et celle du prix de vente ont comme avantage de se baser sur la marge brute contrairement à la CUP. Elles vont être moins sensibles avec des légères différences comparées à la méthode du CUP qui est basé sur la comparaison entre le produit/service d'une transaction contrôlée et une non contrôlée. L'autre avantage de l'utilisation de ces deux méthodes (méthode de prix de vente et du coût majoré) est qu'elles ne sont pas alignées directement sur le prix qui peut fluctuer.

La différence entre la méthode de prix de vente et la méthode du coût majoré est que le pourcentage de la marge dans la méthode de prix de revente est déterminé par la société qui vend à une entreprise indépendante alors que pour la méthode du coût majoré cette marge est déterminée par la société qui vend et la transaction se fait uniquement entre deux entreprises associées.

L'objectif recherché étant d'atteindre le juste prix de transfert et de respecter le principe de pleine concurrence. Une analyse comparative est recommandée pour éviter toute confrontation avec le fisc.

Conclusion des méthodes traditionnelles

Nous notons que pour l'application des méthodes traditionnelles, il faut fournir et vérifier un certain nombre d'informations afin de les rendre applicables. Parfois par manques de comparables ou d'informations, l'application de la méthode devient très difficile. L'application de ces méthodes fait souvent apparaître des différences entre eux ainsi qu'avec les autres méthodes transactionnelles.

2. Les méthodes transactionnelles de bénéfices

Ces méthodes visent à expliquer comment est-ce que les bénéfices pourront être répartis dans les sociétés associées. L'OCDE dans son rapport a choisie de les répartir en deux méthodes : la méthode transactionnelle de marge nette (MTMN) et la méthode du partage des bénéfices.

1) La méthode transactionnelle de la marge nette (MTMN)

Elle s'applique lorsqu'une société associée détermine le prix de transfert d'une transaction sur base du bénéfice net obtenu grâce au ratio de rentabilité (OCDE, 2022, p128).

Le calcul du bénéfice net de la société associée tient compte des coûts directs, des coûts indirects des frais de transport ...

$\text{Le bénéfice net} = \text{Chiffre d'affaires} - \text{coût de revient} - \text{les coûts d'exploitation}$

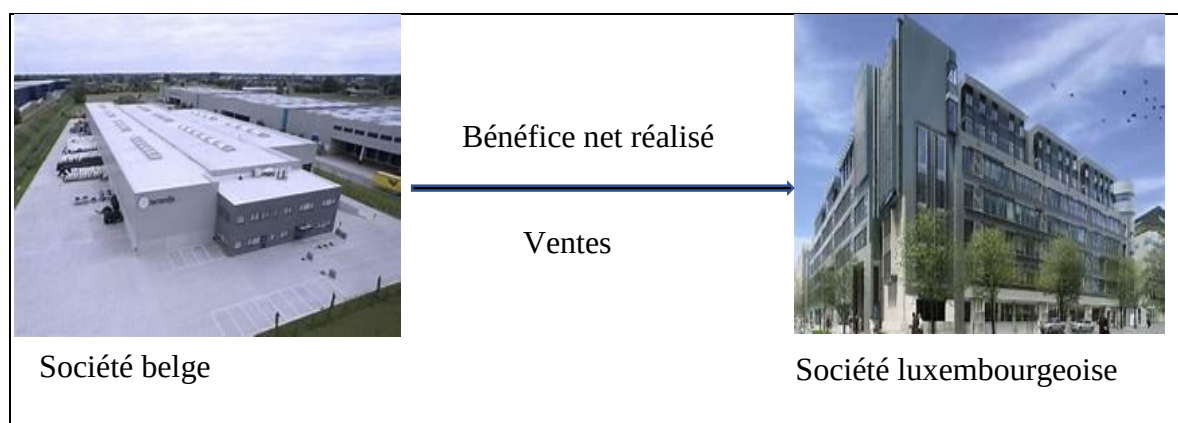
Le ratio de rentabilité est basé sur les éléments du patrimoine de l'entreprise et du résultat. La qualité du ratio de rentabilité est d'une très haute importance, car ce ratio doit bien correspondre avec celui pratiqué dans des transactions comparables et dépendre de la gestion du bénéfice de l'entreprise ainsi que des autres comparables (Vanwelkenhuyzen, 2015).

Il existe trois ratios de rentabilité (OCDE, 2022, p 133-135) :

- Ration du rendement des actifs (ROA) : bénéfices d'exploitation/actifs opérationnels lorsque l'entreprise utilise beaucoup d'actifs pour son activité.

- Ration du rendement des ventes (ROS) : bénéfice d'exploitation/ventes qui mesure le bénéfice provenant des ventes (cas des entreprises de distribution)
- Ratio du rendement des coûts d'exploitation (Ratios de Berry) : marge brute /les charges d'exploitation.

Illustration 3 : la méthode traditionnelle de la marge nette



Dans ce schéma, la société associée belge vend un produit à une société associée luxembourgeoise et puis calcule son bénéfice net découlant de cette vente.

Afin de s'assurer que le principe de pleine concurrence est respecté tel que recommande l'OCDE, il faut vérifier que l'application de la méthode transactionnelle pourra permettre de contrôler que le bénéfice réalisé dans une transaction contrôlée soit identique à celui qui serait réalisé dans une transaction sur le marché libre. L'usage d'une analyse de comparabilité est intéressant pour permettre de vérifier que le résultat est correct, ce qui permet en même temps de prouver que les produits vendus en méthode contrôlée sont comparables à ceux vendus en méthode non contrôlée et qu'ils sont comparable à la transaction sur le marché libre.

Nous allons prendre l'affaire de Starbucks et Fiat pour analyser pour mieux expliquer cette méthode. Dans l'affaire Fiat et Starbucks la décision de la commission appelé en annulation auprès du Tribunal de la CJUE sera accepté pour Starbucks et maintenu pour Fiat.

Ces deux affaires étant trop importantes et traitant sur plusieurs points en matière des prix de transfert, nous nous limiteront sur le Cas Starbucks et sur la critique de l'utilisation de la MTMN par la commission. Starbucks groupe est basée aux États-Unis, son activité consiste à vendre

du café, du thé et ses licences de marque dans d'autres canaux comme des magasins franchisés, des épiceries ou des surfaces de distribution nationales » (Kleinbard, 2013).

Résumé de l'affaire : une APP était conclue entre le fisc néerlandais et Starbucks Manufacturing (SMNBV) avec pour l'objectif de déterminer la rémunération de la société pour l'exercice de ses activités de production et de distribution du café au sein du groupe.

Dans l'affaire, la méthode utilisée pour la rémunération « de Starbucks Manufacturing » serait critiquée par la commission. Pour prouver que la méthode MTMN utilisée était incohérente, la commission la démontrera en utilisant plutôt une autre méthode qui est celle de la CUP. Après l'examen des motifs énoncés par la commission, le tribunal annulera la décision de la commission pour manque d'informations et de justifications (Dony, 2020).

L'Analyse de l'affaire Starbucks avec l'utilisation de la MTMN

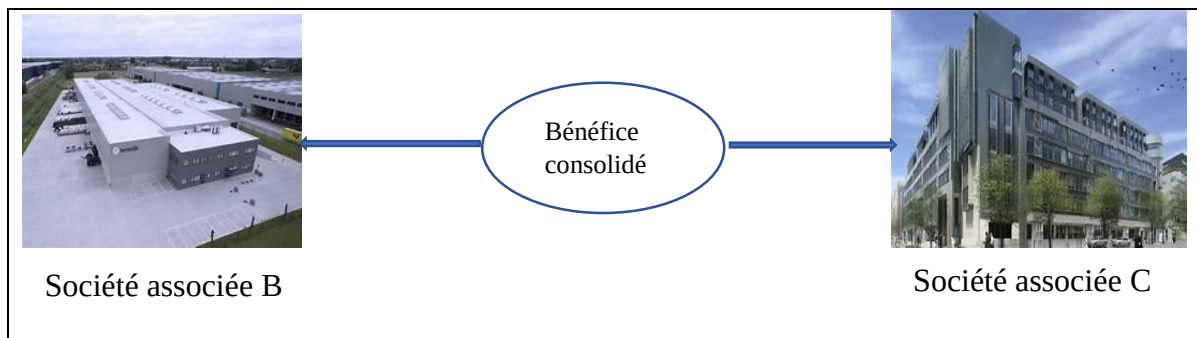
Starbucks s'est basé sur certains aspects mal ou non clarifiés de la méthode pour en justifier ses arguments. Starbucks a su mieux profiter des incongruités et des éléments à respecter pour l'application de la méthode. L'erreur de la commission a été d'utiliser une autre méthode (La CUP) pour prouver que la MTMN utilisée par Starbucks était incorrecte ou incohérente.

La logique telle que recommande l'OCDE est d'utiliser la même méthode que Starbucks pour démontrer ensuite qu'elle est incohérente ou incorrecte. Ce n'est pas ce qu'a fait la commission. C'est l'un des arguments avancés par le Tribunal pour l'annulation de la décision de la commission. Nous pensons qu'il faut que l'on puisse revoir les règles de la MTMN et faire plus de précision et de restriction afin d'éviter les problèmes liés à des mauvaises interprétations et utilisations.

2) La méthode transactionnelle du partage du bénéfice

Cette méthode n'a rien de commun avec les autres méthodes. Il n'est pas possible de déterminer une marge brute, ni une marge nette et encore moins de comparer le prix de vente d'une entreprise associée à celui du marché libre. Cette méthode est basée sur la consolidation du groupe. Ce qui veut dire qu'on détermine le résultat consolidé du groupe et ensuite on le repartit en fonction de certains critères. Parmi lesquels : les fonctions exercées, les actifs, les moyens utilisés et les risques supportés (Vanwelkenhuyzen, 2015, p15). La répartition du bénéfice doit être faite en accord avec les règles du principe de pleine concurrence.

Illustration 4 : la méthode transactionnelle du partage de bénéfice



Le bénéfice est reparti à la suite de la consolidation suivant une clé de répartition proportionnelle à la part représentative de chaque entreprise associée du groupe dans le capital, les charges, ...

En pratique il est très difficile de déterminer cette répartition dans le strict respect du principe de la pleine concurrence. Il arrive parfois que les administrations n'acceptent pas la clé de répartition en évoquant des arguments comme : le constat que le groupe a accordé moins de bénéfices à l'une de ses sociétés. On constate que la clé de répartition ne donne pas à l'une des sociétés une image fidèle de sa réalité lorsque celle-ci tient compte des coûts supportés par l'entreprise. C'est le cas où est prise en compte dans la répartition certains coûts qui ne sont que supportés par une société et non affectés à l'activité du groupe.

L'objectif que vise le choix de chaque méthode est que soit respecté le principe de pleine concurrence. La meilleure façon lors du partage de bénéfice étant de considérer les sociétés indépendantes l'une de l'autre, ce principe se verra respecté, car chacune des sociétés souhaitera avoir le bénéfice le plus élevé.

Dans les sociétés associées dans lesquelles, il est impossible de distinguer la part de chaque entreprise associée dans le calcul du produit, la méthode transactionnelle du partage du bénéfice est la meilleure à appliquer. Elle est également applicable lorsque les autres méthodes pouvant être appliquées ne respectent pas le principe de pleine concurrence.

III. LES CONSÉQUENCES FISCALES DE LA MISE À DISPOSITION PAR UNE SOCIÉTÉ MÈRE DE CASH À SON ÉTABLISSEMENT STABLE

1. L'approche autorisée de l'OCDE (AOA⁸) et les généralités concernant une mise à disposition du cash

L'attribution des bénéfices à un ES a fait l'objet des rapports de l'OCDE de 2008 avec sa mise à jour en 2010 et des instructions supplémentaires de l'action 7 du plan BEPS de 2018. Ces différents rapports de l'OCDE constituent une aide précieuse pour la répartition efficace des bénéfices entre une société et son ES. Les instructions supplémentaires sur l'attribution de bénéfice à un ES dans le cadre de l'Action 7 du plan BEPS de 2018, recommande d'utiliser dans une telle transaction l'approche de l'entité fonctionnelle distincte et indépendante qui est celle également autorisée par l'OCDE.

Cette partie est consacrée à l'analyse des conséquences fiscales de la mise à disposition du cash par une société mère à son ES. Cette mise à disposition est réalisée sous forme d'un prêt. L'information sur la nature de l'ES est capitale. C'est ainsi que, la façon de procéder sera différente d'un ES d'entreprise (non financier) à un ES financier (banque ou assurance).

L'analyse de ces transactions est basée sur les recommandations du rapport de l'OCDE de 2010 sur l'attribution des bénéfices à un ES. Ce rapport recommande de faire une analyse en deux étapes qui consistent : à considérer l'ES comme une entreprise fonctionnelle distincte et indépendante et de déterminer les bénéfices d'entreprise théorique distincte et indépendante à partir de l'analyse de comparabilité (Fisconet, 2019).

Il est nécessaire de rappeler la différence entre une filiale et un ES d'une entreprise. Ce qui distingue les deux structures est le fait que l'ES est intégré à la MM pour former avec cette dernière qu'une seule personnalité juridique. L'analyse de cette intégration va permettre d'évaluer les conséquences fiscales de la mise à disposition du cash entre ces deux entités. Notre analyse est inspirée d'une réponse qui était donnée par le ministre belge des finances sur une question parlementaire en lien avec ce problème. Son analyse nous donne un aperçu des différentes opérations qui peuvent se réaliser entre une MM et son ES. L'objet de la question parlementaire était basé sur la différence de traitement sur deux affaires sur les ES en Belgique et les prix de transfert. D'une part, la Cour de cassation avait confirmé le 1^{er} mars 1949 la décision de la cour de Bruxelles sur la déductibilité ou non des pertes de change sur les avances

⁸ AOA : approche autorisée par l'OCDE

octroyées par le siège social étranger. La Cour avait donc décidé que ces pertes-là sont déductibles. D'autre part, selon le commentaire administratif n°140/6 (ancien) de l'arrêt de la cour d'appel de Bruxelles du 10 Juin 1942, la Cour avait pris une décision contradictoire en considérant que dans une telle situation, on est dans une asymétrie, ce qui rend les pertes non déductibles et les bénéfices taxables. Pour se justifier, « *La Cour avait estimé que les bénéfices de change dans le chef d'un établissement belge, qui résulteraient d'un changement de parité, sont réalisés lors du remboursement de l'avance consentie* ». Dans cette question parlementaire, nous nous servirons de l'analyse et de la réponse du ministre pour mieux analyser les conséquences d'une mise à disposition du cash entre deux entités ne formant qu'une seule personnalité juridique. Selon le ministre : le problème porte sur le transfert pur et simple par un ES vers le siège social. Dans le droit interne belge et partant du fait que les deux ne forment qu'une seule personnalité juridique, le transfert des fonds qui se fait entre elles (une société mère et un ES belge et vice versa) ne peut en aucun cas donner lieu à un quelconque résultat de change, car une même personne ne peut être en même temps prêteur et emprunteur. Comme conclusion les pertes de change ne seront pas déductible et les bénéfices de change ne seront pas réalisés et donc non imposables (Lamon & Van Bavel, 2022, p.949). La réponse du ministre des finances nous donne une vision claire et confirme que les intérêts portant sur la mise à disposition d'un prêt entre la MM et son ES ne seront pas déductibles. Cette règle n'est valable que pour un ES d'entreprise et non pour un ES de banque ou d'assurance.

L'OCDE dans son article 7 recommande qu'un ES soit taxé sur son revenu net après la déduction des charges. Elle n'a pas l'intention dans ce même article 7 d'accepter qu'on déduise des dépenses internes alors que le droit interne d'un État ne le prévoit de base. En règle générale, l'OCDE autorise la déduction des dépenses internes comme les prêts intérêts payés par l'ES à la MM. Elle donne à chaque État la liberté de choix de rejeter la déduction de tels intérêts. Ce qui est le plus souvent constaté est le rejet de la déduction de ces intérêts par les États. Selon l'article 24§3 de la CPDI de l'OCDE, chaque État doit en théorie considérer qu'un ES est une société résidente de son État et admettre la déduction de ses dépenses internes. Lorsque l'État de la résidence de la MM accepte la déduction de ces intérêts, La MM utilisera ces dépenses internes notionnelles pour déterminer les bénéfices de l'ES à exempter d'impôt. Cette technique a pour conséquence de diminuer le revenu net à exempter d'impôt et d'augmenter le revenu de la MM (Vanwelkenhuyzen, 2015, p.257).

Les deux étapes de l'approche autorisée de l'OCDE (AOA)

L'OCDE dans son approche fonctionnelle distincte et indépendante demande de considérer théoriquement un ES comme une autre entreprise distincte et indépendante, ce qui permet ensuite de déterminer une clé de répartition des bénéfices à lui attribuer.

L'OCDE autorise dans l'approche fonctionnelle distincte et indépendante qu'elle présente dans rapport de 2010 à la page 14 : *« les bénéfices à imputer à un ES soient ceux que cet ES aurait perçus, dans des conditions de pleine concurrence, en particulier dans ses opérations avec d'autres parties de l'entreprise, s'il avait été une entreprise distincte et indépendante exerçant des activités identiques ou analogues, dans des conditions identiques ou analogues, compte tenu des fonctions exercées, des actifs utilisés et des risques assumés par l'entreprise par l'intermédiaire de l'ES et des autres parties de l'entreprise »* (SPF Finances, 2020).

L'OCDE attire également l'attention sur le fait que le « principe de force d'attraction »⁹ n'est pas applicable.

L'OCDE recommande dans son rapport de 2010 de tenir compte des opérations internes susceptibles d'être prises en compte comme son approche autorisée pour la détermination des bénéfices de l'entreprise théorique et indépendante à partir de l'analyse de comparabilité de : *« comparer les opérations internes entre l'ES et l'entreprise dont il fait partie et des transactions entre entreprises indépendantes »* (voir I.3.1 partie II prix de transfert : analyse de comparabilité).

2. La mise à disposition par la MM d'un prêt à son ES

Les informations utiles pour traiter cette répartition sont tirées de la circulaire belge, concernant les directives en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales inspirées des deux rapports de l'OCDE sur l'attribution des bénéfices à un ES de 2008 mise à jour en 2010. La mise à jour du rapport de 2010 a apporté des améliorations à l'ancien article 7 des conventions de l'OCDE. Parmi les points du rapport de 2008 revus en 2010 l'un porte sur la notion de prêt entre la MM (maison mère)¹⁰ et son ES. Jusqu'en 2008 aucun prêt n'était autorisé entre la MM et son ES, sauf dans le secteur de la banque et des assurances.

⁹ « Principe de force d'attraction » : le droit d'imposer ne s'étend pas aux bénéfices que l'entreprise peut tirer de cet État autrement que par l'intermédiaire de son établissement stable »

¹⁰ MM : Maison mère

L'OCDE recommande dans son rapport de 2010 qui prend en compte le nouvel article 7 de sa convention, de suivre l'approche d'entité fonctionnelle distingue qui est celle qu'elle autorise pour la mise à disposition d'un prêt par une société mère à son ES. Le Prêt doit être un prêt avec intérêt et son taux d'intérêt doit être un taux de pleine concurrence. Par ailleurs, en sus de l'OCDE, ce qui va déterminer la déductibilité ou non des intérêts va être la législation du pays de l'emprunteur (article 24§3 de la convention de l'OCDE).

La circulaire belge préconise que l'analyse fonctionnelle factuelle et approfondie se base sur les SPF(fonctions importantes des personnes)¹¹. Cette analyse permettra ensuite de donner des clarifications sur l'entité prêteur, de déterminer la partie du prêt à attribuer en fonction de l'importance des activités que les personnes exercent dans cet ES. Elle va également déterminer les clauses contractuelles en répartissant les responsabilités et les risques assumés l'ES par rapport au prêt. Lors de cette transaction portant sur un prêt à destination de l'ES, les deux entités doivent être considérées théoriquement comme deux entités distinctes l'une de l'autre que l'OCDE considère comme « *dealings* » pour se conformer au principe de pleine concurrence.

La circulaire précise enfin, à propos d'un prêt entre une société étrangère et son ES en Belgique, que l'administration fiscale belge veille à ce que la transaction se fait sous le respect des étapes de l'approche autorisée de l'OCDE. Dès lors que toutes les conditions sont réunies, l'ES va déduire ces intérêts qui sont liés à sa dette avec sa MM dans sa base imposable (SPF Finances, 2020).

¹¹ SPF : Significant people functions

CONCLUSION

Les entreprises en groupes et multinationales qui exercent leurs activités sur le plan international ont plusieurs défis à relever : assurer la croissance et la prospérité de leur activité, de réaliser des bénéfices et de payer moins d'impôt. Atteindre l'objectif de payer moins d'impôt implique de développer des stratagèmes en utilisant des techniques d'optimisation fiscales. Développer et trouver ces méthodes se réalisent grâce à la maîtrise des techniques en matière des prix de transfert. Cela ne va pas être facile, parce qu'il faudra ensuite vérifier si ces méthodes utilisées respectent le principe de pleine concurrence.

La commission européenne veille et surveille que les règles applicables en matière de prix de transfert respectent le principe de la pleine concurrence afin de ne pas léser les entreprises indépendantes dans leur activité et pour que soit toujours appliqué le principe de l'égalité de traitement. Notre étude nous a permis de voir à travers les décisions dont les plus récentes concernent Fiat et Starbucks que nous allons utiliser pour expliquer certaines parties de notre travail que le principe des prix de transfert est sujet par facile à maîtriser avec ses différents contours.

Notons que dans les affaires en matière de prix de transfert, qu'aucune méthode de partage de bénéfices n'est privilégiée par rapport à une autre et que la documentation est très importante comme moyen de preuve. Notons qu'il y a également la différence entre les méthodes traditionnelles et les méthodes transactionnelles. Cette différence se trouve sur l'application des marges. Dans les méthodes traditionnelles, on appliquera la marge brute exception faite de la méthode CUP tandis que dans les méthodes transactionnelles c'est plutôt la marge nette qui sera d'application. Les multinationales utilisent plus les méthodes transactionnelles des bénéfices lorsqu'elles se rendent compte qu'il leur est impossible d'appliquer la méthode traditionnelle. Ce choix peut aussi être opéré lorsqu'elles constatent que la marge nette est plus fiable que la Marge Brute, il sera clairement observé lorsqu'une société supporte certaines charges d'exploitations dont elle n'est pas responsable (Vanwelkenhuyzen, 2015).

Par ailleurs comme notre étude consistait à expliquer comment une entreprise luxembourgeoise peut répartir ses bénéfices avec son établissement, nous avons appris qu'il faut prendre en considération : la législation sur les ES, le choix de la meilleure méthode qui va lui permettre d'optimiser son impôt en respectant le principe de pleine concurrence tout et en évitant tous les problèmes avec les autorités fiscales.

Il est important de préciser que les entreprises ont le libre choix entre les différentes méthodes. L'objectif est qu'elles choisissent celle qui leur permet de respecter le principe de pleine concurrence. Elles peuvent utiliser les méthodes traditionnelles ou les méthodes transactionnelles de bénéfices ou tout autres méthodes.

L'OCDE recommande de n'utiliser une méthode transactionnelle que lorsque l'application d'une méthode traditionnelle mettra en péril le respect du principe de pleine concurrence.

Il ressort de notre analyse que toutes les méthodes de prix de transfert se valent et qu'il suffit tout simplement de mieux les utiliser. Ceci est aussi justifié sur la base des recommandations de l'OCDE, suivant l'avis des experts et à travers les articles et les documentations consultés.

BIBLIOGRAPHIE

OCDE (2018), Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : version abrégée de 2017, Editions OCDE, Paris

https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-version-abregee-2017_mtc_cond-2017-fr#page29 consulté le 14 février 2022

Services des impôts directs du Luxembourg (2019), historique de la convention préventive de double entre le Luxembourg et la Belgique, page1

<https://impotsdirects.public.lu/dam-assets/fr/conventions/mli/belgique-mli-fr.pdf> consulté le 14 février 2022

Stevens, G. (2020) après le CSA, siège en Belgique en France ou au Luxembourg ?

<https://trialys.com/apres-le-csa-siege-en-belgique-en-france-ou-au-luxembourg/> consulté le 21 août 2022

OCDE (2022), Principes de l'OCDE applicables en prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et les administrations fiscales 2022, Editions OCDE, Paris

https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/principes-de-l-ocde-applicables-en-matiere-de-prix-de-transfert-a-l-intention-des-entreprises-multinationales-et-des-administrations-fiscales-2022_5357f003-fr#page31 consulté le 14 février 2022

Traversa, E. & Vintras, B. (2013). La prévention de la double imposition des revenus dans les conventions bilatérales : enjeux, modalités et limites. Fiscalité internationale en Belgique (pp. 281-290).

https://dial.uclouvain.be/pr/boreal/object/boreal%3A142715/datastream/PDF_01/view consulté le 27 mai 2022

Journal officiel du Grand-duché de Luxembourg (2021), la Loi du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales, détermination de la résidence fiscale

https://legilux.public.lu/eli/etat/leg/loi/1915/08/10/n1/consolide/20210816#art_440

L. HERVE, I. RICHELLE (coord.), Incidences fiscales de la réforme du droit des sociétés, Bruxelles, Larcier, 2019, p. 81.

<https://www.larcier.com/fr/incidences-fiscales-de-la-reforme-du-droit-des-societes-2019-9782807917804.html> consulté le 18 août 2022

Delannoy, E. (2019) les conséquences du nouveau code des sociétés en droit fiscal

<https://guilmotbassine.com/fr/actualites/consequences-du-nouveau-code-des-societes-en-droit-fiscal/> consulté le 18 août 2022

Schummer, L. (2021). La réforme du droit belge des sociétés, un exemple à suivre pour le Luxembourg ? Une nouvelle théorie du siège pour le Luxembourg : vers une troisième voie ? https://www.stradalex.com/fr/sl_mono/toc/REFDROBESO/doc/REFDROBESO_007 consulté le 25 mai 2022

Degehet, P.A. (2021). La réforme du droit belge des sociétés, un exemple à suivre pour le Luxembourg ? états des lieux au Luxembourg : siège réel ou statutaire ? https://www.stradalex.com/fr/sl_mono/toc/REFDROBESO/doc/REFDROBESO_006 consulté le 25 mai 2022

Bammens, N. et Henneaux, F. (2018). La résidence fiscale et la mobilité des sociétés, Rapport belge au congrès 2017 de l'european association of tax law professors <https://difusion.ulb.ac.be/vufind/Record/ULB> DIPOT:oai:dipot.ulb.ac.be:2013/279556/Details

El Djilali, A. et Bonte, G. (2021). Les établissements stables et l'instrument multilatéral <https://tiberghien.com/fr/3275/etablissements-stables-et-l-instrument-multilateral> consulté le 15 mai 2022

Scoppio, M. E. La revue générale de la fiscalité, la notion de l'établissements stable dans le droit international des impôts directs et indirects, <https://tiberghien.com/fr/3275/etablissements-stables-et-l-instrument-multilateral> consulté le 21 mai 2022

De Haen, K. (2013). Votre activité à l'étranger est-elle aussi un « établissement stable » ? Business Database. <https://urlz.fr/fECn> consulté le 26 mai 2022

Parlement européen (2010), Directive 2010/41/UE Du Parlement Européen Et Du Conseil <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:32010L0041> consulté le 22 mai 2022

OCDE (2016), La convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices 2016, Editions OCDE, Paris <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/convention-multilaterale-pour-la-mise-en-oeuvre-des-mesures-relatives-aux-conventions-fiscales-pour-prevenir-le-BEPS.pdf> consulté le 20 mai 2022

Les frontaliers (2021), Accord signé : les belges pourront travailler 34 jours <https://www.lesfrontaliers.lu/societe/accords-signes-les-belges-pourront-teletravailler-34-jours/> consulté 15 mars 2022

Philippe, D. E. (2017) pourquoi l'échange automatique des données pourrait conduire à un bain de sang fiscal

https://moneytalk.levif.be/finance-et-bourse/fiscalite/pourquoi-l-echange-automatique-de-donnees-pourrait-conduire-a-un-bain-de-sang-fiscal/article-opinion-642839.html?cookie_check=1653419359 consulté le 1 juin 2022

Deloitte (2018), L'application pratique de certaines méthodes de prix de transfert implique de comparer le profit d'une entreprise (ou d'une de ses activités) à celui d'entreprises indépendantes considérées comme « comparables »

<https://blog.avocats.deloitte.fr/aller-plus-loin-ajustements-de-comparabilite-habituellement-realises-analyses-economiques/> consulté le 29 mai 2022

Wilhelm, T. Prix de transfert : chronique d'actualité <https://www.cara-avocats.com/wp-content/uploads/2021/12/chronique-actualite%CC%81-prix-de-transfert-REIDF.pdf> consulté le 29 mai 2022

SPF Finances (2018), décision anticipée n° 2018.0857 du 11.12.2018

https://www.stradalex.com/fr/sl_src_publ_div_spffin/document/ruling_divir20181211_20180857-fr consulté le 30 avril 2022

Deloitte (2012), Advance pricing agreement: frequently asked questions.

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/in/Documents/tax/thoughtpapers/in-tax-deloitte-apa-faqs-noexp.pdf> consulté le 2 mai 2022

Impôt gouvernement français (2006) , les prix de transfert

https://www.impots.gouv.fr/sites/default/files/media/3_Documentation/guides_notices/prix_transfert_entreprise.pdf consulté le 25 mai 2022

OCDE (2018) instruction supplémentaire sur l'attribution de bénéfices à un établissement stable beps action 7, Editions OCDE, Paris

<https://www.oecd.org/fr/fiscalite/prix-de-transfert/instructions-supplementaires-sur-l-attribution-de-benefices-a-un-etablissement-stable-beps-action7.pdf> consulté le 1 juin 2022

Devereux, M. P., & Vella, J. (2017). Implications of digitalization for international corporate tax reform. Oxford university centre for business taxation.

<https://oxfordtax.sbs.ox.ac.uk/files/wp17-07pdf> consulté le 24 mai 2022

Traversa, E., & Possoz, M. (2015). L'action de l'OCDE en matière de lutte contre l'évasion fiscale internationale et d'échange de renseignements : développements récents. Dans M. Marlière & F. Stevenart Meeûs (Eds.), *Revue générale du contentieux fiscal*, 1, pp. 5-24. Bruxelles : Larcier, <http://hdl.handle.net/2078.1/167224> consulté le 26 mai 2022

OCDE (2014), instruction relatives à la documentation des prix de transfert et aux déclarations pays-par-pays, p33-45, Editions OCDE, Paris
https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/instructions-relatives-a-la-documentation-des-prix-de-transfert-et-aux-declarations-pays-par-pays_9789264225404-fr#page36 consulté le 26 mai 2022

OCDE (2010) l'attribution des bénéfices aux établissements stables, Editions OCDE, Paris
<https://www.oecd.org/fr/ctp/conventions/45689556.pdf> consulté le 6 avril 2022
Kleinbard, E. D. (2013). Through a latte, darkly: Starbucks's stateless income planning.

Dony, M., Rulings fiscaux et règles relatives aux aides d'état : quels enseignements tirer des arrêts Fiat et Starbucks, (2020)

OCDE (2017), Rapport annuel 2016 sur les Principes directeurs de l'OCDE à l'intention des entreprises multinationales, Editions OCDE, Paris
<https://www.oecd.org/fr/daf/inv/mne/2016-Annual-Report-MNE-Guidelines-FR.pdf> consulté le 30 mai 2022

Fisconet (2019) Décision anticipée n° 2019.0121 du 12.11.2019, détermination du bénéfice attribuable à un établissement stable
https://www.stradalex.com/nl/sl_src_publ_div_spffin/document/ruling_divir20191112_20190121-fr?access_token=31a328e84e5b507d3f5954ce188b4eefc57bee09 consulté le 20 août 2022

SPF Finances (2020) Circulaire 2020/C/35 concernant les directives en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales
https://www.stradalex.com/fr/sl_src_publ_leg_spffin/document/circ_legir20200225_2020C35-fr consulté le 20 juillet 2022

Vanwelkenhuyzen, T. (2015). Les prix de transfert (2e éd.). Larcier

Lamon, H. & Van Bavel, A. (2022) Opérations, avoirs et engagement en devises étrangères, Impôts des sociétés, droit comptables et IFRS p.914-951

Mémoires de UCL de Louvain et TFE de la HERS sur les prix de transfert,

Table des illustrations

Lite des exemples

Exemple 1: l' ES matériel.....	8
Exemple 2 : l'ES personnel selon l'OCDE	9
Exemple 3 : l'ES personnel autre modèle (CPDI de la France)	9

Liste des illustrations

Illustration 1 : la méthode du prix comparable (CUP)	23
Illustration 2: la méthode du prix de revente.....	25
Illustration 3 : la méthode traditionnelle de la marge nette	28
Illustration 4 : la méthode transactionnelle du partage de bénéfice	30