

Les nouvelles obligations documentaires belges en matière de prix de transfert : analyse du contexte (BEPS13), des particularités de la transposition belge et comparaison internationale.

Mémoire réalisé par
Ruidant Olivia

Promoteur
Professeur J. Thilmany

Lecteur
Prénom et nom du lecteur

Année académique 2017-2018
Master en Sciences de gestion GESM2MS/G

Résumé

Des suites de la crise financière de 2010, les prix de transfert se sont révélés une matière suscitant de nombreuses mises au point. En 2015, le Projet BEPS divisé en plusieurs actions, vise l'éradication de l'érosion de la base imposable et du transfert de bénéfices au profit de pays ayant une fiscalité plus avantageuse. L'une, l'Action 13, concerne une transparence accrue par l'élaboration d'une documentation standardisée en matière de prix de transfert. Cette documentation représente un consensus issu des travaux de l'OCDE, mais également inspiré d'autres initiatives, tel que, par exemple, l'UE TDP de 2006. L'aboutissement de cette documentation s'articule sur trois niveaux :

1. La déclaration pays par pays : décrit juridiction par juridiction les bénéfices et impôts dus et les activités pratiquées.
2. Le Fichier principal : donne une vue d'ensemble du groupe et décrit les lignes directrices de la politique de prix de transfert du groupe.
3. Le Fichier local : relate les informations propres à l'entité locale. Il est annexé d'un document d'information qui analyse localement la politique de prix de transfert.

Cette documentation, nouvellement légiférée, engendre des impacts importants sur les entités remplissant les critères de conformité aux obligations mais également pour les administrations fiscales soucieuses de leur application effective et efficace.

La Belgique, consciente de l'importance d'une documentation en matière de prix de transfert et n'ayant jamais inséré l'obligation d'une documentation spécifique, a appliqué intégralement les recommandations de l'OCDE. De plus, au-delà des recommandations, le gouvernement exige une annexe au Fichier local. Les adaptations de la transposition belge engendrent certaines distorsions par rapport aux recommandations. Néanmoins le gouvernement, en imposant cette documentation à plusieurs niveaux, est conscient de la charge administrative qui s'abat sur les entités de groupes multinationaux. C'est pour cette raison qu'il octroie certains délais qui retardent l'utilisation effective de la documentation par l'administration fiscale. Par ailleurs, l'administration s'entoure de plus en plus d'experts en prix de transfert et se prépare à un changement de politique de contrôle de prix de transfert.

Internationalement, la Belgique ressort comme étant un très bon élève dans sa transposition mais reste toutefois tolérante en ne prévoyant pas de sanctions trop lourdes pour les entreprises en défaut de dépôt.

Remerciements

Je souhaitais remercier certaines personnes m'ayant aidée et soutenue pour réaliser ce mémoire.

Je commencerai par remercier Monsieur Jean Thilmany qui m'a prodigué de nombreux conseils précieux sans lesquels le résultat de ce mémoire n'aurait pu aboutir.

Je remercie également les lecteurs de ce mémoire.

Ensuite, je tiens tout particulièrement à remercier Monsieur Philippe Dedobbeleer, Tax Partner chez BDO équipe de “ Transfer Pricing” et maître de mon stage en prix de transfert en juillet 2017, qui m'a soutenue et guidée tout au long de la réalisation de mon mémoire.

Je remercie également Monsieur Bernard de Gottal, du SPF Finances de la Cellule « prix de transfert » qui m'a accordé une interview et m'a fourni diverses informations.

Finalement, je remercie mes proches qui m'ont soutenue tout au long de mon parcours éducatif mais également dans la réalisation de mon mémoire.

Table des matières

Résumé	I
Remerciements	II
Table des matières	III
Liste des abréviations.....	VI
Liste des annexes	VII
Introduction générale.....	1
Chapitre 1 : Origines des obligations documentaires	5
Section 1 : Analyse de l’Action 13 du projet BEPS.....	5
1. Contexte et but du projet BEPS.....	5
2. Explications de l’Action 13	7
3. Historique des nouvelles documentations et leur évolution en Belgique.....	8
4. Objectifs de la documentation	14
5. Contenu de la documentation	15
5.1. Déclaration pays par pays.....	15
5.2. Fichier principal	20
5.3. Fichier local.....	24
Section 2 : Principe de pleine concurrence	25
Section 3 : Conclusion.....	27
Chapitre 2 : Conséquences et particularités belges.....	28
Section 1 : Textes législatifs et travaux préalables à l’obligation documentaire en matière de prix de transfert en Belgique	28
1. Commentaires et analyses des articles	28
1.1. Article 321/1 : Définitions.....	28
1.2. Article 321/2 : Déclaration pays par pays	34
1.3. Article 321/3 : Notification de la déclaration pays par pays	37
1.4. Article 321/4 : Fichier principal	38

1.5. Article 321/5 : Fichier local	40
1.6. Article 321/6 : Utilisation du CBC.....	40
1.7. Article 321/7 : Dépôt en anglais du CBC.....	41
1.8. Article 445 : Sanctions	41
1.9. Entrée en vigueur	41
2. Commentaires et analyses des formulaires transposés par la législation belge	43
2.1. Relevé 275 CBC – Déclaration pays par pays	44
2.2. Relevé 275 MF – Fichier principal	45
2.3. Relevé 275 LF – Fichier local	46
2.3.1. Champ d’application	46
2.3.2. Contenu du dossier local	47
2.4. Relevé 275 NOT – Obligation de notification	56
Section 2 : FAQ administrative (4 mai 2018)	56
Section 3 : Comparaison avec le formulaire de contrôle.....	60
1. Changement de politique de contrôle	60
2. Comparaison entre le formulaire de contrôle et ce qui est requis dans les nouvelles obligations documentaires.....	62
Section 4 : Conclusion.....	65
Chapitre 3 : Comparaison des obligations belges avec les obligations internationales.....	67
Conclusion générale	72
Bibliographie.....	77
Annexes	84
1. Modèle de législation de l’OCDE	84
2. Modèle de formulaire du CBC de l’OCDE	88
3. Articles du CIR 92	90
Art. 321/1	90
Art. 321/2	93

Art. 321/3	95
Art. 321/4	96
Art. 321/5	96
Art. 321/6	97
Art. 321/7	98
Art. 445.....	99
4. Formulaires CBC, MF, LF, CBC NOT	100
4.1. CBC	100
4.2. MF	103
4.3. LF	105
4.4. CBC NOT	113
5. Formulaires de contrôle	114

Liste des abréviations

APP : Accords Préalables en matière de
Prix de transfert

AR : Arrêté Royal

BEPS : Base Erosion and Profits Shifting

CBC NOT : Country By Country
Notification = Notification de la
déclaration pays par pays

CBC : Country By Country Reporting =
Déclaration pays par pays

CE : Conseil européen

CIR 92 : Code de l'impôt sur les revenus
de 1992

CPDI : Conventions Préventives de
Double Imposition

EM : Etats Membres de l'UE

FAQ : Frequently Ask Questions ; ou
Foire Aux Questions

FCPT : Forum Conjoint de l'UE sur les
Prix de Transfert

G20 : Groupe des 20

INR/Soc : Impôts des Sociétés non
résidentes du Royaume de Belgique

ISOC : Impôts des Sociétés

LF : Local File = Fichier local

M : Million

MANTRA : Management de Transfer
Princing

MF : Master File = Fichier principal

OCDE : Organisation de Coopération et de
Développement Économiques

PME : Petites et Moyennes Entreprises

R&D : Recherche et Développement

SDA : Service des Décisions Anticipées

SPF Finances : Service Public Fédéral
Finances

TIEA : Tax Information Exchange

UE : Union Européenne

UE TPD : Code de conduite relatif à la
documentation des prix de transfert pour
les entreprises associées au sein de l'UE

Liste des annexes

1. Modèle de législation de l'OCDE.....	p. 84
2. Modèle de formulaire du CBC de l'OCDE.....	p. 88
3. Articles du CIR92.....	p. 90
Art. 321/1.....	p. 90
Art. 321/2.....	p. 93
Art. 321/3.....	p. 95
Art. 321/4.....	p. 96
Art. 321/5.....	p. 96
Art. 321/6.....	p. 97
Art. 321/7.....	p. 98
Art. 445.....	p. 99
4. Formulaires CBC, MF, LF, CBC NOT.....	p. 100
4.1. CBC.....	p. 100
4.2. MF.....	p. 103
4.3. LF.....	p. 105
4.4. CBC NOT.....	p. 113
5. Formulaires de contrôle	p. 114

Introduction générale

Le « prix de transfert » est un sujet ayant déjà fait l'objet de nombreuses analyses, mais la loi-programme du 1^{er} juillet 2016¹ est trop récente pour y trouver une analyse complète de la documentation à l'appui d'une politique de prix de transfert et formalisée par la loi-programme.

Mon mémoire concerne cette documentation en regard de la loi.

Les entités constitutives d'un groupe multinational sont soumises à une documentation spécifique depuis quelques mois seulement. Cette nouvelle documentation fait naître de nombreuses questions. D'une part au niveau des administrations fiscales qui souhaitent appliquer efficacement les objectifs transmis par les Principes de l'OCDE, d'autre part, pour les groupes multinationaux qui ont l'obligation de se conformer aux diverses législations en matière de documentation de prix de transfert.

L'OCDE (2017, p. 17) définit les prix de transfert comme étant « *les prix auxquels une entreprise transfère des biens corporels, des actifs incorporels, ou rend des services à des entreprises associées* ». Les entreprises associées font directement référence à l'article 9 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE. « *Deux entreprises sont associées si l'une participe directement ou indirectement à la direction, au capital, ou au contrôle de l'autre ou si les deux entreprises sont soumises à un contrôle commun* ». Le prix de transfert n'existe pas uniquement dans le cas de transactions transfrontalières, il est né de transactions internes dans une même juridiction fiscale. Toutefois, les nouvelles documentations en matière de prix de transfert ne traitent que la problématique du prix de transfert appliqué entre entités liées transfrontalières. Le prix de transfert se complexifie lorsqu'il est opéré entre juridictions fiscales différentes. En effet, les transactions transfrontalières peuvent être génératrices de transferts de bénéfices afin de profiter d'une pression fiscale moindre au sein d'une juridiction plus avantageuse fiscalement. Les juridictions doivent donc se coordonner dans leur procédure du prix de transfert afin d'éviter une double imposition liée à une législation différente en matière de prix de transfert d'un Etat à l'autre. En effet, des groupes multinationaux pourraient se voir imposer doublement sur leurs bénéfices. La documentation pourra, dès lors, permettre d'éviter le risque de double imposition.

¹ M.B. 4 juillet 2016.

Les nouvelles obligations documentaires engendrent une charge administrative supplémentaire pour les entités de grands groupes multinationaux. Ces obligations concernent entre 4000 et 5000 entités² en Belgique. Les recettes fiscales complémentaires générées par des contrôles en matière de prix de transfert menés par les administrations fiscales oscillaient déjà entre 12 millions euros (en 2007) et 67 millions euros en 2011³. Il faut également tenir compte d'un potentiel décalage des recettes fiscales complémentaires qui font suite d'un ajustement de la méthodologie de détermination du prix de transfert par la société redressée fiscalement⁴. Les nouvelles documentations en matière de prix de transfert vont très probablement consolider ces recettes fiscales supplémentaires. En effet, elles permettront à l'administration de déceler tout risque d'érosion de la base imposable du fait d'un calcul de prix de transfert non conforme. Par ailleurs, les entreprises courent un risque de sanctions pécuniaires en cas non-conformité aux nouvelles obligations documentaires.

L'objectif essentiel de mon mémoire consiste à faire comprendre la loi nouvellement transposée en droit belge. Pour ce faire, mon mémoire s'articule sur trois chapitres.

Le premier chapitre concerne le contexte dans lequel la documentation standardisée en matière de prix de transfert est née. À partir de ce contexte, on peut expliquer en quoi consistent le Projet BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) et son Action 13. Ce Projet, développé par l'OCDE et approuvé en 2015, vise l'éradication du transfert de bénéfices et de l'érosion de la base imposable. Divisé en plusieurs Actions, l'une, l'Action 13 a pour objectif une transparence accrue par l'élaboration d'une documentation en matière de prix de transfert. Cette documentation à trois niveaux est l'aboutissement d'un consensus qui est le résultat de nombreux travaux de l'OCDE mais également inspiré d'initiatives européennes tel que le « *Code de conduite relatif à la documentation en matière des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'UE* » approuvé par le Conseil européen (CE) le 27 juin 2006. Cet historique est expliqué dans ce premier chapitre afin de comprendre l'évolution des exigences de la documentation. Ensuite, sont énoncés les objectifs et le contenu de la documentation recommandés par l'OCDE. La description des objectifs et du contenu permettra

² Ce chiffre est une approximation et demeure sous réserve de la base de données en cours d'élaboration du SPF Finances.

³ Dedobbeleer, P. (2017). *Les obligations de documentation prix de transfert en Belgique : impact des recommandations du plan BEPS de l'O.C.D.E.*, Revue générale du contentieux fiscal, 2017/3, p. 210.

⁴ id.

une compréhension de la transposition en droit belge. Le premier chapitre se conclut par une explication du principe de pleine concurrence nécessaire à une documentation de qualité.

Le deuxième chapitre analyse les articles 321/1 à 321/7 du code de l'impôt sur les revenus de 1992 (CIR 92) qui précisent l'obligation documentaire, en comparaison aux recommandations de l'OCDE et de la directive 2011/16/UE. Ces articles ont été insérés par la loi-programme du 1^{er} juillet 2016⁵. Ce chapitre relève les distorsions et les différences de vocables entre l'OCDE, la directive et la loi belge, mais également les difficultés qu'engendre cette nouvelle législation. Ensuite la notice explicative des articles 321/2 à 321/5 du CIR 92 est analysée. Cette notice décrit le contenu des formulaires de documentation. Les formulaires relatifs à la documentation ont fait l'objet de trois arrêtés royaux d'exécution le 28 octobre 2016⁶. Les incohérences avec la loi ainsi que les impacts qu'ils pourraient avoir sur la documentation sont mis en avant. Cette partie s'attarde sur le Fichier local qui décrit localement les spécificités de la politique de prix de transfert du groupe multinational. Ce Fichier est le formulaire engendrant la plus grosse charge administrative pour l'ensemble des entités constitutives de groupes multinationaux sujettes aux obligations documentaires. De plus, il est annexé d'un document d'information qui va au-delà des recommandations de l'OCDE. Ensuite est analysée la FAQ administrative publiée le 7 mai 2018 qui permet de comprendre davantage le contenu de la documentation, l'inclusion des sociétés relatés dans la documentation et ses délais et échéances. Pour clore ce chapitre, la nouvelle demande de renseignements est comparée à la documentation. L'importance d'une documentation bien réalisée est mise en avant en tenant compte de la charge administrative supplémentaire qu'encourt une entité en cas de contrôle de prix de transfert. De plus, cette section expose les changements de politique qu'implique la nouvelle documentation au sein de l'administration fiscale belge.

L'ensemble de ces analyses trouvent leur source en partie dans les textes de loi et toutes documentations sous-jacentes. Mais c'est principalement grâce à la compréhension acquise lors d'un stage en prix de transfert au cours du mois de juillet 2017 que mon analyse a pris forme.

Le troisième chapitre parachève mon mémoire par une brève comparaison entre la législation française et celle du Grand-Duché de Luxembourg. Ce troisième chapitre permet de comparer l'impact des recommandations de l'OCDE au sein des pays membres. Cette comparaison témoigne de la rigueur de la transposition belge.

⁵ M.B. 4 juillet 2016.

⁶ M.B. 2 décembre 2016.

Grâce à ces objectifs décrits dans les trois chapitres, j'espère que mon mémoire répondra à bon nombre d'interrogations au sein d'entités belges sujettes aux obligations documentaires en matière de prix de transfert. Par ailleurs, mon mémoire a pour but principal de conscientiser les entreprises sur l'importance et sur la complexité de cette documentation. Il reste difficile à ce stade de traduire de manière exhaustive l'ensemble des informations attendues dans la documentation. Ces obligations documentaires demeurent récentes et ne sont qu'au début de leur utilisation par les administrations fiscales. Dans ce contexte de mutation vers un contrôle plus intrusif du prix de transfert au sein des groupes multinationaux, il est impossible de connaître réellement l'impact d'une documentation mal exécutée. Seuls les contrôles de prix de transfert touchant tant les petites que les grandes entreprises liées restent une réalité qui s'accroît chaque jour un peu plus.

Chapitre 1 : Origines des obligations documentaires

Ce chapitre se concentre sur le fondement de la documentation en matière de prix de transfert. Il explique d'abord le contexte dans le lequel les obligations documentaires ont pris place pour ensuite décrire le principe de pleine concurrence.

Section 1 : Analyse de l'Action 13 du projet BEPS

1. Contexte et but du projet BEPS

L'économie mondiale perpétuellement changeante et orchestrée par la mondialisation induit de nombreux impacts fiscaux. Les multinationales font face à de nouveaux défis économiques, impliquant des mutations de la fiscalité internationale. Des mesures de protection de leur bénéfice sont essentielles pour leur assurer une compétitivité. Cependant, les excès ont rapidement pris le dessus.

La crainte d'une double imposition attire rapidement l'attention des multinationales. De ce fait, l'adoption de conventions préventives de double imposition (CPDI)⁷ est primordiale afin d'éradiquer cet aspect fiscal négatif. De plus, d'autres mesures législatives à l'initiative personnelle des pays aident davantage à surmonter ce premier écueil. Dès lors, les entreprises internationales peuvent stimuler leur croissance par la construction de structures économiques internationales optimales.

Outre la suppression partielle des doubles impositions, les multinationales ont cerné l'opportunité d'utiliser les failles fiscales internationales. En effet, l'adoption de ces différentes mesures donne la possibilité d'exploiter les législations nationales afin d'éviter toute imposition. Ce type de montages fiscaux agressifs visent à s'implanter aux endroits propices jouissant d'une faible fiscalité. Les multinationales peuvent éviter substantiellement voire totalement l'impôt des sociétés, soit par le biais d'une fiscalité quasi nulle, soit du fait d'incohérence de la législation nationale.

⁷ CPDI sont des traités internationaux entre deux ou plusieurs Etats qui visent à éviter qu'un contribuable doivent payer plusieurs fois l'impôt sur un même bénéfice : une fois dans son Etat et une fois dans les autres Etats dans lesquels il exerce des activités économiques.

Pour prévenir ces conséquences néfastes, à savoir la diminution des recettes fiscales des États, les dirigeants du G20⁸ ont assigné la lourde tâche à l'OCDE⁹ de construire un plan d'action visant à éviter les phénomènes d'érosion de la base imposable et du transfert de bénéfices. Ce Projet, appelé BEPS, créé en 2013, est l'acronyme anglophone de « *Base Erosion and Profit Shifting* ». Ce Projet s'inscrit directement après la crise financière de 2010 qui a fait prendre conscience aux États de l'impact des planifications fiscales agressives sur les recettes fiscales. BEPS est particulièrement important pour les pays en voie de développement qui dépendent essentiellement des recettes d'imposition des sociétés. De ce Projet devrait découler une imposition plus « juste » des bénéfices.

Les juridictions signataires, pays du G20 ainsi que ceux de l'OCDE, sont dès lors invitées à agir coopérativement dans l'adoption de mesures communes permettant une harmonisation fiscale bravant les excès. Ces mesures se composent de plusieurs actions relatives aux points centraux du BEPS, non limitées au simple évitement de double non-imposition. Le Projet BEPS fournit des lignes directrices adaptables par chaque pays signataire. Ensuite, ces lignes deviennent souvent force obligatoire par l'adoption de conventions, accords, directives, etc.

Pour s'assurer de l'application exhaustive du Plan d'actions, le Projet BEPS prescrit également l'intérêt d'un mécanisme de suivi. Ce mécanisme assure l'égalité de traitement pour l'ensemble des pays inclus dans le Projet.

Les différentes actions du Projet adoptées en septembre 2013 par les pays de l'OCDE et du G20 se déclinent par objectif spécifique. Chaque action apporte une solution à un transfert de bénéfices abusif ou une érosion de la base d'imposition. L'OCDE (2015) cite trois principes pouvant regrouper les actions ; 1) une plus grande cohérence entre les règles nationales ; 2) l'amélioration des règles internationales en vigueur ; 3) une transparence internationale accrue.

Subséquent au Plan d'action, l'Action 13 attache de l'importance à la documentation en matière de prix de transfert ainsi qu'une documentation pointilleuse des activités économiques internationales d'une entreprise. Cette action vise davantage de transparence internationale

⁸ Le G20 est un groupe composé de 19 pays et de l'Union européenne (Argentine, Australie, Brésil, Canada, Chine, France, Union européenne, Allemagne, Inde, Indonésie, Italie, Japon, République de Corée, Mexique, Russie, Arabie Saoudite, Afrique du Sud, Turquie, Royaume-Uni et les États-Unis d'Amérique.) qui représentent ensemble les pays d'économies émergentes et d'économies développées. Dans un contexte de mondialisation dominante, le G20 favorise un dialogue international afin de régir les politiques internationales harmonieusement et durablement.

⁹ L'OCDE est l'acronyme d'Organisation de Coopération et de Développement Économiques. Cette organisation a pour mission « de promouvoir les politiques qui amélioreront le bien-être économique et social partout dans le monde » tel que l'évoque le site officiel de l'OCDE. <http://www.oecd.org/fr/apropos/>, consulté le 8 février 2018.

comme principe précité. C'est dans le cadre de cette Action que se construit l'ensemble du mémoire.

2. Explications de l'Action 13

L'Action 13 du Plan d'action BEPS vise à élaborer les règles applicables à la documentation des prix de transfert afin d'accroître la transparence pour l'administration fiscale. On pourra notamment imposer aux multinationales de communiquer à tous les pouvoirs publics concernés les informations requises sur leur répartition mondiale du revenu, de l'activité économique et des impôts payés dans les différents pays, conformément à un modèle commun (OCDE, 2013, p.25).

En septembre 2014, l'ensemble des pays membres du projet de l'OCDE et du G20 ont établi un rapport intitulé « *Instructions relatives à la documentation des prix de transfert et aux déclarations pays par pays* » (OCDE, 2015, p.3).

Ce rapport se compose d'une description de trois niveaux d'obligation documentaire standardisés. Ces trois niveaux offrent une approche normalisée décrite dans un rapport final publié en 2015 par l'OCDE. Le premier niveau donne une vision globale de l'activité et de la politique de prix transfert (Fichier principal) ; le deuxième niveau décrit les transactions locales importantes (Fichier local) et le troisième niveau décrit la répartition du bénéfice et de l'impôt ainsi que les activités du groupe (déclaration pays par pays).

En 2016, ce rapport a mené à une révision des « *Principes de l'OCDE en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales* » (OCDE, 2017). Ces nouveaux principes fournissent des orientations précieuses pour les différentes administrations nationales. Des règles ou procédures permettent l'établissement d'obligations documentaires efficaces à des fins de contrôles ou d'enquêtes relatives aux prix de transfert. En outre, ces nouveaux principes permettent aux multinationales de s'orienter dans l'élaboration propice d'une documentation exhaustive justifiant leurs prix de transfert conformément aux exigences.

L'alourdissement des obligations documentaires répond à un arbitrage entre coût de leurs élaborations et besoins administratifs. Ces obligations documentaires entraînent généralement de nombreux coûts supplémentaires pour les multinationales dus à leur complexité accaparante de temps et d'investigation. De plus, la divulgation trop importante de ces données peut

conduire à communiquer des données confidentielles. Les principes en matière de documentation de prix de transfert limitent donc les informations requises.

Les pays signataires se sont mis d'accord quant aux informations essentielles qui résultent de ces nouvelles obligations documentaires. Toutefois, le Fichier principal et le Fichier local doivent être déposés conformément aux adaptations législatives locales.

L'ensemble de ces dispositions doit être d'application à partir 1^{er} janvier 2016. Le dépôt de la déclaration pays par pays ne s'applique, en revanche, qu'aux groupes multinationaux atteignant un chiffre d'affaires annuel de 750 millions¹⁰. Néanmoins, l'objectif législatif local peut s'avérer compliqué dans son application. C'est pour cette raison qu'une souplesse s'impose.

L'OCDE fournit également un modèle de législation sur la manière d'homologuer le formalisme du dépôt des déclarations par les multinationales et ce pays par pays ; de même en ce qui concerne les accords d'échanges entre les administrations fiscales compétentes. Un schéma XLM et son guide sont d'ores et déjà disponibles afin de numériser les obligations documentaires et optimiser leur échange.

L'Action 13 promeut toutes améliorations visant l'augmentation de l'efficacité du système, tant dans les échanges d'informations inter-états que dans l'amélioration des obligations documentaires.

Des dispositions simples et cohérentes doivent amener à une documentation concise et ciblée. Une documentation efficace limite les coûts, optimise la détection d'abus fiscaux et oriente directement les administrations fiscales vers les comportements à risque. Une documentation claire et largement adoptée diminuera rapidement les coûts de son élaboration.

3. Historique des nouvelles documentations et leur évolution en Belgique

L'administration fiscale belge, par sa circulaire de 1999, montre rapidement son intérêt pour cette matière complexe. Cette circulaire constituait une synthèse des « *principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert* ». Bon nombre de ces principes sont encore d'application. En outre, une hiérarchie dans l'utilisation des cinq méthodes de calcul du prix de transfert était d'application¹¹. Actuellement, tant l'OCDE que l'administration fiscale belge n'imposent plus de hiérarchie, mais favorisent l'utilisation de la méthode la plus appropriée. Ce

¹⁰ Le seuil de 750 millions doit être appliqué de façon équivalente dans les juridictions. Ce seuil défini en janvier 2015 ne doit pas pour autant être réadapté périodiquement par les juridictions qui appliquent le seuil selon une autre monnaie. L'OCDE ne suggère pas non plus d'indexer ce seuil. Ce seuil sera probablement révisé en 2020.

¹¹ Les méthodes traditionnelles prévalaient sur les méthodes transactionnelles.

changement, n'est pas le sujet de ce mémoire mais relève d'un point important en terme de contenu de la documentation. Ce point change la philosophie même des politiques de prix de transfert appliquées par les entreprises ce qui influe directement sur le contenu de la documentation en matière de prix de transfert. Toutefois cette circulaire ne relate aucune formalisation de documentation.

Par la suite, le Code de conduite de l'UE approuvé par le Conseil européen (CE) le 27 juin 2006 offre pour les Etats membres de l'UE (EM) un outil de standardisation d'une documentation de prix de transfert qui permet de simplifier les exigences relatives aux prix de transfert appliqués aux activités transfrontalières tout en s'alignant sur les « *principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales* » de l'OCDE¹².

L'aboutissement de ce Code de conduite se réfère à l'étude de la Commission en 2001 sur « *La fiscalité des entreprises dans le Marché intérieur* ». Cette première étude a principalement pour objectif de simplifier la répartition des bénéfices qui résulte de l'application des prix de transfert transfrontaliers au sein de l'UE. Il ressort de cette étude que l'UE ne correspond pas à un niveau de développement institutionnel suffisant pour adopter une assiette unique harmonisée de l'impôt. C'est pourquoi ce rapport préconise l'adoption d'une approche basée sur la reconnaissance mutuelle de l'imposition selon les règles des EM¹³.

Cette étude a ensuite débouché sur une communication intitulée « *Vers un marché intérieur sans entraves fiscales - Une stratégie pour permettre aux entreprises d'être imposées sur la base d'une assiette consolidée de l'impôt sur les sociétés couvrant l'ensemble de leurs activités dans l'Union européenne* » de la Commission le 23 octobre 2001¹⁴. Cette communication préconisait l'élaboration d'une assiette consolidée, couvrant l'ensemble des activités dans l'UE, comme base d'imposition des entreprises de l'UE. Pour atteindre cet objectif la Commission envisagea l'institutionnalisation d'un « *forum conjoint de l'UE sur le prix de transfert* » (FCPT).

¹² (2006/C 176/01) : Résolution du Conseil et des représentants des gouvernements des États membres, réunis au sein du Conseil du 27 juin 2006, concernant le code de conduite relatif à la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'Union européenne (EU TPD) du 27 juin 2006.

¹³ (SEC (2001) 1681 Final) : Commission européenne. (2001). *La fiscalité des entreprises dans le Marché intérieur*. En ligne

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/company_tax_study_fr.pdf, p. 433.

¹⁴ (COM(2001) 582 final) : Résolution du Conseil et des représentants des gouvernements des États membres, réunis au sein du Conseil du 27 juin 2006, concernant le code de conduite relatif à la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'Union européenne (EU TPD) du 27 juin 2006.

Ce Forum salué par le Conseil le 11 mars 2002 et officiellement créé en juin 2002 par la Commission se compose d'un expert de l'administration fiscale de chaque EM, de dix experts du milieu des affaires et des représentants des pays candidats ainsi que du secrétariat de l'OCDE. Tous se rassemblent afin de trouver un consensus qui solutionne de manière non-législative les problèmes pratiques liés aux prix de transfert au sein de l'UE. Finalement, le Forum a abouti aux conclusions et aux recommandations qui ont servi de base à une proposition de « *Code de conduite pour la mise en œuvre effective de la Convention d'arbitrage ainsi que des éléments connexes relatifs aux procédures amiables prévues par les conventions de double imposition conclues entre États membres* » (COM(2005) 543 final). Ce code a été adopté par le Conseil le 7 décembre 2004.¹⁵

Au vu de l'importance des questions relatives au prix de transfert au sein de l'UE la Commission a alors décidé de prolonger le FCTP de 2004 jusqu'en 2006. Grâce à ce prolongement, le FCTP aborde le deuxième sujet de son programme de travail, la documentation en matière de prix de transfert. De ces travaux découlent une nouvelle approche de la documentation, une documentation standardisée en matière de prix de transfert au sein de l'UE.¹⁶ Cette approche relatée dans le « *Code de conduite relatif à la documentation en matière des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'UE* » (EU TDP)¹⁷ se structure en une documentation à deux niveaux :

- Le « *masterfile* » ou le document de base qui décrit la politique de prix de transfert du groupe. Ce premier document rassemble l'ensemble des éléments harmonisés et communs aux entités du groupe établies au sein de l'UE ;
- La « *documentation spécifique au pays concerné* » est un niveau inférieur de documentation qui relate des informations standardisées spécifiques au pays concerné. Ce document est donc la traduction de l'application de la politique de prix de transfert par l'Etat visé. Cette documentation devait être réalisée à l'échelle d'un pays et non pas par toutes les entités de groupe.

L'UE TPD stimule les entreprises qui doivent constituer cette documentation mais également les administrations fiscales qui doivent l'imposer de façon « soft ». En effet, il n'y avait, par

¹⁵ Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen ET Comité économique et social européen concernant les travaux menés par le forum conjoint de l'UE sur les prix de transfert dans le domaine de la documentation en matière de prix de transfert pour les entreprises associées dans l'UE du 7 novembre 2005.

¹⁶ id.

¹⁷ 2006/C 176/01

exemple, pas de sanctions si la documentation n'était pas correctement réalisée. De plus si la documentation était demandée lors de contrôle fiscal, un temps suffisant devait être laissé aux entreprises pour communiquer la documentation. Réciproquement, si elle était requise lors du dépôt de la déclaration fiscale elle devait se résumer à un bref questionnaire.

Un autre critère distinguant les nouvelles obligations de l'EU TDP est celui qui n'imposait pas l'établissement de la documentation par toutes les sociétés du groupe. La documentation pouvait être centralisée ou décentralisée pour autant qu'elle soit mise à disposition des administrations fiscales concernées. Ce choix offrant une souplesse d'application de l'EU TDP n'est actuellement plus possible. De plus, l'UE TPD permet une documentation distincte telle que le prévoit l'administration belge si une filiale est totalement décentralisée sans lien direct avec les autres activités du groupe. L'UE TPD permet également d'exonérer cette filiale de toute production d'une documentation ce qui est prohibé dans la nouvelle documentation.

La documentation dans l'EU TDP s'apparente à celle nouvellement évoquée par l'OCDE (Fichier principal et Fichier local). Cette idée d'une documentation à deux niveaux a émergé d'initiatives européennes par le FCTP puis finalement par l'UE TDP¹⁸. En effet, début des années 2000, l'OCDE dans son chapitre V des « *Principes applicables en matière de matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales* » évoque le droit des administrations fiscales à obtenir des informations supplémentaires dans le cadre d'une vérification. Ce droit devait toutefois tenir compte des coûts engendrés pour le contribuable. Par contre, l'OCDE n'évoquait aucune forme de documentation mais suggérait certains éléments susceptibles d'être utiles pour les administrations fiscales. L'OCDE précisait que cette liste d'éléments n'était pas exhaustive vu la spécificité de chaque prix de transfert. Cette documentation devait justifier le principe de pleine concurrence.¹⁹

Par contre, dès 2003, la PATA (Pacific Association of Tax Administrators) qui se compose de l'Australie, du Canada, du Japon et des Etats-Unis élabore une première forme de documentation standardisée multilatérale. Cette documentation permettait aux contribuables de fournir spontanément une documentation standardisée conforme aux exigences en matière de

¹⁸ Interview Philippe Dedobbeleer du 27/07/2018.

¹⁹ SEC (2005) 1477 du 11 novembre 2005. Service de la commission européenne. (2005). *Rapport sur les activités du forum conjoint de l'UE sur les prix de transfert dans le domaine des exigences en matière de documentation* (COM(2005)543final) du 11 novembre 2005.

prix de transfert des pays membres de la PATA. La documentation PATA imposait des catégories de documents et des éléments clefs. Elle était très précise comparée à la réglementation des Etats de la PATA mais ne fournissait pas une documentation à plusieurs niveaux.²⁰

En Belgique, l'UE TDP est recommandé par la circulaire du 14 novembre 2006²¹ qui apporte des précisions quant aux renseignements que la Cellule « prix de transfert »²² exigeait lors des vérification de prix de transfert²³. Cette circulaire s'adresse à tous les fonctionnaires du secteur taxation, reprend la documentation évoquée dans l'UE TDP et se positionne selon les exigences de la Cellule « prix de transfert ». Cette circulaire se base également sur le Chapitre V des « *principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales* ». Elle mentionne le principe de pleine concurrence comme l'évoque l'OCDE dans l'article 9 de la Convention-modèle de l'OCDE mais aussi l'article 185, §2 du CIR 92, premier alinéa. Ce deuxième paragraphe a d'ailleurs également fait l'objet d'une circulaire, la Circulaire du 4 juillet 2006 sur l'application du principe de pleine concurrence²⁴. Cette circulaire ne vise que les transactions liées transfrontalières. L'article 185, § 2 du code d'impôts sur les revenus de 1992 (CIR 92) définit le principe de pleine concurrence comme étant le prix pratiqué par des entreprises indépendantes et précise ensuite que les bénéfices qui n'ont pas été réalisés dans une entreprise d'un groupe, parce que transférés dans d'autres entreprises liées, seront ajoutés à la base imposable à cette première entreprise. Si, par ailleurs, ce bénéfice n'est pas inclus, il peut être considéré comme un avantage anormal et bénévole que l'administration fiscale ajoute à la base imposable²⁵. Cette circulaire évoque aussi le Service des Décisions Anticipées (SDA). Ce Service, créé en 2005²⁶, a développé une expertise en matière de prix de transfert. La Circulaire portant sur le principe de pleine concurrence, prévoit l'application de décisions anticipées dans le cadre d'ajustements corrélatifs à l'application du principe de pleine concurrence, tel que

²⁰ SEC (2005) 1477 du 11 novembre 2005. Service de la commission européenne. (2005). *Rapport sur les activités du forum conjoint de l'UE sur les prix de transfert dans le domaine des exigences en matière de documentation (COM(2005)543final)* du 11 novembre 2005.

²¹ Circulaire n° Ci. RH.421/580.456 (AFER 40/2006) dd. 14.11. 2006.

²² Cellule qui fait partie de l'administration fiscale et qui est spécialisée de le contrôle d'entreprises relatif aux prix de transfert.

²³ Dedobbeleer, P. (2017). *Les obligations de documentation prix de transfert en Belgique : impact des recommandations du plan BEPS de l'O.C.D.E.*, Revue générale du contentieux fiscal, 2017/3, p. 211.

²⁴ Circulaire n° CI.RH.421/569.019 (AFER 25/2006) dd. 04.07.2006.

²⁵ id.

²⁶ Art. 20 à 28 de la loi du 24 décembre 2002 (M.B., 31 décembre 2002).

l'évoque l'art. 185, §2 CIR 92. Cela permet ainsi aux entreprises de bénéficier d'une sécurité juridique en ce qui concerne la détermination de la base imposable validée par le SDA. Le SDA est composé de nombreux spécialistes en la matière et a développé une grande technicité dans le domaine. Il est d'ailleurs réputé comme ayant une approche plutôt économique²⁷.

En bref, en Belgique, avant 2016, il n'existait aucune forme d'obligation documentaire. Toutefois certains Etats ont développé un mécanisme qui visait à justifier les politiques de prix de transfert. Les entreprises qui ne justifiaient pas leurs prix de transfert pouvaient se voir redressées fiscalement, sur la base du renversement de la charge de la preuve.

Dans ce cadre, les administrations fiscales disposaient d'un large pouvoir d'ajustement sans toutefois accorder plus de pouvoir à l'administration qu'à l'entreprise contrôlée.²⁸ En effet, fournir une documentation permet à l'administration de déceler des anomalies dans le calcul du prix de transfert. Ne pas fournir de documentation permet à l'administration de suspecter la méthode de calcul du prix de transfert, ce qui ne manquait pas de générer de très longues discussions ou négociations en cas de contrôle fiscal.

L'OCDE par BEPS 13, s'est basé sur l'UE TDP pour restructurer plus précisément en quoi consiste cette documentation à plusieurs niveaux. Quant à la déclaration pays par pays, elle est entièrement issue de BEPS13.

Suite au Projet BEPS13 de nombreux pays ont appliqué les recommandations de l'OCDE en modifiant leur paysage fiscal. C'est le cas de la Belgique, qui a inséré l'obligation documentaire à trois niveaux par les articles 53-54 de la loi-programme du 1^{er} juillet 2016 (M.B. 4 juillet 2016). S'en sont suivis trois arrêtés royaux d'exécution du 28 octobre 2016 (M.B. 2 décembre 2016). Ce qui demeure dès lors complètement nouveau, c'est la déclaration pays par pays qui, elle, semble se transposer rapidement dans l'ensemble des pays membres de l'OCDE. Cependant, la déclaration pays par pays n'est pas un document d'analyse de la politique de prix de transfert. La déclaration pays par pays est factuelle et montre un ensemble de paramètres financiers et de substances dans les différentes juridictions dans lesquelles est présent le groupe multinational, et ce, pour aider les administrations à détecter des pratiques fiscales dommageables et ainsi leur permettre de déceler des politiques fiscales agressives. Par contre

²⁷ Dedobbeleer, P. (2017). *Les obligations de documentation prix de transfert en Belgique : impact des recommandations du plan BEPS de l'O.C.D.E.*, Revue générale du contentieux fiscal, 2017/3, p. 211-212.

²⁸ id.

le Fichier principal et le Fichier local sont plus descriptifs et visent à expliquer à l'administration comment sont établis les prix de transfert.

4. Objectifs de la documentation

L'obligation documentaire en matière de prix de transfert aboutit à trois objectifs :

- I. Assurer la prise en compte du contribuable des différentes prescriptions relatives aux prix de transfert lors de transactions ainsi que lors de la répartition des bénéfices.
- II. Fournir les documents nécessaires aux administrations fiscales pour qu'elles puissent évaluer de façon efficiente les risques liés aux prix de transfert.
- III. Fournir une documentation plus conséquente aux administrations fiscales afin de leur administrer des informations suffisamment complètes pour une vérification d'entités locales résidentes de leur juridiction.

Le premier objectif ambitionne une documentation en matière de prix de transfert détaillée et dans un temps adéquat qui donne l'assurance d'une réflexion de politique de prix de transfert. Cette démarche constitue une force probante quant à l'adhésion de principes cohérents de prix de transfert. Afin d'atteindre ces objectifs de conformité aux obligations documentaires, l'OCDE avance deux démarches possibles. La première impose aux contribuables d'acquiescer immédiatement leurs obligations. La seconde vise à inciter les contribuables à fournir en temps opportun de la documentation par un mécanisme de sanctions. En revanche, comme stipulé ultérieurement, les coûts et difficultés d'élaboration obstruent la possibilité d'une information complètement exhaustive. Il est donc recommandé de cibler les transactions essentielles et substantiellement importantes.

Le second objectif insiste sur une identification des risques liés aux prix de transfert. Cette identification doit se faire sur la base d'informations fiables et pertinentes. En effet, sans cette identification, les administrations fiscales ne peuvent élaborer de bons contrôles des prix de transfert. Cet objectif chapeaute l'ensemble du processus et permet d'abord la sélection des entreprises potentiellement à risque en terme d'évasions fiscales liées aux prix de transfert. Ensuite, par une évaluation des risques liés aux prix de transfert, l'administration fiscale pourra spécifier ses exigences documentaires pour un contrôle de qualité et optimal.

Le troisième objectif, directement lié au précédent, insiste sur l'efficacité d'un contrôle fiscal du prix de transfert. Sachant qu'un équilibre entre informations nécessaires et temps consacré doit s'opérer, il est parfois requis que l'administration exige davantage d'informations que

celles initialement communiquées. Toutefois, il est fréquent que ces informations concernent une autre juridiction du groupe multinational. C'est pourquoi les mécanismes d'échange de renseignements doivent s'appliquer rapidement.

5. Contenu de la documentation

5.1. Déclaration pays par pays

Cette section fait directement référence à l'annexe 2.

La déclaration pays par pays (CBC)²⁹ est une documentation qui se doit d'être similaire pour chaque pays signataire du projet BEPS. L'OCDE a donc laissé peu de marge de manœuvre pour sa transposition locale. C'est pourquoi l'explication de l'obligation documentaire du CBC se retrouve principalement dans cette section du mémoire.

L'OCDE fournit un Modèle précis du CBC. Ce Modèle contient des informations agréées concernant chaque juridiction fiscale du groupe. L'ensemble des bénéfices et impôts dus localement ainsi que les activités pratiquées s'étayent par juridiction.

Cependant, ce document n'apprécie pas la justesse du prix de transfert établi par le groupe multinational. Il est uniquement pertinent pour une évaluation large et globale des risques liés aux prix de transfert. Le CBC répond principalement au deuxième objectif des obligations documentaires, l'évaluation des risques liés aux prix de transfert.

Le CBC est composé de trois tableaux. Le contenu explicatif de la déclaration est complété par les « *Instructions relatives à la mise en œuvre de la déclaration pays par pays : BEPS 13* » mis à jour continuellement par l'OCDE afin d'optimiser la mise en application cohérente et rapide par les pays du G20.

Afin de comprendre les concepts du formulaire de l'OCDE³⁰ s'étayent, d'abord, les instructions générales du CBC, à savoir :

- **Entreprise multinationale déclarante** : correspond à l'entité mère ultime du groupe multinational. Il s'agit de l'entité la plus « haute » du groupe, c'est-à-dire l'entité consolidante.
- **Entité constitutive** : plusieurs entités composent cette catégorie.

²⁹ CBC = Country By Country reporting

³⁰ Le formulaire de l'OCDE se trouve en annexe 2.

- Les entités opérationnelles comprises dans les états financiers consolidés du groupe pour des raisons d'information financière ou parce qu'elles sont cotées en bourse ;
 - Les entités exclues des états financiers consolidés uniquement pour cause de taille ou d'importance relative ;
 - Les établissements stables qui apparaissent ou non dans les états financiers consolidés, qui établissent des états financiers distincts à ceux du groupe pour des raisons réglementaires ou d'information financière.
- **Traitement des établissements stables et des succursales** : le principe général est que seule la juridiction de l'établissement stable reprend ses données financières. La maison-mère correspondant à l'établissement stable ne doit normalement pas contenir dans sa juridiction fiscale la part d'information financière liée à l'établissement stable.
 - **États consolidés** : Il s'agit des états financiers du groupe comme si l'ensemble des contribuables de ce groupe (filiales et mère) n'était qu'une entreprise.
 - **Période couverte par le formulaire annuel** : la période couverte doit correspondre à l'exercice fiscal de l'entreprise multinationale déclarante. En ce qui concerne les entités constitutives du groupe, elles doivent être considérées dans le formulaire soit, lorsque leur exercice fiscal s'achève le même jour que celui de la société déclarante ou dans les 12 mois précédant cette date, soit, parce qu'elles sont intégrées dans l'exercice fiscal de l'entreprise déclarante.
 - **Sources de données utilisées** : l'entité mère déclarante doit respecter la cohérence de ses données dans les diverses déclarations. Pour ce faire, elle doit utiliser des sources identiques, telles que les états consolidés, les états financiers légaux des entités du groupe, les états financiers réglementés³¹ ou encore les comptes de gestion interne. Si l'entreprise multinationale se base sur les états financiers prévus par la loi, ils doivent être convertis dans la monnaie locale de la multinationale. Le taux de conversion correspond au taux de change moyen de l'année déclarée. Ce taux devra figurer dans la partie « Informations supplémentaires » du formulaire, Tableau 3. Par contre, les différences liées aux principes comptables qui découlent des diverses juridictions fiscales ne devront pas être ajustées. Par contre, si l'entité mère ultime applique un

³¹ Les états financiers prévus par la loi visent la loi comptable locale. Par contre les états financiers réglementés visent les sociétés sujettes à des règlements particuliers telles que des sociétés dans le domaine bancaire ou encore dans le domaine de l'assurance.

système d'imposition consolidé pour l'ensemble du groupe et que ce système exclut les transactions intergroupes, la juridiction peut autoriser de remplir le CBC avec les données consolidées.³²

Dans la partie « Informations complémentaires » se trouvent les sources utilisées, une explication et une évaluation des impacts dus aux changements des sources de données.

Pour comprendre précisément ce qu'exige le formulaire du CBC, il y a lieu d'exposer des instructions spécifiques des trois tableaux. Ces tableaux sont disponibles à l'annexe 2.

Tableau 1 : Vue d'ensemble de la répartition des bénéfices, des impôts et des déclarations pays par pays.

- **Juridiction fiscale** : Cette première colonne représente les juridictions fiscales dans lesquelles les entités constitutives sont résidentes à des fins fiscales. Une juridiction fiscale ne doit pas spécialement faire référence à un État. Elle est déterminée par une juridiction fiscale autonome des autres.

Si, par contre, une entité constitutive réside dans plusieurs juridictions fiscales, la juridiction fiscale résidente doit être définie selon la convention fiscale de départage applicable. S'il n'existe pas de convention de départage applicable, la juridiction fiscale résidente sera définie en fonction du siège de direction effective comme le stipule l'article 4 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE et de ses commentaires (2017). Le siège de direction effective est le lieu où sont prises toutes les décisions relatives à la gestion ou à la commercialisation essentielles à la conduite de la société. Une entreprise peut avoir plusieurs sièges de direction, mais un seul siège de direction effective. Le lieu d'enregistrement du siège peut donc différer de celui du siège de direction effective. Certaines conventions réservent le droit d'imposer l'État où se trouve le siège de direction, d'autres selon le siège de direction effective ou encore selon le domicile fiscal de l'exploitant (OCDE, 2017). Mais le siège d'exploitation est supposé préférable. Si par ailleurs, le pays considère que l'adoption doit se faire au cas par cas étant donné la rareté de cette situation, ils devront par modification du §3 de l'article 4 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE préciser que le lieu de la juridiction fiscale résidente correspond au lieu où la société a été constituée, ou au lieu où a été constituée toute autre forme juridique ou encore au lieu correspondant à tout autre facteur pertinent.

³² L'OCDE. (2017). *Instructions relatives à la mise en œuvre de la déclaration pays par pays : BEPS 13*.

Lorsqu'il n'y a pas de juridiction fiscale résidente, une ligne spécifique pour les entités fiscalement apatrides doit être ajoutée. Par ailleurs, si l'Entité mère ultime est fiscalement apatride, le CBC doit être déposé dans la juridiction de constitution de la société mère ultime.

- **Chiffre d'affaires** : La deuxième colonne regroupe trois colonnes qui sont dédiées à l'étalement du chiffre d'affaires.
 - La première agrège tous les chiffres d'affaires d'une juridiction fiscale qui découle des transactions avec des parties indépendantes du groupe multinational ;
 - La seconde additionne l'ensemble des chiffres d'affaires au sein d'une juridiction fiscale résultant des transactions entre les parties constitutives du groupe, autrement dit, les parties liées ;
 - Enfin, la dernière reflète la somme des deux premières colonnes.

Ces transactions visent des ventes de marchandises, des prestations de services, toutes transactions liées à des redevances, intérêts, primes et autre montant pertinent. Par contre, il faut exclure les paiements reçus d'autres entités constitutives qui sont considérés comme des dividendes dans le chef de la juridiction payante.³³

- **Bénéfice (perte) avant impôts** : La troisième colonne agrège les bénéfices ou pertes, comprenant les résultats exceptionnels, de chaque entité constitutive résidente à des fins fiscales d'une juridiction fiscale.
- **Impôts sur les bénéfices acquittés** (sur la base des règlements effectifs) : La quatrième colonne englobe tous les « *impôts effectivement payés au cours de l'exercice fiscal considéré par l'ensemble des entités constitutives résidentes à des fins fiscales dans la juridiction fiscale considérée* » (OCDE, 2017, p.567). Ceux-ci incluent les impôts effectivement payés à la juridiction fiscale de résidence, mais aussi ceux payés à d'autres juridictions fiscales. Ils comprennent également les retenues à la source effectuées par d'autres juridictions fiscales, telles que les précomptes mobiliers sur intérêts et dividendes. Les impôts sur les bénéfices acquittés se définissent aussi comme étant les versements anticipés pour l'exercice fiscal visé ainsi que les versements effectués pour l'exercice fiscal antérieur, et ce y compris les versements correspondant

³³ Les éléments du chiffre d'affaires correspondent aux bénéfices et pertes tels qu'ils figurent dans le compte de résultat ou le compte de pertes et de profits. Aucun élément représentatif des capitaux propres à l'actif net ne doit être compris comme chiffre d'affaires.

Si les états financiers sont préparés en juste valeur, il n'y a pas lieu d'opérer à des ajustements pour déterminer le montant du chiffre d'affaires et des bénéfices.

à des redressements. Un remboursement d'impôt sur le bénéfice se trouvera dans les impôts sur les bénéfices acquittés.

- **Impôts sur les bénéfices dus** (année en cours) : Dans la cinquième colonne s'additionnent les montants d'impôt dû sur les bénéfices ou pertes imposables de l'année de déclaration de toutes les entités constitutives de la juridiction fiscale considérée indépendamment du fait qu'ils soient acquittés ou non. Ces charges ne doivent pas contenir d'impôts différés ou d'éventuelles provisions pour charge d'impôts incertains.
- **Capital social** : La sixième colonne reprend la somme de tous les capitaux sociaux de toutes les entités constitutives résidentes à des fins fiscales dans la juridiction fiscale concernée. S'il s'agit d'un établissement stable, son capital social sera soit déclaré dans l'entité juridique qui a établi cet établissement stable soit par lui-même s'il est contraint à des obligations réglementaires dans le chef de la juridiction fiscale considérée.
- **Bénéfice non distribué** : Dans la septième colonne s'additionne l'ensemble des bénéfices non distribués des entités constitutives du groupe et résidentes à des fins fiscales dans la juridiction fiscale concernée³⁴. S'il s'agit d'un établissement stable, ces données sont reprises dans le chef de l'entité juridique constitutive de l'établissement stable.
- **Nombre d'employés** : La huitième colonne rassemble l'ensemble des travailleurs équivalent temps plein des entités constitutives du groupe résidentes à des fins fiscales dans la juridiction concernée. Le nombre d'employés dans chaque entité peut être défini en fonction du niveau moyen d'effectifs de l'année, mais aussi par le biais d'autres méthodes cohérentes et appliquées de façon semblable d'année en année. De plus, tous travailleurs indépendants impliqués dans l'activité ordinaire d'exploitation peuvent prendre part à ce total.
- **Actifs corporels hors trésorerie et équivalent de trésorerie** : Enfin, la neuvième colonne, représente le total de toutes les valeurs comptables nettes des actifs corporels découlant des entités constitutives résidentes à des fins fiscales dans la juridiction fiscale considérée. Ces actifs corporels ne comprennent pas la trésorerie ni d'équivalent de la trésorerie ainsi que les actifs incorporels ou financiers. S'il s'agit d'établissements

³⁴ Les bénéfices non distribués doivent normalement se retrouver tel quel dans le Tableau 1. Si toutefois, il existe plusieurs entités résidentes d'une juridiction fiscale, les bénéfices non distribués négatifs peuvent se compenser avec les bénéfices non distribués positifs. Néanmoins, dans ce cas l'entité déclarante doit préciser au Tableau 3 que les bénéfices non distribués comprennent des bénéfices non distribués négatifs.

stables, les actifs doivent être enregistrés dans la juridiction fiscale dans laquelle se trouve l'établissement stable.

Tableau 2 : Liste de toutes les entités constitutives du groupe d'entreprises multinationales correspondant aux données agrégées par juridiction fiscale.

- **Entités constitutives résidentes de la juridiction fiscale** : Pour chaque juridiction fiscale, toutes les entités constitutives résidentes à des fins fiscales dans la juridiction fiscale considérée doivent être mentionnées par leur nom d'entité juridique. S'il s'agit d'établissement stable, il convient, comme expliqué auparavant, de les inclure dans la juridiction fiscale dans laquelle ils résident à des fins fiscales. Par établissement stable, il faut préciser l'entité juridique constituante de celui-ci.
- **Juridiction fiscale de constitution si elle diffère de la juridiction fiscale de résidence** : Si l'entité constitutive est créée par une entité qui diffère en terme de juridiction fiscale, la juridiction fiscale de constitution doit être mentionnée dans la 3^{ème} colonne.
- **Principale(s) activité(s)** : La fin du tableau est dédiée uniquement à la sélection des activités pratiquées par les entités constitutives du groupe. Une série d'activités est proposée, mais si aucune ne convient, il est permis de cocher la case « autres » qu'il faut ensuite préciser dans le Tableau 3, « Informations complémentaires ».

Tableau 3 : Informations complémentaires

Regroupe les informations supplémentaires évoquées dans les deux tableaux précédents. L'OCDE ne donne pas plus d'informations à cet égard.

5.2. Fichier principal

Le Fichier principal (MF)³⁵ expose la répartition mondiale des activités du groupe. La multinationale exprime sa politique de prix de transfert dans un contexte économique, fiscal, financier et juridique. C'est ainsi qu'une compréhension plus adéquate des risques qui sous-tendent leur politique s'établit. L'ensemble des activités décrites relève d'un jugement commercial qui apprécie la justesse de la description de l'opération transactionnelle. Il convient, dès lors, de considérer comme importantes toutes transactions qui par leurs omissions affecteraient la fiabilité du prix de transfert calculé.

³⁵ MF = Master File

Le MF doit, normalement, représenter les activités du groupe et se veut similaire pour l'ensemble du groupe. En revanche, il est acceptable de structurer les informations requises par secteur d'activité. Cette présentation est admissible seulement si elle se justifie aisément et que la conjoncture économique du groupe le disculpe. Par exemple, si les activités du groupe sont largement indépendantes l'une de l'autre il peut s'avérer plus cohérent de structurer le MF par secteur d'activité. Nonobstant cette structure, l'ensemble des transactions importantes doit, dans tous les cas, être repris dans le MF. Les fonctions centralisées seront exposées comme un secteur d'activité à part entière.

L'OCDE (2017) évoque une structure précise du MF :

- I. **Structure organisationnelle** : Organigramme regroupant la structure capitalistique³⁶, juridique³⁷ et la localisation géographique des entités.

La structure organisationnelle permet de cerner directement l'ensemble des entités ainsi que leur juridiction fiscale. De cette manière, d'abord sur la base du CBC, ensuite par le MF, les administrations fiscales sont à même de connaître précisément quelle entité du groupe pourrait être à la base d'un transfert de bénéfices.

II. **Description du (des) domaine(s) des activités du groupe multinational :**

- Les sources importantes de bénéfices de l'entreprise ;
- Description, par ordre d'importance en terme de chiffre d'affaires, sous forme de schéma ou de diagramme de la chaîne d'approvisionnement :
 - 5 principaux biens et/ou services du groupe ;
 - tout autre bien et/ou service représentant plus de 5 pour cent du chiffre d'affaires total consolidé du groupe ;
- Liste et brève description des accords importants de prestations de services intragroupes ainsi que la capacité des principaux sites du groupe fournissant ces services. Ces services ne comprennent pas les services de recherches et développements (R&D). Chaque description donne une explication de la politique de prix de transfert utilisée pour répartir les coûts des services et déterminer les prix facturés intergroupe ;
- Description des principaux marchés géographiques des biens et services décrits au point 2 de cette énumération ;

³⁶ Par structure capitalistique, l'OCDE (2015) vise la description des parts détenues dans l'ensemble du groupe.

³⁷ La structure juridique, expose la société mère et ses filiales.

- Analyse fonctionnelle des principales contributions à la création de valeurs par chacune des entités : fonctions clefs exercées, risques importants supportés et actifs importants utilisés. Ces trois éléments correspondent aux critères de répartition du bénéfice qui composent l'analyse fonctionnelle et justifie les prix de transfert.
- Description des importantes réorganisations, cessions et acquisitions survenues durant l'année fiscale.

III. Actifs incorporels du groupe multinational : Les actifs incorporels, ou intangibles, rentrent inéluctablement dans l'explication de la répartition du bénéfice et de la politique de prix de transfert. Ils représentent à la fois de la substance en terme de valeur ajoutée, mais également un risque pour la société locale du groupe. Par ailleurs, la valeur intrinsèque de ces investissements est généralement difficile à estimer. Il est impératif de justifier des transferts de bénéfice ou des politiques de prix de transfert en tenant compte de ces actifs intangibles. Les actifs incorporels ne sont pas le sujet de ce mémoire, mais sont importants pour une bonne documentation en matière de prix de transfert.

Les actifs incorporels tels que définis par l'OCDE (2017) « *sont des actifs non corporels et non financiers, mais qui entraînent une transaction dans le cas où les entités auraient été indépendantes* ». Par conséquent, il est important, de ne pas baser son analyse des actifs incorporels uniquement sur la comptabilité ou la fiscalité. Effectivement, certains actifs incorporels pourraient se retrouver directement en charge comptablement. De plus, du point de vue fiscal, tous les actifs incorporels ne sont pas nécessairement considérés, dès lors le résultat fiscal ne peut pas être seul considéré. Pour simplifier, l'OCDE (2017) suggère dans son Modèle de convention fiscale à l'article 9 qu' « *il est acceptable de suivre une analyse comptable tout en s'adaptant de manière économique afin de n'omettre aucun actif incorporel conséquent* ».

Certains actifs incorporels ne peuvent pas faire l'objet d'une valorisation isolément. Le seul fait qu'ils ne soient pas transférables individuellement ne constitue pas un critère d'exclusion des actifs incorporels.

Avant d'être comptables, fiscaux ou juridiques, les prix de transfert doivent s'apparenter à une réalité économique.

L'OCDE (2017) stipule ce que le MF doit contenir en ce qui concerne les actifs incorporels :

- Description générale de la stratégie globale des actifs incorporels³⁸ ;
- Liste de l'ensemble des actifs incorporels substantiels des propriétaires légaux ;
- Liste des accords importants interentreprises relatifs aux actifs incorporels : accords de répartitions des coûts, principaux accords de services de recherches et les accords de licences ;
- Description de la politique globale de prix de transfert des actifs incorporels et de la R&D ;
- Description des transferts importants des parts d'actifs incorporels entre entités du groupe ayant eu lieu durant l'année fiscale visée. Chaque entité, pays et rémunération qui s'y réfèrent doivent également être précisés.

IV. Activités financières interentreprises du groupe multinational :

- Description générale du financement du groupe tenant compte des accords de financement important de la multinationale avec des prêteurs indépendants ;
- Identification des entités de financement du groupe ;
- Description de leur politique financière de prix de transfert.

V. Situation financière et fiscale du groupe multinational :

- Les états financiers consolidés de l'année fiscale considérée. Ils ne sont requis que si le groupe les élabore pour raison économique, fiscale, réglementaire, financière ou autre. En d'autres termes, il n'est pas exigé d'établir des comptes consolidés uniquement pour la documentation en matière de prix de transfert ;
- Liste de tous les accords préalables en matière de prix de transfert (APP³⁹) unilatéraux ainsi que les autres décisions fiscales admises par les administrations locales concernant la répartition du bénéfice entre les pays (les rulings⁴⁰).

Le MF n'a pas fait l'objet d'un modèle légal recommandé par l'OCDE. L'OCDE ne fait que suggérer les informations du MF qui doivent s'y retrouver pour atteindre les objectifs. Les juridictions locales ont donc le champ libre pour la forme et l'application du MF. En revanche,

³⁸ Où ils sont mis au point, exploités et qui les détiennent. Cette description inclut la localisation des principales installations de R&D ainsi que la localisation de la direction des activités de R&D.

³⁹ APP : Accords de fixation préalable du prix de transfert. Ce genre d'accords fixent préalablement le prix de transfert par une convention unilatérale (entre le contribuable et une administration fiscale) ou bilatérale (entre le contribuable et deux ou plusieurs administrations fiscales).

⁴⁰ Un ruling est une décision anticipée entre l'administration fiscale et un contribuable, qui fixe l'application de lois fiscales.

il est primordial de rester cohérent avec les recommandations l'OCDE afin de ne pas omettre des informations centrales pour une documentation de qualité.

5.3. Fichier local

Ce Fichier émane directement du MF. Il vise spécifiquement les transactions interentreprises qui affectent considérablement l'imposition locale des différents contribuables du groupe. Il justifie d'une part les méthodes employées ainsi que les comparables⁴¹ utilisés, d'autre part il précise les informations financières qui décrivent la transaction.

Le Fichier local (LF)⁴² est développé plus spécifiquement dans le deuxième chapitre de ce mémoire. De la même façon que pour le MF, l'OCDE ne fait qu'énumérer une série d'informations essentielles. Toutefois, le LF, exigé par l'OCDE, est structurellement moins précis que le MF. C'est pourquoi l'ensemble des informations requises est brièvement mentionné.

L'OCDE (2017) exige que le LF se compose de⁴³ :

Entité locale :

- Structure managériale ;
- Description des activités réalisées au sein de l'entité locale et de la stratégie d'entreprise. Par stratégie, l'OCDE vise également toutes réorganisations dans lesquelles l'entité locale est directement ou indirectement affectée. De plus, l'entité devra exprimer l'ensemble des transferts afférant aux actifs incorporels durant l'année ou au cours de l'année précédente ainsi que leur spécificité au niveau transactionnel ;
- Énonciation des principaux concurrents.

Transactions contrôlées : pour chaque catégorie importante de transactions contrôlées qui implique l'entité :

- Description des transactions importantes ;
- Montant des paiements et des recettes intragroupe sous-jacent à chaque catégorie de transaction contrôlée ;

⁴¹ Un comparable est un référent correspondant au prix appliqué entre sociétés indépendantes qui est ensuite comparé au prix appliqué entre sociétés liées.

⁴² LF = Local File

⁴³ Pour une description plus précise de ce que l'OCDE attend, cf. l'annexe II du chapitre V des « *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales* » (OCDE, 2017).

- Identification des entreprises affectées par chaque transaction contrôlée ainsi qu'une description des relations entretenues avec celles-ci ;
- Accords interentreprises ;
- Analyse de comparabilité et analyse fonctionnelle ;
- Méthode de détermination des prix de transfert la plus adéquate ;
- Indication sur l'entreprise associée choisie comme partie testée ;
- Synthèse des hypothèses importantes pour l'élaboration du prix de transfert ;
- Le cas échéant une explication de l'analyse pluriannuelle ;
- Liste et description de certaines transactions comparables sur marché libre ;
- Description des ajustements des comparables (s'il y en a eu) ;
- Raisons justifiant que le prix de transfert est bien établi selon le principe de pleine concurrence ;
- Synthèse des informations financières utilisées pour la méthode de prix de transfert ;
- Copie des APP et rulings.

Informations financières :

- Compte financier annuel de l'entité locale pour l'exercice fiscal considéré ;
- Informations et tableaux montrant le lien entre les données financières utilisées pour l'application de la méthode prix de transfert et les états financiers ;
- Tableaux synthétiques des données financières se rapportant aux comparables utilisés ;

Section 2 : Principe de pleine concurrence

Pour atteindre une documentation remplissant tous les objectifs fixés, l'OCDE impose des lignes directrices régies par des principes. Le principe le plus important de la documentation est celui d'une documentation contemporaine. Cette documentation contemporaine fait directement référence au « principe de pleine concurrence », le socle du prix de transfert. Le principe de pleine concurrence est une norme internationale sur laquelle doivent s'appuyer les contribuables afin d'argumenter adéquatement la détermination de leur prix de transfert à des fins fiscales. Malgré un arbitrage non négligeable entre coût et qualité de documentation, le contribuable ne peut éviter un questionnement sur la concordance de son prix de transfert à des fins fiscales avec le principe de pleine concurrence.

L'établissement d'un prix de transfert selon le principe de pleine concurrence résout toutes transactions entre entreprises du même groupe. La subtilité découlant de ce type de transactions est leur caractère non régi par le mécanisme du marché. En effet, deux sociétés indépendantes

subissent, à juste titre, le mécanisme du marché qui régule de façon concurrentielle la détermination de tous les prix. En outre, il est faux d'imaginer que tout prix de transfert est mené dans le but d'une évasion fiscale ou d'une manipulation des bénéfices au sein des groupes multinationaux. Nombre d'entre eux fonctionnent pareillement, sans même le besoin d'une régularisation artificielle. Le simple fait d'aspirer à la rentabilité locale de leur société au sein du groupe régule naturellement la transaction intergroupe. Cependant, une négociation ardue entre sociétés du même groupe ne peut suffire à justifier le principe de pleine concurrence.

Le principe de pleine concurrence est énoncé par l'article 9, §1 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE (2016). : *« lorsque les deux entreprises associées sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises, mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence »*. Cet article fait directement référence à « l'analyse de comparabilité ⁴⁴ » qui régit le principe de pleine concurrence. De par cet article, la détermination au sein d'un marché libre d'un comparable et du profit qui aurait été réalisé, permet la rectification de transactions intragroupes. Par cette rectification, concrètement justifiée, de telles transactions s'harmonisent au principe de pleine concurrence et s'apparentent à des transactions dictées par les conditions du marché libre.

L'ultime but du principe de pleine concurrence est d'éviter de favoriser les entreprises liées par rapport aux entreprises indépendantes. De fait, par le biais d'avantages octroyés dans des transactions intragroupes, les sociétés liées peuvent fausser la concurrence. Ce déséquilibre porte atteinte au bon fonctionnement du mécanisme du marché libre. C'est pourquoi le principe de pleine concurrence ainsi expliqué par des comparables remédie à l'éventuel déséquilibre. Notons que certains obstacles ne sont pas négligeables à l'application du principe de pleine concurrence. Par exemple, la difficulté de trouver des comparables pour des multinationales dont les produits sont uniques. Il est également laborieux de tenir compte d'éventuel gain d'intégration d'une société au sein d'un groupe. Citons par exemple la prouesse de considérer une économie d'échelle. Il peut être aussi délicat d'expliquer le prix d'une transaction intragroupe qui n'aurait jamais eu lieu sur le marché libre. Les entreprises intragroupes évoluent dans un schéma économique diamétralement opposé à des entreprises indépendantes dû, en

⁴⁴ L'analyse de comparabilité est la comparaison de transactions liées (contrôlées) avec des transactions qui sont régies par le marché libre. Il existe trois méthodes traditionnelles reconnues : méthode du prix comparable sur le marché libre, méthode du prix de revente et méthode du coût majoré.

partie, aux synergies qui les entourent. Par ces nombreuses disparités, la justification du prix de transfert au moment de la transaction peut engendrer des démarches conséquentes tant pour l'administration fiscale que pour le contribuable. D'autres méthodes peuvent alors davantage augmenter la crédibilité d'une transaction par exemple des méthodes transactionnelles. Les méthodes transactionnelles consistent en des méthodes qui examinent le bénéfice obtenu des transactions liées.

Section 3 : Conclusion

Dans ce premier chapitre théorique a été exposé le contexte dans lequel prend place la documentation en matière de prix de transfert, BEPS13. De ce contexte découle une documentation normalisée à trois niveaux suggérée par l'OCDE pour atteindre une harmonisation mondiale de l'établissement du prix de transfert.

Ce chapitre évoque également l'évolution des exigences documentaires au cours du temps. Ces exigences ont toujours été couplées des recommandations de l'OCDE. Néanmoins c'est par des initiatives européennes comme le FDTP de 2002 à 2006 et finalement en 2006 l'UE TDP qu'apparaît une documentation à plusieurs niveaux.

L'OCDE impose une documentation précise en ce qui concerne le CBC. Le CBC est dès lors jumelé à une proposition de législation émanant de l'OCDE qui permet la transposition la plus large et la plus rapide possible par les pays membres de l'OCDE. Par ailleurs, l'OCDE reste plus vaste sur l'application d'un MF et d'un LF. L'OCDE insiste également sur les principes applicables en matière de prix de transfert et plus précisément le principe de pleine concurrence.

Chapitre 2 : Conséquences et particularités belges

Ce chapitre est consacré à l'introduction en droit belge des nouvelles obligations documentaires en matière de prix de transfert et à leur impact sur le contribuable belge. Le but de ce chapitre est de comprendre comment les lois belges ont été édictées et quelles sont les intentions du législateur pour transposer les nouvelles obligations documentaires invoquées par l'OCDE.

D'abord, sur la base du modèle de la législation de l'OCDE, de la directive 2011/16/UE modifiée par la directive 2016/881/UE, des travaux préparatoires relatifs à la loi-programme du 01/07/2016 et de la circulaire 56/C/2017, ce chapitre analyse les articles qui transposent les nouvelles obligations documentaires. Ensuite, la notice explicative des formulaires est détaillée, commentée et agrémentée des questions rassemblées dans la FAQ administrative le 7 mai 2018. Enfin, ce chapitre se termine par une analyse des nouvelles obligations réglementaires par rapport au nouveau formulaire de contrôle du prix de transfert.

Section 1 : Textes législatifs et travaux préalables à l'obligation documentaire en matière de prix de transfert en Belgique

Avant d'entamer la transposition en droit belge à l'intérieur de l'Union européenne (UE) des travaux aboutissant à la directive 2016/881/UE ont été effectués. Ils modifient la directive 2011/16/UE. La directive 2016/881/UE introduit un modèle type de législation en matière de prix de transfert que les États membres de l'UE doivent transposer de façon cohérente. Ce modèle se base principalement sur celui suggéré par l'OCDE.

La législation belge en matière de prix de transfert se base sur les travaux de l'OCDE et ceux réalisés au sein de l'UE. Les textes doivent être compris par le biais des travaux préparatoires et ensuite par la circulaire 56/C/2017 qui précise l'intention du législateur.

1. Commentaires et analyses des articles

L'ensemble des commentaires fait directement référence aux articles à l'annexe 3⁴⁵.

1.1. Article 321/1 : Définitions

Cet article rassemble des définitions relatives à la mise en œuvre de BEPS 13. Ces définitions sont primordiales pour comprendre comment s'interprètent et s'appliquent correctement les nouvelles obligations documentaires. Plusieurs termes des définitions découlent du modèle de

⁴⁵ Article 321 du CIR 92.

législation de l'OCDE. Lorsque le législateur s'en écarte, c'est dans l'unique but d'une clarification.

Chaque terme défini est traduit officiellement en anglais, vu le caractère international de la documentation. Ces termes ne seront pas repris dans le cadre de ce mémoire.

1° le terme « groupe »

La directive et la définition législative belge suggèrent de tenir compte des règles comptables. Cette directive et cette définition concernent également les consortiums. Cependant, étant donné que les règles comptables nationales ne tiennent pas toujours compte de l'obligation d'établir des comptes consolidés lorsqu'une société n'est pas cotée en bourse, la directive européenne s'aligne sur la législation établie par l'OCDE. L'OCDE stipule que dans ce cas, le traitement doit être identique à celui des sociétés cotées en bourse pour identifier les groupes répondant aux critères de dépôt du CBC.

2° le terme « entreprise »

Cette définition a été rajoutée par rapport au modèle de législation de l'OCDE. Elle est uniquement reprise afin de rappeler la définition évoquée dans la directive 2011/16/UE.

3° l'expression « groupe multinational »

La législation belge ne reprend pas du modèle législatif de la directive et de l'OCDE la définition d'un « groupe d'entreprises multinationales exclu ». Ce dernier terme vise uniquement à exclure tout groupe ayant réalisé un chiffre d'affaires consolidé inférieur à 750 millions d'euros⁴⁶ au cours de l'exercice fiscal qui précède l'exercice fiscal déclarable. Ce seuil est par ailleurs, repris au § 4 de l'art. 321/2 du CIR92.

4° l'expression « entité constitutive »

La directive et transposition belge utilisent la même définition que celle de l'OCDE. L'OCDE ambitionne une définition d'entité constitutive la plus large possible. La définition vise à inclure l'ensemble des sociétés faisant partie du périmètre de consolidation ainsi que toutes celles exclues du fait de leur importance relative.

⁴⁶ Équivalent à 750 millions d'euros en janvier 2015.

Le périmètre de consolidation belge exclut obligatoirement une filiale si⁴⁷ :

- Elle est en liquidation ou a décidé de cesser ses activités ;
- La perspective de continuité de ses activités ne peut être maintenue ;
- Si l'inclusion de la filiale sur laquelle la société consolidante dispose d'un contrôle de fait⁴⁸ porte atteinte au principe de l'image fidèle.

De plus, une filiale peut être exclue du périmètre de consolidation belge si⁴⁹ :

- Son importance est négligeable par rapport à l'ensemble du groupe. Par ailleurs, si plusieurs filiales répondent à ce critère, il faut que l'agrégation de celles-ci réponde également à ce critère ;
- Des restrictions graves et durables affectent substantiellement l'exercice effectif du pouvoir de contrôle sur la filiale en cause ou l'utilisation de son patrimoine ;
- Les informations relatives à cette filiale, nécessaires pour son inclusion dans la consolidation, ne peuvent être obtenues sans frais disproportionnés ou sans délai injustifié ;
- Ses actions ou parts sont détenues exclusivement en vue de leur cession ultérieure.

Au sens de la définition de l'art. 321/1, 4° du CIR92 les entreprises exclues obligatoirement ou optionnellement du périmètre de consolidation doivent être prises en compte comme entité constitutive du groupe dans l'établissement de la documentation en matière de prix de transfert et du CBC.

5° l'expression « marché réglementé »

L'art. 2, de la loi du 2 août 2002, modifié pour la dernière fois par la loi du 25 avril 2014, 3° définit le marché réglementé comme étant : « *tout marché belge ou étranger* ». Cette définition a été rajoutée par rapport aux définitions du modèle de législation de la directive européenne.

6° l'expression « entité constitutive belge »

⁴⁷ Art. 108 à 109 de l'arrêté d'exécution du code des sociétés. Dans ce cas ces filiales sont hors du périmètre de consolidation et sont reprises dans les comptes par la méthode de mise en équivalence.

⁴⁸ Un contrôle de fait a lieu lorsqu'aux deux dernières assemblées générales, un associé a exercé des droits de vote représentant la majorité des voix présentes aux assemblées générales.

⁴⁹ Art. 107 de l'arrêté d'exécution du code des sociétés.

Cette définition est rajoutée au modèle de législation de l'OCDE et de la directive européenne. Elle permet de cibler uniquement les entreprises belges qui sont touchées par les obligations documentaires.

7° l'expression « entité déclarante »

Cette définition définit l'entité qui produit le CBC : l'entité mère ultime, l'entité mère de substitution ou toutes entités visées par l'art. 321/2, §2.

8° l'expression « entité mère ultime »

Cette définition semble moins large que celle d'entité constitutive. En effet, si une entité mère ne consolide pas, car ces entités constitutives peuvent ou doivent être exclues du périmètre de consolidation, l'entité ne sera pas considérée comme l'entité mère ultime du groupe et par conséquent, ne devra pas établir le CBC.

9° l'expression « entité mère de substitution »

Cette définition définit l'entité constitutive mandatée par le groupe pour rendre le CBC.

10° l'expression « période déclarable », en ce qui concerne un groupe multinational

Appelé « *exercice fiscal* » et « *exercice fiscal déclarable* » dans la directive et dans le modèle de législation de l'OCDE. Le premier « désigne une période comptable annuelle pour laquelle l'Entité mère ultime du Groupe d'entreprises multinationales établit ses états financiers ». Le second « désigne l'exercice fiscal dont les résultats financiers et opérationnels sont reflétés dans le CBC visé à l'art. 8 bis bis, § 3 » (directive 2011/16/UE modifiée par la directive 2016/881/UE).

Le législateur belge a fait le choix de définir uniquement la période déclarable relative au groupe multinational pour éviter toutes confusions avec l'exercice fiscal des entités constitutives du groupe. La Belgique semble donc viser d'office l'exercice fiscal de l'entité mère ultime comme période déclarable reflétée dans le CBC. Ce choix amène une distorsion avec ce que l'OCDE suggère. En effet, l'OCDE distingue l'exercice fiscal de l'entité mère de celui de l'entité déclarante. Autrement dit, si le CBC n'est pas complété par l'entité mère, l'exercice fiscal relaté dans le CBC sera celui de l'entité déclarante. Si plusieurs entités du groupe sont dans l'obligation de déposer le CBC⁵⁰, cela signifie que les déclarations pays par pays vont différer

⁵⁰ Comme dans le cas de l'art. 321/2 §2 du CIR 92.

selon les exercices fiscaux des entités constitutives du groupe multinational. Le législateur belge paraît ainsi plus cohérent en se référant d'office à l'exercice fiscal de l'entité mère. De cette manière, si ce n'est pas l'entité mère qui établit le CBC, le CBC se référera quand même à l'exercice fiscal de l'entité mère et ne diffèrera pas selon l'exercice fiscal des entités constitutives.

11° l'expression « accord international »

La législation belge précise que la Convention visée est celle du 25 janvier 1988. Cette Convention élaborée en 1988 par le Conseil de l'Europe et l'OCDE a été amendée en 2010 pour répondre à l'appel du G20 d'avril 2009 d'aligner les Conventions aux normes internationales.⁵¹

12° l'expression « accord éligible entre autorités compétentes »

Les accords éligibles visent plus spécifiquement les instruments qui permettent l'échange automatique du CBC telles que :

- Les Conventions multilatérales ;
- Les Conventions préventives de double imposition et TIEA⁵² peuvent également être utilisés pour prévoir un échange automatique du CBC même s'ils ne font pas partie de la Convention multilatérale.

13° l'expression « comptes annuels consolidés »

La directive européenne et l'OCDE utilisent le terme « états financiers consolidés » au lieu du terme « comptes annuels consolidés ». À l'exception de cette divergence d'appellation, les définitions sont identiques.

14° l'expression « défaillance systématique » au regard d'une juridiction

Elle désigne le cas où un accord éligible existe, mais il subsiste des failles qui empêchent l'échange automatique.

⁵¹ L'objectif était d'aligner la Convention aux normes internationales d'échange de renseignements. La Convention est l'instrument multilatéral le plus complet qui permet de combattre l'évasion fiscale et la fraude fiscale grâce à une multitude de formes possibles de coopération fiscale. Elle est en 2018 signée par 122 juridictions. Cette Convention facilite la coopération internationale tout en respectant les droits du contribuable.

⁵² TIEA est un accord qui promeut l'échange d'informations fiscales internationalement. Plus précisément, c'est un instrument juridique qui peut être utilisé afin d'élaborer des échanges effectifs de renseignements. Cet accord est le minimum requis afin d'être considéré comme échange effectif pour toutes obligations d'échanges d'informations découlant d'initiative de l'OCDE. Il ne relève par contre pas du droit impératif et a été diffusé pour la première fois en 2002.

15° l'expression « déclaration pays par pays »

Cette définition est à comparer avec celle de l'art. 8 bis bis, § 3 de la directive 16/2011/UE modifier par la directive 881/2016/UE.

L' « *Impôt sur le bénéfice acquitté* » et l' « *Impôt sur les bénéfices dû* » sont traduits respectivement dans la législation belge par l' « *Impôt sur les revenus payés* » et l' « *Impôt sur les revenus encore dû* ». Ce dernier terme semble, par ailleurs, mal traduit. En effet, la version néerlandophone de la loi vise exactement l'Impôt sur les revenus dû⁵³ et non pas celui encore dû. Cette distorsion est à prendre en considération afin d'inclure l'ensemble des impôts dus pour la période déclarable considérée et pas uniquement ceux encore dus.

Le « *capital social* » et les « *bénéfices non distribués* » sont transposés comme étant le « *capital libéré* » et les « *bénéfices réservés* ». Le « *capital libéré* » correspond au capital placé et libéré comme il figure dans les comptes. Le bénéfice réservé est détaillé dans la circulaire 56/C/2017 et vise les postes bilantaires suivants :

- Primes d'émission (Compte 11) ;
- Plus-value de réévaluation (Compte 12) ;
- Réserves (Compte 13) ;
- Bénéfice/Perte reporté(e) (Compte 14) ;
- Subsidés en capital (Compte 15) ;
- Avances aux associés sur répartition de l'actif net (Compte 19).

Dans cette définition semblable à celle de l'OCDE et celle de la directive, le législateur belge est plus précis au niveau des actifs corporels. Au lieu de mentionner « *les actifs corporels hors trésorerie ou équivalents de trésorerie* », la transposition belge formule plutôt « *tous les actifs à l'exception des liquidités, des placements de trésorerie dont la date d'échéance est inférieure à trois mois et qui ne sont pas sujets à des fluctuations de valeur importantes, des immobilisations incorporelles et des actions enregistrées dans les immobilisations financières* ». De cette manière, le législateur belge transpose exactement ce que l'OCDE entend par actifs corporels. Plus précisément, comme le stipule la circulaire 56/C/2017 voici les comptes correspondants aux actifs corporels visés :

- Immobilisations corporelles (Comptes 22 à 27) ;

⁵³ « Verschuldigde inkomstenbelastingen – lopend jaar ».

- Créances à plus d'un an (Comptes 29) ;
- Stocks et commandes en cours d'exécution (Comptes de la classe 3) ;
- Créances à un an au plus (Comptes 40 à 41).

L'ensemble de ces différences dialectiques n'a aucun impact sur le sens des instructions générales. Le législateur a seulement adapté son vocable à celui de la législation belge.

16° l'expression « unité d'exploitation »

Cette définition, additionnelle aux deux modèles de législation, prend toute son importance pour compléter le Fichier principal.

1.2. Article 321/2 : Déclaration pays par pays

Cet article porte sur l'obligation du CBC. Comme évoqué précédemment, le CBC est un formulaire qui donne une vue d'ensemble du groupe.

L'art. 321/2, §1 évoque le principe selon lequel l'entité mère ultime du groupe multinational doit déposer le CBC auprès de l'administration compétente⁵⁴ pour l'établissement des impôts sur les revenus. Ce premier paragraphe vise spécifiquement chaque entité constitutive belge qui est l'entité mère d'un groupe multinational. Il rend donc force obligatoire au principe même du CBC, à savoir le dépôt du formulaire par toute entité mère d'un groupe multinational. La Belgique transpose ainsi l'art. 8 bis bis, 1° de la directive 2011/16/UE modifiée par la directive 2016/881/UE. Cet article de la directive impose aux États membres (EM) de prendre les mesures nécessaires pour que chaque entité mère ultime d'un groupe multinational résidente à des fins fiscales sur son territoire dépose le CBC portant sur son exercice fiscal⁵⁵ dans un délai de 12 mois suivants le dernier jour de son exercice fiscal. Ce premier paragraphe s'aligne pleinement avec le modèle de législation de l'OCDE.

L'art. 312/2, §2, le législateur belge complète son obligation visée à l'art. 8 bis bis de la directive 2011/16/UE. En effet dans cet article de la directive, il est aussi précisé que l'obligation de dépôt du CBC doit s'appliquer à chaque entité constitutive du groupe multinational même si

⁵⁴ La circulaire traduit l'administration compétente comme étant l'Administration générale de la Fiscalité, AGFisc. L'AGFisc est un terme belge regroupant l'ensemble des centres spécialisés pour un type d'impôt (particulier, PME, grande entreprises).

⁵⁵ Période où l'entité mère ultime dépose ses comptes. La période déclarable correspond à celle définie dans l'article 321/1, c'est-à-dire, la période à laquelle l'entité mère ultime du groupe établit ses comptes annuels.

elle n'est pas l'entité mère ultime du groupe. Autrement dit, le dépôt peut devoir se faire par une autre entité constitutive du groupe.

- La première condition pour qu'une entité du groupe autre que l'entité mère ultime dépose le CBC, est le cas d'entités constitutives d'un groupe multinational dont l'entité mère ultime est résidente à des fins fiscales d'une juridiction n'ayant pas encore rendu obligatoire BEPS 13. Cette première condition vise aussi les entités constitutives d'un groupe multinational dont l'entité mère ultime est résidente à des fins fiscales d'une juridiction ayant rendu obligatoire la déclaration pays par pays, mais n'ayant pas les mêmes délais que ceux de la Belgique.
- La seconde condition implique que s'il n'existe aucun accord éligible comme défini par l'art. 321/1, 12°, il y a lieu de faire le CBC par une autre entité que celle de la mère ultime. De fait, s'il n'y a pas d'accord éligible, le CBC établi dans la juridiction fiscale de l'entité mère ultime du groupe multinational, ne sera pas transmis de manière automatique. Au sein de l'UE, l'échange se fait facilement entre EM. Par contre, lorsqu'il s'agit d'un pays autre que celui de l'UE, il faut qu'il soit partenaire par le biais des dispositions de l'accord international pertinent⁵⁶.
- La dernière condition, implique qu'il y ait une défaillance systématique⁵⁷. Dans ce cas, c'est au SPF Finances de communiquer qu'un CBC devra être introduit par l'entité constitutive belge. Le SPF Finances se basera sur la notification de l'art. 321/3 pour vérifier s'il existe un échange automatique opérationnel.

Le second alinéa du deuxième paragraphe s'additionne à ceux proposés par l'OCDE. Il pointe uniquement le cas de l'entité belge constitutive qui doit établir la déclaration pays par pays. Cet alinéa stipule que le minimum attendu par l'entité constitutive belge est qu'elle prenne contact avec son entité mère ultime afin d'obtenir les informations nécessaires. Si par ailleurs, l'entité mère refuse de lui fournir les informations, l'entité constitutive devra quand même déposer un CBC et communiquer ce refus de l'entité mère à fournir les informations nécessaires. Ce refus sera ensuite communiqué à l'ensemble des EM de l'UE.

En principe, lorsque l'entité mère ultime ne fournit pas les informations nécessaires toutes les entités constitutives du groupe multinational au sein des EM de l'UE doivent établir le CBC.

⁵⁶ Convention multilatérale, convention préventive de la double imposition, TIEA ou de la directive 2011/16/UE. Cf. explication des accords éligibles art. 321/1, 12°.

⁵⁷ Comme définit plus haut une défaillance systématique est le fait qu'il existe un accord éligible mais qu'il n'y a pas d'échange effectif à cause de raisons autres que celles contenues dans l'accord effectif.

Ce principe ne peut être détourné que si l'une des entités constitutives du groupe accomplit cette obligation documentaire pour l'ensemble des entités constitutives résidentes fiscales de l'UE ou si les conditions du paragraphe 3 du présent article sont remplies. L'alinéa 3 ne vise pas uniquement les entités constitutives belges, mais bien toutes celles résidentes fiscales de l'UE contrairement au modèle de l'OCDE qui suggère de viser uniquement les entités constitutives d'un pays. Le législateur vise l'ensemble des EM étant donné la facilité d'échange entre ceux-ci. De cette façon, la charge administrative des entités constitutives du groupe multinational résidentes du territoire européen est considérablement réduite. Outre l'envergure plus large d'entités constitutives visées, l'alinéa est structuré selon la même logique et cohérence que l'OCDE.

L'alinéa 4 est complémentaire à l'alinéa 3 et s'ajoute à ceux proposés par le modèle législatif de l'OCDE. Comme le stipule la directive 2011/16/UE⁵⁸, l'entité constitutive doit, dans tous les cas, communiquer à l'EM de sa résidence fiscale que l'entité mère ultime n'a pas fourni les informations nécessaires à l'établissement du CBC. Autrement dit, même si l'entité constitutive ne peut pas être désignée pour établir le CBC pour cause de manque d'informations de la part de l'entité mère, elle doit quand même relater le refus de l'entité mère à transmettre les informations nécessaires.

Le troisième paragraphe introduit les conditions pour qu'une entité mère de substitution dépose le CBC ce qui permet de ne pas appliquer l'obligation visée au paragraphe 2⁵⁹.

- La première condition impose uniquement qu'il existe l'obligation de dépôt du CBC dans la juridiction de l'entité mère de substitution. Cette condition semble amoindrie par rapport à celle proposée par le modèle de législation de l'OCDE. En effet, cette condition n'a pas beaucoup de sens si on ne lui impose pas que cette déclaration doit être conforme aux exigences requises par l'OCDE. Le modèle de l'OCDE précise que la déclaration doit répondre aux exigences de son article 4 de son Modèle de législation. À mon sens, cette condition manque d'une précision quant au contenu du CBC. Naturellement, l'entité de substitution doit établir une déclaration pays par pays, mais

⁵⁸ Cf. section II concernant les exigences de la déclaration au paragraphe 1 de la directive.

⁵⁹ C'est-à-dire l'établissement de la déclaration pays par pays par toutes les entités constitutives du groupe.

elle ne précise pas quel doit en être le contenu comme le suggère le Modèle de législation de l'OCDE⁶⁰.

- La seconde condition rappelle à nouveau le délai de 12 mois qui suit le dernier jour de la période déclarable. La période déclarable vise toujours celle définie à l'art. 321/1, 10°. Cette condition souligne l'importance d'un accord éligible.
- La troisième condition précise qu'il ne doit pas y avoir de défaillance systémique.
- En ce qui concerne la quatrième et la cinquième conditions, elles sont directement liées à l'article suivant, art. 321/3.

Cette procédure d'entité de substitution diminue considérablement la charge administrative de toutes les entités constitutives du groupe multinational. De fait, chaque entité constitutive n'est pas dans l'obligation de fournir un CBC comme l'exigeait le paragraphe 2. De plus, cela évite des incohérences entre les CBC et évite un risque de manque de confidentialité.

Les « *produits consolidés, tels qu'exprimés dans les comptes annuels consolidés du groupe* » au paragraphe 4, correspondent aux revenus bruts consolidés comme explicité dans la circulaire 56/C/2017 et les travaux préparatoires de la loi. Ces revenus bruts rassemblent les produits d'exploitations bruts, les produits financiers bruts et les produits exceptionnels bruts tels qu'ils figurent dans les comptes consolidés de l'entité mère ultime. Si les produits consolidés du groupe atteignent 750 millions,⁶¹ il y a lieu d'établir une déclaration pays par pays.

Les travaux préparatoires rappellent que même si cet article n'exprime pas explicitement que le CBC est soumis aux mêmes conditions de confidentialité de l'art. 337 du CIR 92⁶², cet article s'applique.

1.3. Article 321/3 : Notification de la déclaration pays par pays

La notification a pour but principal de prévenir l'administration fiscale quelle entité constitutive du groupe va introduire le CBC. L'OCDE, dans l'article 3 de son Modèle de législation, ne fait que suggérer l'obligation de notification de la déclaration pays par pays (CBC NOT). Cette obligation est donc un choix pour les juridictions locales.

⁶⁰ L'OCDE (2016) précise dans les « *Instructions relatives à la mise en œuvre de la déclaration pays par pays : BEPS 13* », qu'il peut s'agir d'une juridiction qui rend applicable la déclaration pays par pays mais pas obligatoirement au titre de l'exercice fiscal déclarable en question.

⁶¹ Ce seuil a été défini par l'OCDE en janvier 2015 et n'est pas indexé selon les normes belges.

⁶² L'article 337 du CIR 92 impose une totale confidentialité de tous les documents dont prennent connaissance les fonctionnaires de l'administration en charge de l'établissement des impôts sur les revenus.

Dans son premier paragraphe, le législateur belge veut connaître s'il y a des entités constitutives belges d'un groupe multinational à même de devoir remplir le formulaire du CBC. Trois types d'entités constitutives sont visées : l'entité mère ultime, l'entité mère de substitution ou encore une entité constitutive rentrant dans les conditions de l'art. 321/2, §2⁶³.

Le deuxième paragraphe, s'adresse aux entités constitutives d'un groupe multinational résidentes à des fins fiscales sur les territoires belges qui ne doivent pas fournir de CBC alors que leur groupe rentre dans les critères de taille évoqués à l'art. 321/2, §4. Ces entités constitutives doivent alors stipuler quelle est l'entité constitutive du groupe multinational qui rend le CBC ainsi que sa juridiction fiscale.

Le CBC NOT n'est pas contraignant. Il n'y a pas de forme précise en tant que telle.

1.4. Article 321/4 : Fichier principal

Cet article impose l'obligation de dépôt du MF par les entités constitutives belges. Le MF correspond au niveau intermédiaire de l'approche à trois niveaux évoquée par l'OCDE. Ce Fichier est le lien entre le CBC et le LF.

Le premier paragraphe pointe l'ensemble des entités belges constitutives qui doivent déposer le MF. À l'inverse du CBC, le MF doit être rendu par toutes les entités constitutives du groupe atteignant les seuils visés au paragraphe 3.

Le MF est un instrument complémentaire au CBC pour une évaluation générale des risques liés à la politique de prix de transfert de l'entité constitutive belge. Comme le stipulent les travaux préparatoires, même s'il s'agit d'une situation financière fiscale consolidée, il n'y a pas lieu d'exiger une consolidation fiscale du groupe.⁶⁴ Le MF peut également servir de guide afin d'éclairer l'analyse de prix de transfert relatée dans le LF.

Le paragraphe 3 mentionne trois critères qui induisent l'obligation de dépôt du MF par une entité constitutive du groupe. Si l'un des critères est dépassé, l'entité constitutive du groupe devra fournir un MF au SPF Finances.

⁶³ Ce paragraphe visait le dépôt de la déclaration pays par pays par une autre entité constitutive que l'entité mère ultime.

⁶⁴ De plus en Belgique la consolidation fiscale n'existe pas encore. Une consolidation fiscale partielle d'apurement des pertes est par ailleurs bientôt possible.

- Le premier critère est celui des produits d'exploitation et financiers dont le total ne peut dépasser 50M d'euros. Contrairement au CBC, ce seuil exclut les produits exceptionnels (ou non récurrents)⁶⁵ et ne tient compte que des produits d'exploitation bruts et des produits financiers bruts.

Si l'exercice comptable de l'entité constitutive belge est inférieur ou supérieur à 12 mois, le montant des produits d'exploitation, hors TVA, doit être proratisé pour le calcul du seuil.

- Le total bilantaire d'1 milliard d'euros est la valeur comptable totale des actifs telle qu'elle apparaît au schéma du bilan déterminé par l'art. 92 de l'AR du 30 janvier 2001.
- Le nombre moyen de 100 travailleurs temps plein est calculé selon un travailleur de référence qui reflète la durée normale de travail pour un temps plein au sein de l'entité. Les travailleurs à temps partiel sont ainsi exprimés en équivalent temps plein sur la base du travailleur de référence.

En outre, il ne faut pas proratiser le total bilantaire et le nombre d'équivalent temps plein.

Si l'exercice comptable de l'entité constitutive belge diffère de celui de l'entité mère ultime du groupe en terme de date, l'entité constitutive doit se baser sur son exercice comptable pour le calcul des seuils et ne pas s'adapter à celui de l'entité mère.

Les critères qui déterminent s'il y a lieu d'établir le MF sont également valables lorsque la base imposable est déterminée de façon forfaitaire. Les bases imposables, en Belgique, peuvent être déterminées de façon forfaitaire dans le cas, par exemple, d'absence de déclaration fiscale⁶⁶ ou encore dans le cadre de régime forfaitaire comme la taxe diamant ou la taxe tonnage (transport maritime).

Comme l'expriment les travaux préparatoires, ces critères correspondent au seuil de matérialité appliqué par le SPF Finances pour la sélection des entreprises qui seraient potentiellement soumises à un contrôle en matière de politique de prix de transfert. Ces critères ne font donc pas partie d'un seuil international établi par l'OCDE ou encore par la directive européenne.

⁶⁵ Cfr. AR du 18 décembre 2015 qui transpose la Directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les Directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil. Cet AR modifie le schéma des comptes annuels et classe les « résultats exceptionnels », non plus dans une rubrique distincte, mais dans une sous-rubrique des résultats d'exploitation ou financiers intitulé « résultats non récurrents ». (Avis CNC 2016/24)

⁶⁶ Art. 341, §1 du CIR92.

1.5. Article 321/5 : Fichier local

Cet article impose l'obligation de dépôt du LF par les entités constitutives belges. LF est le niveau le plus bas de l'approche OCDE. Il permet d'atteindre le troisième objectif, une documentation plus conséquente afin d'établir une évaluation plus approfondie de la politique de prix de transfert d'une entité constitutive du groupe.

Pareillement au MF, cet article ne fait pas partie du modèle de législation de l'OCDE.

Le premier paragraphe stipule que l'ensemble des entités constitutives belges est visé par le dépôt du LF. Comme le MF, le LF doit être déposé par l'ensemble des entités constitutives lorsqu'elles rentrent dans les critères déterminés au paragraphe 3.

Le paragraphe 2 spécifie que le LF est composé de deux parties. La première expose des informations supplémentaires de l'entité locale. Cette partie informe sur la structure de gestion et organisationnelle de l'entreprise, l'actionnariat, ses activités, ses principaux concurrents, le nombre d'unités d'exploitation, ses éventuels établissements stables, ses restructurations. Enfin, si elle ne dépose pas ses comptes selon le schéma complet, elle devra justifier son résultat d'exploitation. L'autre partie est un document d'information structuré par unité d'exploitation. Ce document détaille les transactions transfrontalières liées par le biais d'informations sur la politique de prix de transfert.

Le paragraphe 3 évoque les mêmes critères qui définissent l'obligation de dépôt du LF par l'entité constitutive, que ceux du MF. Par ailleurs, une précision supplémentaire s'ajoute ; le document d'information ne doit être complété que si, pour au moins une des unités d'exploitation au sein de l'entité constitutive belge, la valeur totale des transactions transfrontalières liées dépasse 1M d'euros au cours du dernier exercice comptable clôturé. De plus, la circulaire précise que seules les transactions à partir de 25.000 euros peuvent être considérées pour compléter le LF.

Comme évoqué pour le MF, les critères qui induisent le dépôt du LF ne sont pas régis par des seuils internationaux. Ils correspondent aux entreprises qui seraient principalement visées par le SPF Finances dans le cadre d'un contrôle en matière de prix de transfert.

1.6. Article 321/6 : Utilisation du CBC

Cet article prévient l'abus d'utilisation du CBC. Il précise que le CBC ne peut pas être utilisé directement à des fins de calculs de base d'imposition. L'art. 321/6 du CIR92 précise que le CBC s'utilise uniquement pour l'évaluation des « *risques de haut niveau liés aux prix de*

transfert et d'autres risques associés à l'érosion de la base imposable et au transfert de bénéfices, y compris le risque que des membres du groupe multinational ne respectent pas les règles en matière de prix de transfert qui leur sont applicables ». Le cas échéant, le CBC sera également utilisé pour effectuer une analyse économique et statistique. En revanche, le CBC peut servir de base pour poser des questions complémentaires aux contribuables ou aboutir en un examen approfondi des prix de transfert établis par le groupe. Des corrections peuvent alors s'en suivre exclusivement sur la base des données nouvellement obtenues.

1.7. Article 321/7 : Dépôt en anglais du CBC

Cet article permet le dépôt de l'ensemble des formulaires en anglais. Ce choix diminue la charge administrative qui s'impose aux groupes multinationaux. L'anglais est la langue la plus utilisée dans le milieu des affaires, la transmission en anglais facilite donc la compréhension par tous du CBC. Le règlement d'exécution 2016/1963/UE souligne que les CBC sont transmis en anglais sauf s'il existe un accord entre EM pour l'utilisation d'une autre langue officielle de l'UE.

1.8. Article 445 : Sanctions

Suite à la publication au Moniteur belge de 9 juillet 2018⁶⁷, il est à présent possible de connaître les sanctions susceptibles d'être encourues en cas de manquement. Cette nouvelle publication offre une échelle d'amendes administratives allant de 1.250 euros à 25.000 euros selon la gravité de l'infraction.

Ces amendes restent peu conséquentes. Selon l'échelle, par exemple, s'il y a un oubli de bonne foi de la part de l'entité, celle-ci ne courra aucune amende. De plus, l'amende la plus importante s'élève à 25.000 euros, ce qui peut s'avérer faible pour des entités d'une certaine importance. D'ailleurs, si l'entité ou le groupe organise des montages fiscaux conséquents, ne seraient-ils pas enclins à ne pas se conformer parfaitement aux nouvelles obligations ?

1.9. Entrée en vigueur

Déclaration pays par pays :

Le CBC entre en vigueur à partir des exercices comptables commençant au 1^{er} janvier 2016. Il doit être déposé au plus tard un an après le dernier jour de l'exercice comptable de la société

⁶⁷ Voir annexe 3, art. 445.

mère ultime. Cependant, pour les exercices clôturant avant le 31 mars un délai jusqu'au 31 mars 2018 leur est octroyé.

Le délai supplémentaire octroyé n'a donc d'intérêt que pour les sociétés clôturant fin décembre, fin janvier ou encore fin février. Dans les autres cas, les entreprises ne bénéficient même pas d'un mois de délai.

Selon la directive 2011/16/UE, l'obligation pour les entités constitutives visées par l'art. 321/2, §2, al. 1, ne peut s'appliquer qu'à partir du 1^{er} janvier 2017. En d'autres termes, le législateur belge n'a pas été aussi souple que le permet la directive. La directive offre une souplesse lorsqu'il ne s'agit pas de l'entité mère ultime qui élabore le CBC. En effet, la directive suggère de laisser un délai supérieur. Ce délai permet l'obligation de déclaration aux exercices d'imposition qui commencent au 1^{er} janvier 2017. Et ce, dans le but d'optimiser la cohérence du CBC déposé et de ce fait laisser du temps pour que l'entité constitutive puisse obtenir les informations nécessaires à l'établissement du CBC.

La communication du premier CBC aux autres juridictions du groupe multinational, a lieu dans un délai de dix-huit mois à dater du dernier jour de la période comptable. Ce délai de dix-huit mois vise donc uniquement le premier CBC, ensuite, le délai sera de quinze mois à compter du dernier jour de la période déclarable du groupe multinational comme indiqué dans l'art. 8 bis dans la directive 2011/16/UE.

Fichier principal :

Le MF bénéficie des mêmes délais que ceux du CBC. En outre, l'OCDE suggère que le MF soit mis à jour à la date de dépôt de la déclaration fiscale de l'entité mère ultime. Il semblerait donc que la Belgique soit plus souple en offrant des échéances identiques à celle du CBC.

Fichier local :

La partie A et C⁶⁸ du LF entre en vigueur à partir des exercices comptables commençant au 1^{er} janvier 2016.

Par contre, la partie B⁶⁹ entre en vigueur à partir des exercices comptables commençant au 1^{er} janvier 2017. Le gouvernement, en octroyant un délai pour la partie B, a certainement voulu

⁶⁸ La partie A correspond à la première partie du Fichier local comme évoqué à l'art. 321/5, §2. La partie C rassemble uniquement des informations additionnelles ajoutées intentionnellement par l'entité constitutive belge.

⁶⁹ La partie B correspond à la deuxième partie du Fichier local comme évoqué à l'art. 321/6, §2.

éviter une situation qui occasionne des surcoûts aux entreprises dus à la charge administrative importante de la documentation. Ce tiraillement entre volonté d'être souple et volonté de se conformer à l'OCDE occasionne donc un retard dans l'utilisation effective de la documentation pour le SPF Finances.

Le LF doit être joint à la déclaration ISOC ou INR/soc et donc bénéficie des mêmes délais que la déclaration fiscale ; c'est-à-dire, minimum un mois après la date d'approbation des comptes annuels et maximum six mois après la date de leur approbation. Les comptes annuels sont ceux de l'entité constitutive et non pas ceux de l'entité mère. Le LF ne se base pas sur la période de déclaration du groupe multinational,⁷⁰ mais bien sur la période comptable de l'entité.

Il est étonnant que le LF doive être rendu avant le MF. Le MF est censé être le socle de l'établissement du LF. Dans le MF, on retrouve les lignes directrices de la politique de prix de transfert. Le LF ne fait, ensuite, que détailler localement cette ligne de conduite. Toutefois, une fois élaboré, il n'est plus censé varier considérablement. Cette incohérence sera donc surtout présente lors de l'établissement des deux premiers MF et LF.

Notification de la déclaration pays par pays :

L'obligation de déclaration du CBC NOT entre en vigueur à partir des exercices comptables commençant au 1^{er} janvier 2016. L'obligation de notification doit se faire au plus tard le dernier jour de la période comptable du groupe multinational. Mais, les entreprises dont les exercices se clôturent avant le 30 septembre bénéficient d'un délai jusqu'au 30 septembre 2017, c'est-à-dire un délai allant jusqu'à 9 mois supplémentaires.

Un second délai jusqu'au 31 mars 2018, a été octroyé pour les exercices comptables commençant à partir du 1^{er} janvier 2017, ce délai octroie jusqu'à trois mois supplémentaires pour les sociétés clôturant entre le 31 décembre et le 31 mars.

2. Commentaires et analyses des formulaires transposés par la législation belge

Après avoir analysé les articles qui transposent l'obligation de dépôt des différents formulaires, il y a lieu d'en connaître précisément le contenu. Pour ce faire, le point 2 analyse en profondeur la notice explicative afin de comprendre au mieux les attentes du législateur.

⁷⁰ La période du groupe multinational correspond à l'exercice fiscal de l'entité mère du groupe.

2.1. Relevé 275 CBC – Déclaration pays par pays

Le CBC est appelé le relevé 275 CBC selon la législation belge et trouve son origine dans l’art. 321/2 du CIR 92. Son formulaire est très similaire à celui proposé par l’OCDE. La notice explicative du relevé 275 CBC reprend, quasi à l’identique, les explications évoquées par l’OCDE. C’est pourquoi cette partie vous renvoie principalement au premier chapitre, section I, point 5.3. qui explique la déclaration pays par pays selon les exigences de l’OCDE.

Dans le formulaire CBC seuls changent les termes spécifiques à la Belgique comme évoqués dans les définitions de l’art. 321/1, 15°. Toutefois, le Tableau 3 n’est pas détaillé par l’OCDE.

La notice explicative spécifie de quoi se compose le tableau 3 :

- a.) Des sources de données employées dans les instructions générales ainsi que le choix des normes comptables utilisées. L’OCDE suggère de donner une explication des raisons et des conséquences de toutes les modifications de source. Le législateur belge invite à préciser quelles sont les conséquences les plus importantes du choix des données utilisées pour l’interprétation du CBC. Par exemple : les règles comptables utilisées, les rubriques qui ont servi à remplir le formulaire, les informations qui définissent le nombre de travailleurs équivalent temps plein, etc.
- b.) Du taux de change utilisé pour convertir les monnaies selon la monnaie utilisée pour la déclaration.
- c.) Des explications requises en cas d’une activité autre que celles évoquées dans le deuxième tableau.

Le CBC peut se révéler redoutable pour les groupes multinationaux. Par le CBC, il sera aisé pour les administrations fiscales de voir des structures sociétales suspectes. En effet, le CBC reflète distinctement, juridiction par juridiction, des critères à la base de l’établissement d’un prix de transfert. Par exemple, dans le premier tableau, le nombre d’employés couplé au chiffre d’affaires et à l’impôt effectivement payé peut rapidement alarmer les administrations fiscales. Si une juridiction fiscale d’entités du groupe a un bénéfice important avec un impôt faible et très peu d’employés, cette combinaison révèle un réel risque de transfert de bénéfices. Il est alors fort probable que cette juridiction fiscale offre un taux d’imposition faible qui peut profiter à l’ensemble du groupe par le biais de prix de transfert. De plus, si les activités réalisées révélées dans le tableau 2 démontrent qu’il y a peu de substance en terme d’activité, il est difficilement compréhensible de constater beaucoup de bénéfices dans cette juridiction. Dans ce cas, le groupe doit être capable de justifier ce bénéfice important par une politique de prix de transfert

en adéquation avec le principe de pleine concurrence ou qui se justifie par des méthodes transactionnelles.

2.2. Relevé 275 MF – Fichier principal

Le Fichier principal est appelé Relevé 275 MF selon la législation belge et trouve sa source dans l'art. 321/4 du CIR 92. Il n'existe pas de modèle spécifique de l'OCDE pour le formulaire du MF. L'OCDE énumère l'ensemble des informations devant s'y retrouver. C'est donc sur la base de ces informations que le Relevé 275 MF s'est construit. Le législateur belge n'a d'ailleurs fait aucun écart quant aux informations requises. C'est pourquoi, de la même façon que pour le Relevé 275 CBC cette partie vous renvoie au premier chapitre section I relative au MF.

Néanmoins, une précision quant à son élaboration s'impose. Même si le MF ne devrait que faiblement varier entre les juridictions fiscales d'un groupe multinational, le SPF Finances accepte que le MF soit différent selon les juridictions fiscales si les activités sont largement indépendantes par juridiction. Autrement dit, lorsqu'une entité constitutive interagit avec le groupe uniquement pour son activité indépendante des autres activités du groupe, il devient complexe pour cette entité d'établir un relevé 275 MF qui tienne compte des chiffres financiers des autres activités⁷¹. De plus, cette description n'apporte guère d'intérêt à l'administration fiscale locale. Le SPF Finances a donc accepté que l'entité belge ne décrive que l'activité ou les activités touchant le pays pour éviter une charge administrative sans intérêt. L'OCDE suggère la possibilité de structurer le MF par secteur d'activité si la conjoncture économique du groupe le dispense. Mais l'OCDE ne stipule pas que seules les activités de la juridiction peuvent être décrites.

Le MF est probablement le document le plus important qui demande une maîtrise pointilleuse de sa gestion globale des risques liés aux prix de transfert. Le MF comporte une analyse fonctionnelle qui peut se révéler complexe pour les entreprises. L'analyse fonctionnelle identifie l'ensemble des éléments pertinents à la réalisation d'un prix de transfert cohérent : les risques assumés, les activités économiquement significatives, les responsabilités exercées et

⁷¹ Exemple : un groupe multinational détient plusieurs filiales dont deux dans des secteurs diamétralement opposés : la nourriture pour chien et les revêtements de piscine. Ces deux branches d'activité sont réalisées dans différentes juridictions et n'ont aucun lien. Des transactions transfrontalières ont lieu au sein du groupe mais jamais entre ces deux activités. Le SPF Finances autorise alors d'établir un MF en ne tenant compte que de l'activité qui affecte fiscalement la Belgique.

finalement les actifs importants (OCDE, 2017). Cette analyse fonctionnelle se doit d'être cohérente avec l'ensemble des informations directement disponibles par le SPF Finances.

2.3. Relevé 275 LF – Fichier local

Le Fichier local exige davantage d'explications. En effet, l'OCDE explique très brièvement ce qui est attendu dans le LF, mais laisse une marge de manœuvre substantiellement plus large quant à la forme, l'interprétation et le contenu.

Le Fichier local s'appelle Relevé 275 LF ou encore dossier local en droit belge. Il trouve sa source dans l'art. 321/5 du CIR 92.

2.3.1. Champ d'application

Le LF se compose de deux parties. L'une comporte des informations générales sur l'entité locale, l'autre comporte un document d'information par unité d'exploitation qui dépasse la valeur seuil des transactions transfrontalières avec d'autres entités du groupe.

Pour déterminer si la valeur totale des transactions liées transfrontalières dépasse la valeur seuil⁷² il faut tenir compte :

- Uniquement des transactions transfrontalières et non de celles entre entités constitutives belges du même groupe ;
- La valeur seuil se compare avec la somme des transactions liées transfrontalières correspondant à l'addition des transactions de marchandises (B3), de prestations de services (B4), financières (B5), et les autres transactions (B6)⁷³.

La notion d'unité d'exploitation est définie par l'art. 321/1, 6°. Comme le stipule la notice explicative il y a lieu d'élaborer la seconde partie du dossier local par unité d'exploitation si la structure de reporting⁷⁴ de l'entreprise est organisée de telle sorte. En effet, si les comptes ne sont pas organisés par unité d'exploitation, le document d'information ne doit pas être complété par unité d'exploitation. Aucune restructuration des comptes ne doit être faite dans l'unique but de compléter la deuxième partie du LF. Par contre, si l'entité constitutive n'a pas une structure de reporting par unité d'exploitation, mais que ses transactions liées transfrontalières dépassent la valeur seuil, elle devra compléter une ligne de chaque tableau du document d'information reprenant les chiffres relatifs aux transactions liées transfrontalières.

⁷² 1MEUR comme l'évoque l'art. 321/5, §3.

⁷³ B3 à B6 représentent des parties du LF expliquées ci-après.

⁷⁴ Structure de reporting équivaut à structure des comptes.

Cependant, l'établissement de la partie B semble confus. Imaginons qu'une entité ait une structure de reporting par unité d'exploitation et qu'aucune de ces unités d'exploitation ne dépasse la valeur seuil d'1M d'euros, dans ce cas elle ne devra pas compléter la partie B. Alors que si cette même entité ne dispose pas de reporting par unité d'exploitation et que la valeur seuil des transactions liées transfrontalières reflétant toutes les unités d'exploitation est dépassée, elle devra alors compléter d'une seule ligne l'ensemble des tableaux de la partie B. Ce qui révèle une première incohérence. En outre, on pourrait justifier cette distorsion par le fait qu'une société ayant une structure de reporting par unité d'exploitation est avantagée grâce à sa gestion financière déjà conséquente. De plus, le fait de compléter la partie B d'une seule ligne alors que l'entité dispose dans les faits de plusieurs unités d'exploitation, pourrait provoquer un contrôle prix de transfert. Toutefois, une distinction doit être faite entre les unités d'exploitation. S'il s'agit, par exemple, d'unités d'exploitation telles que la production et la distribution, aux yeux du SPF Finances une structure de reporting s'avère indispensable. Par contre s'il s'agit d'unités d'exploitation spécifiques à la production d'objets, par exemple la production de serrures mécaniques et de serrures électroniques, le SPF Finances devra réaliser une analyse plus fine basée sur des comparables afin de déceler la cohérence ou non d'une structure de reporting par objet de production. Dans ce cas-là, l'entité ne risque pas spécialement de contrôle de prix de transfert.

Pour compléter la partie allant de B3 à B6, il est suggéré de se baser sur une exigence de matérialité de 25.000 euros. Seules les transactions à partir de ce seuil feront l'objet des renseignements repris dans ces tableaux. Pour chaque unité d'exploitation, la même méthodologie doit être appliquée afin de rester cohérent. Autrement dit, si aucune exigence de matérialité n'est appliquée, comme le suggèrent la circulaire 56/C/2017 et la notice explicative, aucune unité d'exploitation ne peut appliquer d'exigence de matérialité.

2.3.2. Contenu du dossier local

Le champ d'application cerné, il faut maintenant définir le contenu du LF. Comme évoqué ci-dessus le contenu même du LF est peu détaillé par l'OCDE. L'OCDE ne fait qu'édicter brièvement les informations qui doivent s'y retrouver. C'est pourquoi pour comprendre ce qu'il y est attendu, une analyse méticuleuse de la notice explicative s'impose.

Renseignements généraux sur l'entreprise

Le législateur reprend toutes les informations requises par l'OCDE, mais les structure différemment et y intègre davantage de précisions.

Cette première partie détaille l'entité même. Cette description permet au SPF Finances de connaître davantage l'entité et ses particularités. L'administration peut ensuite faire des liens avec le MF et le CBC pour déceler des transactions suspectes en terme de transfert de bénéfices avec les autres parties liées.

Structure de gestion de l'entreprise belge (A1)

Dans ce premier tableau doit figurer une description juridique et opérationnelle des départements de l'entité constitutive belge. Le nom du responsable de chaque département ainsi qu'une description minimale de la direction et du personnel de l'entreprise belge doivent également y figurer.

L'administration peut alors se baser sur le CBC pour repérer quelle juridiction fiscale est directement liée à l'activité du groupe.

Structure organisationnelle belge – actionnaires ou maison mère (A2)

Ce tableau mentionne la structure juridique belge correspondant à un niveau supérieur. Il faut mentionner s'il s'agit des actionnaires directs ou de la maison mère.

Structure organisationnelle belge – participation (A3)

À l'inverse du tableau A2, le tableau A3 mentionne un niveau inférieur de la structure juridique belge. De la même façon que pour le tableau A2 il faut également indiquer les participations directes sur lesquelles l'entreprise exerce un contrôle, qui est défini selon la législation de consolidation belge ou selon les normes utilisées par le groupe (BE-GAAP, IFRS, autre GAAP locaux...).

Structure de rapportage belge (A4)

Il faut expliquer la structure de rapportage fiscal au sein de l'entité belge ainsi qu'au sein des autres entités étrangères. La structure de rapportage décrit comment se hiérarchise fiscalement l'entité. Quelles sont les personnes à qui l'entité doit rendre des comptes fiscalement. Si l'entreprise belge ne gère rien au niveau fiscal, il y a lieu de décrire la structure de rapportage d'au moins 5 collaborateurs de haut niveau.

Dans la première case du tableau, « *fonction* », il faut simplement mentionner la fonction de la personne qui doit rapporter l'information fiscale. Ensuite, la deuxième case « *rapportage national ou international* » permet de préciser si l'entreprise décrit le rapportage au sein de son

entité nationale ou avec l'étranger. La troisième donne la fonction de la personne à qui l'information fiscale doit être rapportée. Les deux dernières cases permettent d'identifier l'entreprise dans laquelle la personne à qui l'entité doit des comptes fiscalement se situe géographiquement.

De cette manière, le SPF Finances comprend davantage la structure du groupe. Plus spécifiquement, elle pourra ainsi repérer si le groupe est plutôt décentralisé ou si l'ensemble des décisions sont centralisées. Cette distinction permet de mesurer le risque de l'entité en matière d'évasion fiscale liée au prix de transfert.

Cette constatation se révèle encore plus vraie en pratique. Durant mon stage, j'ai pu remarquer un lien très étroit entre les ressources humaines et la politique de bonus. J'ai constaté que les groupes soucieux d'une politique de prix de transfert stricte et donc fortement centralisés, ne pouvaient pratiquer des politiques de bonus basées sur les résultats locaux. Imaginons que la politique de prix de transfert soit une marge sur les coûts (cost +)⁷⁵, le producteur local n'a aucun intérêt à diminuer ses coûts auquel cas il se verrait privé d'une partie de son bonus. Si les coûts diminuent, c'est donc finalement le groupe qui en profite au détriment de l'entité locale. C'est pourquoi les groupes fortement centralisés ne peuvent pas se permettre d'établir un bonus sur la base de la performance locale, mais plutôt en fonction du groupe afin d'éviter toutes résistances des managers face à une politique de prix de transfert engendrant alors des transferts de bénéfices injustifiés. À l'inverse, un groupe peu centralisé bénéficie rarement d'une politique de prix de transfert stricte. D'une part, ceci peut s'avérer difficilement justifiable en terme de politique de prix de transfert, mais d'une autre part les entités locales sont alors largement indépendantes et fonctionnent de façon quasi externe face au groupe. Une politique de bonus basée sur la performance locale est alors envisageable et in fine, poussent les entités locales à fonctionner dans leur propre intérêt comme des entreprises indépendantes sur le marché libre.

Activités (A5)

Dans ce tableau, il y a lieu de mentionner les activités principales de l'entité belge constitutive et y préciser l'unité d'exploitation à laquelle elle se rapporte. Il faut également décrire de manière détaillée chacune de ces activités. La dernière colonne de ce tableau « *Stratégie de*

⁷⁵ Cost + est une méthode transactionnelle utilisée pour l'établissement du prix de transfert.

l'entreprise » mentionne ce que l'entité belge poursuit comme stratégie. La stratégie peut être rapprochée à ce que la Circulaire du SPF Finances de 1999⁷⁶ stipule :

- Innovation ;
- Développement de nouveaux produits ;
- Diversification ;
- Aversion pour le risque ;
- Pénétration du marché.

Principaux concurrents (A6)

Ce tableau classe les principales sociétés concurrentes du secteur ou les principaux concurrents de l'entreprise belge.

Ce point permettra surement au SPF Finances de déceler des comparables et ainsi vérifier l'application du principe de pleine concurrence.

Données principales (A7)

Ce tableau exprime les renseignements généraux sur l'entité belge constitutive. À commencer par l'identification de l'entité mère ultime. Ensuite, des informations sur la structure de reporting⁷⁷. S'il existe une structure des comptes par unité d'exploitation, il faut mentionner le nombre d'unités d'exploitation et celles dépassant la valeur seuil, d'1M d'euros, des transactions liées transfrontalières telles que définies dans le champ d'application. Le prochain renseignement concerne les établissements stables. Il convient de préciser si l'entreprise belge est un établissement stable ou si elle est l'entreprise qui dispose d'établissements stables. Si l'entité belge est un établissement stable, il faut qu'elle précise l'identité de sa maison mère. Le dernier point renseigne les éventuelles restructurations. Le législateur semble s'être concentré uniquement sur l'exercice clôturé. À l'inverse, l'OCDE suggère de mentionner également les restructurations de l'année précédente. Par restructuration, il est également entendu tout changement dans la structure de l'actionnariat et tout transfert d'actif incorporel. Dans son chapitre 9 « *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales* », l'OCDE (2017) invite également

⁷⁶ Circulaire AAF/98-0003 28/06/1999, p. 19.

⁷⁷ La structure de reporting correspond à l'organisation des comptes.

les entreprises à répertorier l'ensemble des décisions ou prévisions en terme de réorganisation lorsque l'entreprise établit sa documentation en matière de prix de transfert.

Synthèse des transactions, tant liées que non liées, à ne compléter que si l'entreprise n'est pas tenue de déposer le schéma complet de ses comptes annuels auprès de la Centrale des bilans de la Banque Nationale de Belgique (A8)

Ce tableau, non recommandé par l'OCDE, permet au législateur belge d'obtenir plus d'informations lorsque l'entreprise belge n'établit pas ses comptes selon le schéma complet. Par exemple, les compagnies d'assurances, les institutions de crédit et toute autre entreprise ne déposent pas leurs comptes selon le schéma complet.

Les données demandées restent des données complètes regroupant aussi bien les transactions liées que les transactions avec des parties indépendantes. Ce qui correspond donc à l'ensemble du résultat d'exploitation.

Le tableau exige les chiffres de l'exercice comptable clôturé (« *période comptable-0* ») ainsi que ceux des deux années précédentes (« *période comptable-1* » et « *période comptable-2* »).

Les données chiffrées demandées sont conformes aux lois comptables belges. Elles visent exactement celles du plan comptable minimum normalisé comme le précise la notice explicative.

Informations détaillées sur chaque unité d'exploitation dépassant la valeur seuil des transactions transfrontalières avec les entités constitutives au cours du dernier exercice clôturé

L'OCDE impose des informations spécifiques sur chaque catégorie de transactions contrôlées. Les catégories de transactions contrôlées évoquées par l'OCDE équivalent aux transactions liées transfrontalières par unité d'exploitation dans la législation belge.

Les informations requises dans cette partie sont sans doute les plus précieuses pour le SPF Finances. Grâce à celles-ci, l'administration fiscale détient une découpe précise des comptes de l'entité. Elle pourra adapter son analyse et se baser uniquement sur les unités d'exploitation qu'elle juge risquées sans s'attarder sur l'ensemble des transactions liées.

Nature des activités par unité d'exploitation (B1)

D'abord, l'entité belge constitutive doit faire une description de l'unité d'exploitation développée. Ensuite, elle doit identifier les activités qui s'attachent aux unités d'exploitation décrites selon les codes NACE-BEL⁷⁸.

À l'avant-dernière colonne, l'entreprise belge doit notifier le profil de l'activité comme le propose la notice explicative : *production, distribution, R&D, Financier...* Finalement, pour plus de précision, la dernière colonne détaille le profil. Par exemple, stipuler si la production se fait sous contrats avec des fabricants, si elle est partielle ou complète, si la distribution se fait par le biais de commissaires, si elle est risquée, ou encore quelles sont spécifiquement les activités financières tels le financement, les assurances, la location, etc.

Données des transactions, tant liées que non liées, par unité d'exploitation (B2)

Comme dans A8⁷⁹ ce sont des chiffres complets évoqués, transactions liées et non liées. Les transactions transfrontalières liées sont détaillées en B3 à B6.

Comme pour le tableau A8, il faut renseigner les chiffres pour l'exercice comptable clôturé et les deux précédents. De plus, pareillement au tableau A8, si les informations financières requises ne correspondent pas à la structure du tableau, elles doivent être reportées en annexe.⁸⁰

Transactions transfrontalières liées par unité d'exploitation (B3) à (B6)

Les transactions transfrontalières liées sont séparées en différentes catégories :

- B3 : marchandises ;
- B4 : prestations de services ;
- B5 : financières ;
- B6 : autres transactions.

Les transactions transfrontalières liées sont à nouveau subdivisées en sous-catégories.

⁷⁸ NACE = nomenclature statistique des activités économiques dans la communauté Européenne.

⁷⁹ La notice explicative renvoie au tableau A7 mais ceci est une erreur, c'est au tableau A8 que les données financières exigées sont identiques.

⁸⁰ Par exemple les compagnies d'assurance qui ne remplissent pas leurs comptes annuels selon le schéma complet.

Après avoir identifié le tableau représentant la transaction (B3 à B6), chacune des transactions transfrontalières liées doit être détaillée dans la colonne de la sous-catégorie lui correspondant. De plus, il faut préciser la méthode utilisée⁸¹ pour fixer le prix de transfert.

Emprunt lié par unité d'exploitation (B7)

Les emprunts décrits dans ce tableau sont uniquement les emprunts transfrontaliers liés. Quatre informations sont requises dans ce tableau dès que la distinction entre emprunts octroyés et emprunts obtenus a eu lieu. Premièrement, la situation initiale est ce qui correspond au prêt de base. Deuxièmement, la majoration est le montant supplémentaire de l'emprunt suite à une augmentation du prêt. Troisièmement, à l'inverse, la diminution est le montant soustrait de l'emprunt suite à une diminution du prêt. Et pour finir, la situation finale est la situation à la fin de la période comptable de l'entité belge.

De cette manière, le SPF Finances peut comparer les taux d'intérêt transfrontaliers effectivement octroyés entre entités liées du groupe avec les taux pratiqués par des entités indépendantes du groupe. L'administration fiscale peut découvrir tout emprunt contraire au principe de pleine concurrence.

Les tableaux B7 à B9 ne représentent pas des informations relatives au résultat du groupe. Ces tableaux relatent des positions bilantaires. Le but pour l'administration est de s'intéresser aux intérêts octroyés afin de, par exemple, les comparer avec le montant emprunté et en déduire le taux effectif.

Cash pooling lié par unité d'exploitation (B8)

Un cash pool est le système de gestion centralisé de la trésorerie du groupe. Deux types de cash pool existent, le « notionnel »⁸² ou le « zéro balancing »⁸³.

⁸¹ 5 méthodes peuvent être utilisées : CUP, Costplus, Resale Minus, Profit Split ou TNMM.

CUP = Compare le prix de la transaction à celle d'une entité externe (comparaison externe) ou avec une transaction réalisée par la société mais dont les conditions du marché libre sont respectées (comparaison interne).
Costplus = Le prix de production majoré d'un pourcentage pour définir le prix de transaction.

RPM = « Resale Price Minus » = Le prix de vente diminué d'un pourcentage pour définir le prix de transaction.
Profit Split = Permet de répartir le profit sur la base d'une analyse de la chaîne des valeurs.

TNMM = « Transactional Net Margin Method », cette méthode compare la marge nette d'une transaction liée à celle d'une transaction non liée.

⁸² Notionnel : cash pooling décentralisé qui laisse beaucoup d'autonomie aux filiales tout en gérant les lignes de crédits de l'ensemble du groupe.

⁸³ Zéro balancing : cash pooling qui centralise l'ensemble des comptes des filiales dans un compte principal. Les lignes de crédits sont négociées par les filiales au sein du groupe. Ce type de cash pooling laisse peu d'autonomie.

Si l'entreprise dispose d'un cash pool elle doit mentionner de quel type il s'agit et sa situation initiale et finale.

Cette information permet au SPF Finances de comprendre la structure de financement du groupe et de déceler s'il existe une répartition spécifique du risque face au financement de l'entité. Cette information est précieuse pour comprendre d'éventuels prix de transfert justifiés par une structure de cash pooling centralisée.

Créances et dettes commerciales par unité d'exploitation (B9)

Ce tableau fonctionne de la même manière que celui des emprunts.

L'administration fiscale peut, par ce tableau, analyser le montant des créances et dettes afin de déceler tout octroi d'une dette ou créance surdimensionnée. De plus, en comparant les différents LF, l'administration pourra repérer également les délais disproportionnés. Dans ces deux cas, la dette ou la créance octroyée n'aurait jamais eu lieu sur le marché libre.

Méthodologique et études des prix de transfert par unité d'exploitation et par nature de la transaction (B10)

L'entité constitutive doit choisir une des cases qui définit comment le prix de transfert est déterminé sans mentionner d'explications supplémentaires.

Les méthodologies ou les lignes de conduite reflètent les façons spécifiques de fonctionner selon un schéma bien défini. Par exemple, une répartition des bénéfices sur la base des risques entrepris, ou encore sur la base de la valeur ajoutée.

Par contrat type ou cadre, la notice explicative précise qu'il s'agit de contrats interentreprises spécifiques pour fixer les prix lors d'un transfert. Ces contrats ne visent pas des transactions isolées, mais des contrats à un niveau supérieur. Par exemple, des contrats à façon ou de commission.

Les études de prix de transfert visent les études de marché afin de trouver des comparables.

Ce tableau ne fait que mentionner les méthodes de prix de transfert, mais n'impose aucune explication ou justification de ce choix.

Répartition bénéficiaire en cas d'existence d'établissements stables (B11)

Si l'entité constitutive belge dispose d'établissements stables elle doit mentionner leur code pays ainsi que le traité qui les concerne. Elle doit ensuite indiquer les résultats maintenus dans les établissements stables.

Les établissements sont parfois peu réglementés en terme de comptabilité. Il est donc difficile pour les administrations fiscales de découvrir d'éventuels transferts de bénéfices. Ce tableau permet donc à l'administration de les repérer afin d'en tenir compte dans la gestion des risques.

Contrats de cost contribution, contrat d'advance pricing, décision préalable et (ré)assurance interne (B12)

Les contrats de Cost contribution correspondent à des contrats entre deux parties qui permettent de partager les risques dans la production, le développement, l'acquisition d'actifs incorporels ou encore la réalisation de services. Les bénéfices de ce risque sont ensuite partagés de la même manière que le risque.

Les contrats de (ré)assurance interne sont des contrats entre entités liées qui permettent que l'une des entités assume tous les risques encourus par l'autre entité. Autrement dit, une société du groupe fonctionne comme une compagnie d'assurance en assumant les risques entrepris par d'autres sociétés du groupe, et ce moyennant des commissions.

Ces deux premiers contrats peuvent justifier une politique de prix de transfert selon le risque supporté par les entités du groupe.

Les contrats d'advance pricing sont les APP et les décisions préalables correspondent aux rulings, tous deux déjà évoqués ultérieurement.

Ces deux derniers contrats, justifient une politique prix de transfert déjà en partie ou entièrement acceptée au sein de l'administration. Par ailleurs, ce n'est pas parce qu'il existe des accords fiscaux préalables que ceux-ci ne font pas l'objet de vérification. Une vérification pourrait s'opérer soit pour en contrôler leur application correcte ou encore parce qu'ils ne sont pas établis avec la collaboration du SPF Finances.

Informations supplémentaires

Ce tableau rassemble toutes les informations supplémentaires mentionnées volontairement par l'entité constitutive belge. Cette partie n'est pas obligatoire, elle permet juste à l'entité de

préciser certaines informations pour, par exemple, expliciter mieux sa politique de prix de transfert. Le tableau recueille également tout schéma évoqué dans la partie A du LF.

2.4. Relevé 275 NOT – Obligation de notification

Appelé le Relevé 275 NOT en droit belge, il vise l'obligation de notification de l'art. 321/3 pour les entités constitutives belges faisant partie d'un groupe multinational qui répond à l'obligation de dépôt du CBC conformément à l'art. 321/2, §4 du CIR92.

Le formulaire de la notification n'est pas contraignant. La Belgique le suggère, mais seule la notification suffit. Dans cette notification, il faut mentionner : soit, conformément à l'art. 321/3, §1, si l'entité constitutive belge est l'entité mère ultime ou l'entité mère de substitution ou encore une entité constitutive visée à l'art. 321/2, §2 ; soit conformément à l'art. 321/3, §2, l'entité déclarante si l'entité constitutive belge n'est aucune des entités du paragraphe premier de l'article 321/3.

Section 2 : FAQ administrative (4 mai 2018)

Cette section concerne les questions les plus fréquemment posées. Il a fallu attendre plusieurs mois des réponses formelles de la part du SPF Finances pour qu'enfin une FAQ soit publiée, le 7 mai 2018. Cette section contient une énumération des éléments nouveaux ressortant de la FAQ pour une compréhension optimale des obligations documentaires. Par conséquent, l'ensemble des questions n'est pas pris en compte.

1. Lorsqu'une entité constitutive belge conformément à l'art. 321/2, §2, est dans l'obligation de dépôt du CBC et que l'entité mère refuse de communiquer les informations nécessaires, elle doit quand même fournir le CBC avec toutes les informations qu'elle a pu obtenir et cocher « Déclaration incomplète » sur MyMinfinPro ». L'administration belge doit ensuite communiquer ce refus à l'ensemble des EM de l'UE ainsi qu'à la Commission européenne.
2. L'administration fiscale rappelle les échéances de dépôt de la documentation en cas de différence de période comptable entre entité mère ultime et entité constitutive belge. La FAQ précise, que le MF se calque sur la période comptable de l'entité mère et qu'il doit être rendu au plus tard un an après le dernier jour de l'exercice comptable de la société mère ultime et non sur la base de l'exercice comptable de l'entité constitutive belge. Il est donc possible qu'une entité constitutive ayant un exercice comptable se clôturant avant celui de l'entité mère ultime ait un délai supérieur à un an à compter de son exercice comptable. L'entité constitutive ne doit pas se baser sur son exercice comptable pour définir l'échéance de dépôt du MF. Cela s'applique réciproquement pour le CBC NOT.

La FAQ évoque également la situation d'une entité constitutive du groupe qui clôture au 31/06/2017 et l'entité mère ultime au 31/12/2017. Dans ce cas les informations financières de l'année fiscale de l'entité constitutive du groupe doivent être présentées dans leur globalité par l'entité déclarante. Il n'y a pas lieu de proratiser les données financières correspondant à l'exercice fiscal de l'entité mère.

3. La FAQ règle l'inclusion des participations minoritaires pour les obligations documentaires des art. 321/1 à 321/7 du CIR92. Logiquement, les participations minoritaires sont mises en équivalence dans les comptes de la société mère. La méthode de mise en équivalence inclut uniquement le pourcentage de participation de la société détenue minoritairement dans les comptes de la société consolidante. Les participations minoritaires ne sont donc pas comprises dans le périmètre de consolidation et ne sont pas des entités constitutives du groupe. Elles ne doivent par conséquent pas répondre aux exigences en matière de documentation de prix de transfert.
4. L'administration fiscale précise l'obligation de dépôt des formulaires d'une filiale commune détenue à 50/50.

L'OCDE suggère de respecter les règles comptables en ce qui concerne le CBC. Il en résulte que si une entreprise a été intégrée totalement, 100 % des chiffres de cette entité doivent être inclus dans le CBC. Par contre, si une entreprise est intégrée proportionnellement, il y a lieu de ne tenir compte que du pourcentage des chiffres inclus dans les comptes de l'entité mère. Cela implique qu'il est possible qu'une entreprise se retrouve proportionnellement dans plusieurs CBC.

Au niveau du CBC NOT, l'entité constitutive détenue en joint-venture doit notifier une entité mère ultime déclarante. Dans ce cas, elle doit choisir selon une hiérarchie précise. D'abord, l'entité constitutive notifie l'entité mère qui la consolide intégralement. Ensuite si elle a été intégrée proportionnellement, elle notifie l'entreprise qui exerce le plus de contrôle sur elle. Et finalement, si aucune des distinctions citées ne peut être établie, l'entité notifie l'entité mère qui a le plus grand chiffre d'affaires, tel qu'il apparaît dans les comptes consolidés. Pareillement, le MF s'établit en fonction des mêmes critères de choix d'entité mère que la notification.

Quant au LF, il se complète en tenant compte de l'ensemble des transactions de l'exercice comptable de l'entité constitutive et relatives aux sociétés associées des groupes multinationaux. Il pourrait donc y avoir autant de transactions d'un groupe multinational que d'un autre.

5. La FAQ précise également les reportages qui font suite à des acquisitions, des fusions et des scissions.

Le CBC est établi uniquement en fonction de la période déclarable du groupe, c'est-à-dire à la date de clôture de la société mère. Suivant cette période déclarable, seules les entités qui y sont incluses sont reprises dans la déclaration.

Le CBC NOT doit correspondre au groupe multinational dans lequel une société acquise appartient à la fin de la période comptable de la société mère de ce groupe, à savoir la période déclarable du groupe multinational.

Le MF qui doit être déposé correspond à celui à la fin de la période déclarable d'un groupe multinational auquel l'entité constitutive appartient.

Pour le LF, comme stipulé au point précédent, toutes les transactions relatives aux groupes multinationaux doivent se retrouver dans le dossier local. De plus, la FAQ précise que la détermination de la valeur seuil d'1M d'euros pour les transactions transfrontalières se calcule en tenant compte des transactions de toutes les sociétés associées.

6. La FAQ règle les problèmes de différences en terme de durée d'exercice comptable. L'OCDE (2018)⁸⁴ suggère que lorsque l'entité mère a une période comptable inférieure à 12 mois la juridiction locale peut appliquer au choix l'une de règles suivantes :

- Utiliser le chiffre d'affaires consolidé de la période la plus courte ;
- Ajuster le chiffre d'affaires de la période la plus courte pour qu'il corresponde à celui d'une période de 12 mois ;
- proratiser selon la durée de la période la plus courte.

Le SPF Finances a choisi de proratiser sur 12 mois tous les exercices inférieurs ou supérieurs à 12 mois afin de déterminer si le chiffre d'affaires dépasse les différentes valeurs seuils évoquées aux art. 321/2, §4, 321/4, §3 et 321/5, §3 du CIR92. Par ailleurs, il n'y pas lieu de proratiser le total bilantaire ou encore l'effectif moyen en équivalent temps plein évoqué aux art. 321/4, §3 et 321/5, §3. De plus, il ne faut pas proratiser les chiffres mentionnés dans les formulaires. Toutefois, en ce qui concerne le CBC c'est le législateur belge qui a décidé de ne pas proratiser le chiffre d'affaires dans le formulaire même. Il est donc possible que des différences subsistent dans les règles d'établissement du CBC entre les administrations fiscales locales. L'administration belge doit donc en tenir compte lorsque la déclaration n'est pas complétée dans son territoire fiscal.

⁸⁴ OCDE. (2018). *Instructions relatives à la mise en œuvre de la déclaration pays par pays* .

Cependant, il ne faut pas confondre exercice inférieur ou supérieur à 12 mois avec un exercice comptable d'une entité constitutive se terminant à une autre date que celui du groupe.

7. Un établissement stable n'ayant plus aucune activité, et donc ne générant aucun revenu et aucun compte financier, n'est plus une entité distincte du groupe. Bien que l'établissement stable dispose encore d'un numéro de TVA, il ne doit pas être inclus dans le CBC, car il n'établit pas de comptes annuels distincts à des fins d'information fiscale, de conformité réglementaire, de déclaration fiscale ou de contrôle interne. De même, Il n'y a pas lieu d'introduire un CBC NOT.
8. Si le CBC NOT mentionne une autre entité que l'entité effectivement déclarante, l'entité belge n'est pas perçue comme étant irrégulière et ne risque aucune sanction.⁸⁵.
9. Les transactions entre entreprises étrangères qui ne sont pas soumises aux obligations documentaires en matière de prix de transfert doivent également être reprises dans la documentation. Cette affirmation peut être confuse. Cette affirmation vise, en fait, les transactions réalisées avec des entités en dessous des critères de l'obligation documentaire.
10. La FAQ souligne que le MF doit contenir les transactions avec les entités belges d'un même groupe. Alors que dans le document d'information du LF, partie B, les transactions entre entités belges ne doivent pas être reprises, seules les transfrontalières sont stipulées.
11. L'administration fiscale évoque le cas d'une entité belge qui détient un établissement stable à l'étranger et réalise des transactions intragroupes. Les transactions intragroupes de l'établissement stable doivent être reprises dans le LF, partie B, de la société constitutive qui détient l'établissement stable. Dans une autre question, la FAQ relate un autre exemple en ce qui concerne l'établissement stable à l'étranger en tant que société de financement du groupe. Dans ce cas, il faut tenir compte dans le LF de la société belge de toutes les transactions de l'établissement stable avec les entités étrangères ainsi que des transactions entre l'établissement stable et la société belge.
12. Si une entité constitutive belge a une transaction avec une entité du groupe dans un pays Y pour 20.000 euros et avec une autre entité du groupe pour 7.000 euros, ces transactions doivent être considérées comme étant unique dans le LF, partie B. Ces deux transactions dépassent donc l'exigence de matérialité de 25.000 euros stipulée par le SPF Finances.

⁸⁵ L'OCDE (2016) suggère dans les « *Instructions relatives à la mise en œuvre de la déclaration pays par pays* » de mettre à jour la notification et d'imposer des pénalités si ça n'a pas été fait. La Belgique n'a pas appliqué ces suggestions et reste souple. De plus, le législateur belge octroie deux délais supplémentaires pour la période comptable de 2016 et celle de 2017.

Néanmoins, l'administration fiscale précise que cette exigence de matérialité ne peut s'appliquer qu'aux transactions ne faisant pas partie de l'activité principale de l'entreprise belge. Dans la notice explicative, il est uniquement stipulé que si l'exigence de matérialité était appliquée, il fallait qu'elle le soit de façon similaire et cohérente entre les unités d'exploitation. Cela signifierait donc que si une unité d'exploitation qui représente une activité principale de l'entité constitutive dépasse le seuil d'1M d'euros aucune des unités d'exploitation ne pourra considérer l'exigence de matérialité suggérée par la notice explicative.⁸⁶

Cette FAQ administrative répond seulement à quelques questions posées au sein des entreprises sujettes aux nouvelles obligations documentaires. De plus, à plusieurs reprises, la FAQ contredit la législation belge. Ces contradictions traduisent directement la difficulté à transposer les recommandations selon le besoin de l'administration belge.

Section 3 : Comparaison avec le formulaire de contrôle

1. Changement de politique de contrôle

Suite aux nouvelles obligations documentaires apparaissent des changements en matière de contrôle de prix de transfert. Depuis 2018, la Cellule « prix de transfert », Cellule spécialisée pour les contrôles fiscaux en matière de prix de transfert, a intensifié son travail de collaboration avec les centres des Grandes Entreprises locaux⁸⁷ ainsi qu'avec l'Inspection Spéciale des Impôts, l'ISI⁸⁸. Les centres des Grandes Entreprises sont compétents sur tous les aspects fiscaux et agissent exclusivement sur les grandes entreprises ou associations⁸⁹. L'ISI, se concentre de plus en plus sur les multinationales et les grandes entreprises. Ces départements vont collaborer davantage avec la Cellule « prix de transfert » pour améliorer les échanges et optimiser les contrôles. La Cellule « prix de transfert » sert de support technique. Elle collaborera aux contrôles de l'ISI lorsque l'ISI est confronté à des problèmes de prix de transfert. La Belgique dispose d'inspecteurs compétents en matière de prix de transfert. Ces inspecteurs sont

⁸⁶ Voir commentaire sur la notice explicative du LF, p. 47.

⁸⁷ Il existe 7 centres locaux de Grandes Entreprises. Ces centres ont été créés le 1^{er} juillet 2015, et visent tous les aspects fiscaux et non plus seulement la TVA ou l'impôt des sociétés. C'est la taille de l'entreprise ou de l'association qui détermine le contrôle établi par ces centres.

⁸⁸ L'ISI est un service qui fait partie du SPF et a pour mission de combattre la fraude fiscale grave et organisée. L'ISI vise par ses contrôles tous les contribuables et tous les impôts, taxes ou droits attachés à l'Etat fédéral.

⁸⁹ Définies à l'art. 15 du code des sociétés.

régulièrement sollicités en tant qu'orateurs lors de séminaires internationaux mais aussi pour former des inspecteurs d'autres Etats.⁹⁰

La manière dont vont être organisés les contrôles prix de transfert va considérablement changer à partir de 2019, car la sélection des entreprises se fera sur base de l'ensemble de la documentation en matière de prix de transfert (CBC, MF, LF). Par ailleurs, le personnel de la Cellule « prix de transfert » va sensiblement augmenter dans le courant de l'année 2018. Actuellement, on compte 27 contrôleurs ⁹¹ spécialisés de la Cellule « prix de transfert ». En 2018, plus de 200 agents du SPF Finances ont bénéficié de formations organisées par la Cellule « prix de transfert » augmentant la connaissance des prix de transfert au sein de l'administration.

Pour effectuer les contrôles en matière de prix de transfert, les agents des finances ont un objectif de 18 mois. Généralement, tout contrôle de prix de transfert débouche sur une taxation qui mène à une double imposition. Pour régler le problème de la double imposition, les groupes multinationaux ont plusieurs possibilités comme par exemple, la procédure amiable prévue par les conventions internationales (CPDI) ou encore la Convention d'arbitrage en Europe.

Comme le prévoient les CPDI, le contribuable belge doit être conscient que l'inspection belge peut se faire en collaboration avec d'autres autorités fiscales étrangères.

Depuis 2013, l'administration fiscale a mis en place un outil d'analyse de risques spécialisé pour sélectionner les dossiers à contrôler en matière de prix de transfert. Cet outil nommé MANTRA (« Management Transfer Pricing ») est en perpétuelle évolution ajoutant à présent les données récoltées de la documentation. Le processus de sélection permettant de désigner les entreprises à contrôler reste confidentiel.

Nonobstant une documentation imposée aux grandes entreprises soumises aux contrôles de prix de transfert, toute entreprise pratiquant des prix de transfert est également visée et susceptible d'être contrôlée. Une entreprise ne rentrant pas dans les critères d'obligation de documentation en matière de prix de transfert doit être à même de justifier sa politique de prix de transfert.

⁹⁰ Dedobbeleer, P. (2017). Les obligations de documentation prix de transfert en Belgique : impact des recommandations du plan BEPS de l'O.C.D.E., Revue générale du contentieux fiscal, 2017/3, p. 211.

⁹¹ Ce chiffre change constamment et m'a été communiqué le 10 juillet 2018 par la cellule « prix de transfert ».

2. Comparaison entre le formulaire de contrôle et ce qui est requis dans les nouvelles obligations documentaires

Sur la base du nouveau questionnaire de renseignements en matière de prix de transfert (annexe 5), s'opère, dans cette partie, une analyse comparative des informations requises dans la nouvelle documentation en matière de prix de transfert.

I. Situation de l'entreprise dans le groupe

Cette première partie du questionnaire de renseignements s'apparente aux informations demandées dans le MF. En effet, par exemple, les comptes consolidés sont demandés dans la partie V « *Situation financière et fiscale du groupe multinational* » du MF. De la même façon que pour le MF, il n'est requis de fournir les comptes consolidés que s'ils existent. La brochure du rapport annuel peut donc suffire comme renseignement. Par ailleurs, l'administration fiscale peut exiger les comptes consolidés internes s'ils existent. De plus, l'organigramme reprenant les participations est également demandé dans le premier point du MF. Finalement, les informations générales d'identification des entités, à la question 3, sont requises dans le LF dans la partie A et B.

II. Relations entre les entités belges et les autres membres du groupe

Cette deuxième partie répond, d'abord, aux exigences demandées dans la partie A2 et A3 du LF. Ensuite, la question 5 peut être rapprochée avec les parties B3 à B6 du LF. Similairement au LF, cette question ne vise que les biens et services transfrontaliers entre entreprises liées. La question 6 du formulaire se réfère aux opérations triangulaires, ce type d'opération n'est pas requis dans la documentation de prix de transfert. La question 7 est reprise principalement par la partie A1 du LF.

III. Rôle économique de l'entité belge

Dans cette partie subsiste une incohérence entre les nouvelles obligations documentaires en matière de prix de transfert et ce qui est exigé par la demande de renseignements. En effet, dans le LF, il est requis de compléter la partie B par unité d'exploitation uniquement si l'entité constitutive belge est organisée de la sorte. Autrement dit, si l'entité belge constitutive ne structure pas ses comptes par unité d'exploitation, la partie B doit se compléter uniquement si l'ensemble des transactions transfrontalières liées dépasse la valeur seuil d'1M d'euros et dans ce cas la partie B doit se compléter comme s'il n'y avait

qu'une seule unité d'exploitation reprenant les chiffres globaux de la société. Il n'y a donc pas lieu d'établir une segmentation par unité d'exploitation uniquement pour le LF. Cette facilité contredit l'obligation de fournir des informations financières structurées par unité d'exploitation pour compléter la demande de renseignements. Cela signifie donc que les entités constitutives belges ne sont jamais à l'abri d'une charge administrative conséquente en terme de restructuration des données financières en cas de contrôle. La documentation en matière de prix de transfert peut ne pas suffire. Cette demande de renseignements qui peut se révéler conséquente en terme de coût et de temps consacrés est pourtant légale. Comme évoqué dans les principes de l'OCDE et la directive 2011/16/UE le troisième objectif d'une documentation effective en matière de prix de transfert permet la demande supplémentaire de renseignements. Néanmoins, cette partie du formulaire de contrôle est structurée quasi de la même façon que dans le tableau B2 du dossier local. Cependant, avant même que la documentation en matière de prix de transfert n'existe, la demande de renseignements exigeait cette restructuration des comptes. Bien que ce soit contraignant, un reporting de la sorte avec une bonne segmentation des comptes et de bonnes clefs de répartition offre souvent un réel outil de gestion pour les entités contrôlées qui finalement, leur permet d'affiner la gestion au quotidien du groupe.

IV. Analyse de comparabilité

Cette partie, certes davantage plus détaillée que dans la documentation de prix transfert, se retrouve principalement dans le MF partie II « *Description du (des) domaine(s) des activités du groupe multinational* ». La stratégie de l'entreprise est plutôt reprise dans le LF, lors de la description des activités et des stratégies liées aux activités au point A5. Cependant, la situation économique n'est pas requise dans la documentation en matière de prix de transfert.

V. Les marques, brevets et savoir-faire

Comme demandé dans le MF dans sa partie III « *actifs incorporels du groupe multinational* », les actifs incorporels demeurent inéluctablement la clef d'une bonne documentation. La demande de renseignements exige donc plus de détails afin de comprendre au mieux la politique de prix de transfert.

VI. ACR, APP et décision anticipée concernant les prix de transfert

Cette partie se retrouve à deux reprises dans la documentation en matière de prix de transfert. Une première fois dans le MF, partie V et une seconde dans la LF, tableau B12. Ce dernier détaille ces divers contrats par unité d'exploitation.

VII. Détermination des résultats de la maison-mère et de l'établissement stable (le cas échéant)

Cette partie s'apparente à ce qui est demandé dans les informations générales du LF dans le tableau A7. Par ailleurs, cette partie demeure très pointilleuse et exige de nombreuses informations financières non demandées dans la documentation prix de transfert. Toutefois, même si ces renseignements ne sont pas repris dans la documentation prix de transfert, ils sont logiquement facilement accessibles et ne demandent pas d'investigations supplémentaires.

VIII. Assurance captive

L'assurance captive correspond au terme « (ré)assurance interne » employé dans le tableau B12 du dossier local. Ce renseignement est donc déjà mentionné dans le LF, il y a juste lieu de l'expliquer.

IX. Centrale d'achat

Cette partie se retrouve à plusieurs endroits dans la documentation du prix de transfert. D'une part dans le LF, partie II, lorsqu'il faut décrire la chaîne d'approvisionnement, d'autre part dans le LF, tableau B3 qui décrit l'ensemble des transactions de marchandises transfrontalières avec des parties liées.

X. Transactions financières intergroupes

Ces transactions sont décrites tant dans le MF dans la partie IV « *activités financières interentreprises du groupe multinational* » que dans le LF dans son tableau B5 en ce qui concerne les transactions et dans le tableau B8 pour la description des cash pool. Cependant, il est aussi requis de renseigner quelle entité est responsable du Factoring.

XI. Documentation prix de transfert

Ce dernier point reflète toute la documentation « prix de transfert » en général. Il est d'ailleurs permis de s'y référer directement.

La documentation en matière de prix de transfert peut être élaborée de façon très légère. En effet, nombreuses sont les informations exigées qui impliquent simplement de citer ou d'identifier la méthode ou la manière dont est élaboré le prix de transfert. Outre cette liberté d'établissement de sa politique de prix de transfert, le contribuable a intérêt à avoir une réelle politique de prix de transfert pour pouvoir se justifier à tout moment de ce qu'il évoque dans sa documentation « prix de transfert ».

Malgré une demande de renseignements nettement plus pointilleuse, si la réalisation des nouvelles obligations en matière de prix de transfert se fait consciencieusement par le biais d'une réelle politique de prix de transfert, peu de travail administratif supplémentaire s'ajoutera lors d'un contrôle de prix de transfert. Toutefois si l'entreprise n'est pas structurée par unité d'exploitation une grande restructuration des données financières doit s'opérer. Par ailleurs, il reste souvent bénéfique pour les sociétés d'élaborer ce travail. En effet, il est fréquent de voir des entreprises se rendre compte de l'inefficacité de certaines unités d'exploitation alors que celles-ci n'ont jamais été remises en question. L'établissement des documentations peut, de fait, engendrer des coûts et du temps, mais, in fine, cette documentation oblige également les entreprises à se repositionner sur la façon dont leur groupe multinational fonctionne. D'ailleurs, par mon stage en prix de transfert, j'ai pu observer que beaucoup de prix de transfert étaient établis de façon automatique depuis des années et ne correspondaient pas toujours aux objectifs de l'entité locale. Beaucoup de prix de transfert sont fixés à des niveaux supérieurs comme, par exemple, par la holding et de façon totalement arbitraire dans l'unique but de « remonter » du bénéfice. Ces procédures engendrent des déséquilibres injustes dans la répartition du bénéfice. La documentation en matière de prix de transfert permet ainsi aux responsables des entités locales d'ouvrir les yeux sur une réalité bien moins proche de leur croyance. La documentation en matière de prix de transfert offre une nouvelle façon d'analyser la structure du groupe et permet de conscientiser toutes les entités constitutives au fonctionnement de la politique de prix de transfert au sein de leur groupe multinational.

Section 4 : Conclusion

Dans ce chapitre 2 est détaillé l'ensemble des obligations documentaires transposées en droit belge. Il en ressort une grande complexité dans l'établissement même de chaque documentation.

En effet, malgré le fait que la Belgique applique minutieusement la documentation à trois niveaux de l'OCDE, le législateur belge a cherché à l'adapter au mieux au droit belge. Cette adaptation rend à la fois plus aisée l'application du prix de transfert au sein du Royaume, mais fait également apparaître des confusions d'interprétations entre ce que l'OCDE suggère et ce que le législateur belge transpose. La confusion la plus importante concerne l'exercice d'imposition de référence du CBC ; correspond-il à celui de l'entité déclarante dans l'optique de l'OCDE ou à celui de l'entité mère ultime comme l'impose la législation belge ?

De plus, la Belgique se veut très précise dans sa transposition du LF en imposant une forme très détaillée et une partie B non évoquée par l'OCDE. Cette deuxième partie requièrent plus de précisions que celles recommandées par l'OCDE. Toutefois, cette forme davantage formalisée veille à garder les lignes directrices évoquées par l'OCDE. Le législateur belge adapte le LF par des seuils et des informations requises qui correspondent globalement à ce que l'administration belge épingle en cas de contrôle. C'est d'ailleurs ce qui apparaît dans la comparaison avec le formulaire de contrôle. Il y a certes des charges administratives quelque peu plus conséquentes en cas de contrôle, mais ces charges additionnelles peuvent rapidement disparaître par le simple établissement d'une politique de prix de transfert cohérente. Outre des charges administratives supplémentaires, l'administration belge a publié une FAQ qui répond à bon nombre de questions apparues au sein des entités sujettes aux obligations documentaires. Néanmoins, certaines prises de position de l'administration fiscale se veulent contradictoires par rapport à la loi et entraînent dès lors de nouveaux questionnements.

Par ailleurs, l'ensemble des contraintes de documentation liées au prix de transfert permet aux entreprises de disposer d'un outil de gestion efficace pour l'ensemble des sociétés du groupe.

Chapitre 3 : Comparaison des obligations belges avec les obligations internationales

Ce chapitre développe une brève comparaison de l'application des nouvelles obligations documentaires en matière de prix de transfert entre la France et le Grand-Duché de Luxembourg en faisant référence à la Belgique. De sorte que l'importance des recommandations de l'OCDE va ressortir, de même que les tolérances d'application laissées à l'initiative des pays.

	France
Déclaration Pays par pays	La France impose au groupe multinational, ayant un chiffre d'affaires annuel hors taxes supérieur ou égal à 750 millions d'euros d'établir le CBC : soit par l'entité mère, soit par l'entité de substitution ou encore toute autre personne morale qui ne démontre pas qu'une autre entité du groupe, inscrite dans une liste mentionnant tous les pays qui ont adopté l'obligation de cette déclaration et avec lesquels la France a des accords d'échange automatique, établit la déclaration pays par pays⁹². Le législateur français semble plus simple dans sa transposition de la législation relative au CBC. En effet, la France dispose d'une liste regroupant l'ensemble des pays avec lesquels elle dispose d'un accord d'échange automatique. Le contribuable doit uniquement s'y référer pour savoir s'il est concerné par l'obligation. Le formulaire du CBC de la France est identique à celui de l'OCDE. La France différencie exercice fiscal et exercice fiscal déclarable comme le suggère l'OCDE et la directive 16/2011/UE. Cette différenciation est supprimée dans la législation belge pour ne laisser que l'exercice fiscal de l'entité mère qui est la référence pour le CBC et pour le MF. De cette manière, la France permet que le CBC ne se calque pas obligatoirement sur l'exercice fiscal de l'entité mère, mais sur l'exercice fiscal de l'entité déclarante du groupe multinational. À l'inverse de la Belgique qui cherche l'harmonie entre les CBC.
Fichier principal	La France sépare l'obligation du MF en deux seuils. Ces deux seuils s'appliquent uniquement pour les personnes morales faisant partie d'un

⁹² Article 223 quinquies C du Code général des impôts en France

	groupe multinational. Premièrement, si la personne morale a un chiffre d'affaires annuel hors taxes supérieur ou égal à 400 millions d'euros, ou si elle appartient à un groupe au sein duquel l'une des entités dépasse ce seuil, dans ces cas elle devra tenir à disposition de l'administration un MF⁹³. Ce MF correspond exactement à celui suggéré par l'OCDE⁹⁴. Deuxièmement, si la personne morale a un chiffre d'affaires annuel hors taxes supérieur ou égal à 50 millions d'euros ou si elle appartient à un groupe au sein duquel l'une des entités dépasse ce seuil, elle devra fournir une déclaration allégée du MF⁹⁵. Si par ailleurs, aucune transaction transfrontalière n'est réalisée ou que les transactions transfrontalières sont inférieures à 100.000 euros par nature de transaction, la personne morale peut déroger à cette obligation. Les seuils rendant obligatoire la documentation de prix de transfert (MF et LF) ainsi que l'obligation déclarative en matière de prix de transfert (MF et LF allégés) tiennent compte du chiffre d'affaires dans son ensemble alors que le législateur belge exclut les résultats exceptionnels du calcul des seuils.
Fichier local	Le LF va de pair avec le MF, les seuils sont identiques et le dépôt de la déclaration allégée du LF accompagne celui du MF. La France ne mentionne aucun seuil de matérialité pour les transactions se retrouvant dans le LF ($\leq 400M$ EUR). Par contre, dans le LF abrégé figure une valeur seuil par nature de transaction transfrontalière de 100.000 euros. Alors qu'en Belgique il n'y a pas lieu de compléter la partie B du LF, si aucun total de transactions par unité d'exploitation ne dépasse 1M d'euros. De plus, la France fonctionne par nature de transactions alors que la Belgique se réfère aux unités d'exploitation. La France n'accepte pas de compensation entre charge et produit.
Autres	La France permet à l'administration d'obtenir des informations précises sur les transactions transfrontalières réalisées par des PME ne répondant pas aux critères d'obligation de dépôt du MF et du LF⁹⁶.

⁹³ Article L13 AA du Livre des procédures fiscales.

⁹⁴ Cf. « *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales* » (juillet 2017).

⁹⁵ Article 223 quinquies B du Code général des impôts.

⁹⁶ Article L. 13B du Livre des procédures fiscales.

	La France fonctionne similairement à la Belgique en cas de contrôle de prix de transfert des PME n'ayant pas d'obligation documentaire en matière de prix de transfert.
Délais	La France exige, pour les grands groupes⁹⁷, une documentation en matière de prix de transfert disponible directement en cas de vérification de la comptabilité, et ce depuis le 1^{er} janvier 2010 avant même que l'OCDE ait formalisé la documentation en matière de prix de transfert. Cette documentation s'apparentait à la documentation spécifique au pays évoquée dans l'EU TDP et s'appelait en France « country file ». La France dispose du même délai pour le CBC que la Belgique et comme l'oblige l'OCDE. Par contre, une différence apparaît pour le MF et le LF⁹⁸ qui ne doivent jamais être déposés, ils sont uniquement exigibles directement en cas de vérification de la comptabilité. La Belgique exige un dépôt d'office si l'entité constitutive d'un groupe multinational dépasse les seuils. Par ailleurs, la France semble être plus souple pour le dépôt du LF allégé qui est déposé en même temps que le MF allégé⁹⁹. La Belgique oblige le dépôt du LF en même temps que la déclaration d'impôts sur les revenus de l'entité, c'est-à-dire jusqu'à 6 mois plus tôt que la France. Par contre, la Belgique introduit l'obligation de dépôt de la partie B du LF pour les exercices commençant à partir du 1^{er} janvier 2017. La France ne fait aucune distinction de partie dans le LF.

	Grand-Duché de Luxembourg
Déclaration Pays par pays	Le Grand-Duché de Luxembourg transpose la législation du CBC quasi à l'identique de celle suggérée par l'OCDE et la directive 16/2011/UE. Pareillement à la France, le Grand-Duché de Luxembourg intègre dans sa législation la liste des législations qui appliquent l'obligation de déclarations pays par pays avec lesquels le Grand-Duché de Luxembourg détient des accords d'échange automatique.

⁹⁷ Chiffre d'affaires annuel hors taxes supérieur ou égal à 400 millions d'euros.

⁹⁸ À établir si le chiffre d'affaires est $\leq$ 400M EUR.

⁹⁹ Le Fichier principal et le Fichier local allégé ne forme qu'un en France. Et ce document est appelé « Déclaration de la politique de prix de transfert »

	Le Grand-Duché de Luxembourg a également publié une FAQ administrative dans laquelle apparaissent les particularités de transposition luxembourgeoise. Par exemple, le Grand-Duché de Luxembourg n'autorise pas l'utilisation de données consolidées pour compléter le CBC par juridiction. Ce qui diffère de l'optique belge qui l'autorise si elles sont utilisées pour toutes les juridictions et de façon cohérente selon les années. Par contre de la même manière que la Belgique, le Grand-Duché de Luxembourg autorise l'intégration proportionnelle des données financières d'une entité pour le calcul du seuil du chiffre d'affaires de 750M d'euros ainsi que pour compléter le CBC. De plus, pareillement à la Belgique, l'administration du Grand-Duché de Luxembourg (2018) précise qu'il faut tenir compte des produits extraordinaires et des gains générés par des activités d'investissement dans le calcul du chiffre d'affaires total consolidé du Groupe si ces éléments sont comptabilisés dans les états financiers consolidés en vertu des règles comptables applicables de l'Entité mère ultime résidente au Luxembourg. Le Grand-Duché de Luxembourg suggère, également, que si l'entité mère ultime dispose d'un exercice fiscal précédent inférieur à 12 mois, il y a lieu d'ajuster le chiffre d'affaires sur une période de 12 mois. Enfin, tout comme la France, le Grand-Duché du Luxembourg différencie l'exercice fiscal de l'exercice fiscal déclarable.
Fichier principal	Le Grand-Duché de Luxembourg ne transpose pas l'obligation de dépôt du MF.
Fichier local	Le Grand-Duché de Luxembourg ne transpose pas l'obligation de dépôt du LF.
Autres	L'administration fiscale luxembourgeoise (2016) impose, en vertu du paragraphe 171 de la loi générale des impôts, que tout contribuable doit pouvoir justifier les données figurant dans ses déclarations d'impôts, y compris les prix de transfert fixés dans le cadre de transactions contrôlées¹⁰⁰. Hormis l'alinéa 3 du §171 de la Loi générale des impôts du 22 mai 1931, aucune documentation spécifique n'est exigée. Cette loi introduit par son

¹⁰⁰ Loi générale des impôts du 22 mai 1931 et Circulaire LIR561-56bis1-27122016.

	alinéa 3 l'obligation pour les entreprises de pouvoir justifier tout prix de transfert selon le principe de pleine concurrence.
Délais	Le Luxembourg n'octroie aucun délai ni pour le CBC ni pour l'obligation de notification du CBC. Le CBC doit donc être déposé au plus tard le dernier jour de l'Exercice fiscal déclarable du Groupe d'entreprises multinationales. Les délais sont donc identiques à la Belgique, mais le législateur belge est plus souple en octroyant des délais supplémentaires.

Par cette comparaison, il est aisé de voir que le CBC est appliqué à la lettre par chacun des pays. Par contre, les pays membres de l'OCDE appliquent à leur guise le MF et le LF.

Le SPF Finances se veut très précis dans ses attentes de documentation en matière de prix de transfert. De plus, la Belgique transpose l'ensemble de la documentation à trois niveaux que l'OCDE suggère. La France impose différents seuils rendant la charge administrative bien moins importante pour les entités françaises constitutives d'un groupe multinational. Par ailleurs, lorsque le seuil de 400M d'euros est atteint la charge administrative s'apparente à celle de la Belgique. En effet, il y a lieu d'établir le MF et le LF dans son entièreté ; seul un seuil de matérialité de 100.000 euros par nature de transaction allège l'obligation. De plus, du fait que cette documentation doit être à tout moment disponible pour l'administration fiscale française, elle doit être disponible dès l'application d'un prix de transfert. Quant au Grand-Duché de Luxembourg, il n'exige ni le MF et ni le LF. Il permet ainsi une charge bien moins importante pour les entités constitutives de sociétés résidentes fiscales du Grand-Duché au sein d'un groupe multinational. Toutefois, le Grand-Duché de Luxembourg est très précis dans sa législation du CBC. L'administration luxembourgeoise offre également une FAQ permettant de faciliter cette nouvelle obligation.

Conclusion générale

La loi-programme du 1^{er} juillet 2016¹⁰¹ insérant l'obligation documentaire et ensuite les arrêtés royaux d'exécution du 28 octobre 2016¹⁰² spécifiant la forme de la documentation engendrent un changement considérable de la documentation en matière de prix de transfert en Belgique. Même si des recommandations non obligatoires incitaient déjà les entreprises à préparer une documentation, son caractère obligatoire dans la législation marque un tournant important dans le comportement de l'Etat belge en la matière.

La transposition en droit belge de la « soft law » de l'OCDE en droit positif entraîne incontestablement un alourdissement de la charge administrative pour les entreprises. Ce passage débouche sur une loi complexe qui tente de traduire les principes consensuels de documentation en matière de prix de transfert de l'OCDE.¹⁰³ En effet, les principes de l'OCDE se sont construits à la suite de nombreuses études et réflexions avant de déboucher sur un consensus d'une documentation standardisée à plusieurs niveaux. Citons par exemple, les CPDI, la Convention d'arbitrage de l'UE, ensuite l'EU TDP découlant du FCPT.

En outre, l'interprétation diffère encore parfois fondamentalement entre la loi et la pratique. Notamment, au niveau du LF, concernant le seuil d'1M d'euros de transactions transfrontalières au-dessus duquel la partie B du LF doit être complétée. La notice explicative stipule qu'il y a lieu d'appliquer ce seuil à l'ensemble des transactions transfrontalières lorsque l'entité n'est pas structurée par unité d'exploitation, alors que la loi précise que ce seuil se calcule uniquement par unité d'exploitation. Cette confusion amène à des divergences d'interprétation. De plus, si l'entité ne fournit aucune information dans la partie B du LF, elle peut être plus facilement susceptible d'un contrôle prix de transfert. Dans ce cas, cette entité se trouvera probablement dans l'obligation de se restructurer financièrement par unité d'exploitation comme l'impose la partie trois de la demande de renseignements d'un contrôle « prix de transfert ».

Quant au MF, l'OCDE permet de le structurer activité par activité. Le législateur belge veille à simplifier son élaboration en acceptant qu'il ne contienne que les activités de la juridiction

¹⁰¹ M.B. 4 juillet 2016.

¹⁰² M.B. 2 décembre 2016.

¹⁰³ Ghysels, R. (2017). Alignement des prix de transfert calculés sur la création de valeur, *Revue générale du contentieux fiscal*, 2017/3, p. 41.

fiscale belge. Cela impose que la ou les activité(s) du groupe soit (soient) structurée(s) de façon complètement indépendante de celles d'autres juridictions fiscales.

Le gouvernement, en imposant la partie B en annexe du LF, va au-delà des recommandations de l'OCDE. Cette annexe s'agrément de différents éléments suggérés par l'OCDE, mais le contenu se veut plus précis et exigeant. Cependant, le SPF Finances, conscient des surcoûts et des contraintes engendrées par cette documentation, a reporté d'un an l'obligation de remplir cette partie B. Ce report empêche l'utilisation effective de la documentation avant 2019 par le SPF Finances. La partie B du LF, détaillant les comptes par unité d'exploitation est précisément le fichier que l'administration peut utiliser pour soumettre les entités à des contrôles spécifiques. De surcroît, le LF répond directement aux besoins du SPF Finances pour la gestion des risques liés aux prix de transfert. L'amélioration de la gestion de risques devrait en principe rendre plus satisfaisante la pertinence des contrôles. De plus, le gouvernement, en infligeant des sanctions d'une hauteur maximum de 25.000 euros, traduit la volonté de ne pas sanctionner trop lourdement les entités en défaut de documentation. En effet, certaines sanctions dans d'autres Etats sont nettement plus lourdes.

Une autre incohérence apparaît dans l'obligation de dépôt de la première partie du LF avant le dépôt du MF. Le MF traduit la politique globale de prix de transfert et les éléments communs au groupe multinational. Le LF, tout en se calquant sur le MF, fournit les précisions locales spécifiques à l'entité concernée. La première année du dépôt des formulaires, la documentation sera sans doute moins cohérente. Par ailleurs, dès que le MF est établi, il devrait en principe peu changer d'une année à l'autre. La deuxième année le LF pourra se calquer sur le premier MF.

Le CBC est entièrement né de BEPS 13. Bien que son contenu ne relate pas une la politique de prix de transfert du groupe, il pourra se révéler redoutable pour les administrations fiscales. En effet, étant factuel, il relate des éléments témoignant directement de montages fiscaux agressifs. Les différentes administrations fiscales décèleront facilement les entités à très faible substance absorbant des bénéfices importants dans des juridictions dotées d'une fiscalité avantageuse ou de régimes de niches favorables.

L'impact de ces nouvelles obligations sur les contrôles de prix de transfert ne pourra réellement apparaître qu'en 2019 lorsque le SPF Finances sera en possession de l'ensemble de la documentation. Par ailleurs, le nombre d'inspecteurs ne cesse d'augmenter et la Cellule « prix

de transfert » ne sera plus seule compétente pour déceler des risques émanant du prix de transfert. De nombreuses formations se sont multipliées et continuent à s'organiser au sein des centres locaux de l'administration. Beaucoup de contrôles de prix de transfert aboutissent par des négociations. Ces négociations mènent régulièrement à une double imposition. La Convention d'arbitrage¹⁰⁴ est le seul instrument international qui permet, comparé aux CPDI, de garantir l'élimination d'une double imposition dans un contexte purement européen. Les CPDI n'imposent qu'une procédure amiable mais aucune obligation de résultat. La procédure dans le cadre de la Convention d'arbitrage est souvent lourde et longue à entreprendre. C'est pourquoi l'ampleur de la démarche représente fréquemment un frein pour les entreprises¹⁰⁵, ce qui les pousse donc, malheureusement parfois, à accepter une double imposition. Les entités ont donc intérêt à ne pas subir un ajustement des prix de transfert. Une société peu organisée financièrement a tout intérêt à se structurer. D'une part pour ne pas devoir subir un contrôle mais également pour bénéficier d'informations financières analytiques sur ses activités, car ces informations constituent avant tout un excellent outil de gestion. La documentation en matière de prix de transfert et plus particulièrement le LF peut, de ce fait, servir d'incitant à la structuration financière et à la mise en place d'une réelle comptabilité analytique.

Enfin, La comparaison avec la France et le Grand-Duché de Luxembourg permet de mettre en lumière les disparités d'application des principes de L'OCDE en matière de prix de transfert. Ces principes prônent une documentation à trois niveaux pour atteindre les objectifs. Ces objectifs visent une conscientisation des entités face aux politiques de prix de transfert, une gestion des risques plus appropriée par les administrations et finalement des contrôles de qualité taillés pour chaque type d'entreprise contrôlée. De ce constat, malgré le fait que la documentation offre une visibilité accrue des risques liés au prix de transfert et résout certaines injustices en terme d'allocation des bénéfices, elle ne suffit guère pour pallier à tout abus de structure sociétale. En effet, bon nombre de pays resteront probablement réticents à l'application exhaustive des recommandations de l'OCDE. Ces pays risquent, par exemple, de n'appliquer que le minimum des recommandations de l'OCDE afin d'en rester membres tout en étant aveugles quant à la manière dont les entreprises rempliront les obligations documentaires. Et ce, dans l'unique but d'être plus attractifs et de ne pas faire fuir des entités

¹⁰⁴ Convention 90/436/CEE du 23 juillet 1990 relative à l'élimination des doubles impositions en de correction des bénéfices d'entreprises associées.

¹⁰⁵ Dedobbeleer, P. (2017). *Les obligations de documentation prix de transfert en Belgique : impact des recommandations du plan BEPS de l'O.C.D.E.*, Revue générale du contentieux fiscal, 2017/3, pp. 211.

d'une certaine importance pour garder leurs recettes fiscales, mais également pour l'économie du pays.

Je pense donc que ces nouvelles obligations de documentation s'inscrivent parfaitement dans la tendance née après la crise financière. Elles visent notamment à tenter d'uniformiser les règles fiscales et d'empêcher la concurrence fiscale qui aboutit à une course effrénée des taux d'imposition à l'impôt des sociétés vers le bas et donc à une chute importante des recettes fiscales. En effet, une baisse du taux de l'impôt des sociétés prive l'Etat qui en est l'initiateur de recettes fiscales, mais prive aussi parfois un autre Etat qui conserve un taux élevé de recettes si certaines de ses bases imposables glissent vers des Etats plus accueillants.

Cependant, on ne peut que constater que la réaction belge est assez duale, car elle a tenté de retarder au maximum ces nouvelles obligations (délais, tolérances,...) tout en allant plus loin que ce que préconisait l'OCDE au niveau de la partie B du LF. Cette dualité provient probablement de tensions internes entre d'une part la volonté d'une politique souple et en faveur des entreprises du gouvernement actuel et d'autre part, la volonté exprimée par l'administration fiscale de pouvoir disposer d'informations plus pertinentes afin d'améliorer la sélection des dossiers en matière de prix de transfert. Sachant que chaque confection de budget oblige le gouvernement à, soit réaliser des économies supplémentaires, soit à trouver de nouvelles recettes, d'éventuels ajustements prix de transfert mieux ciblés et donc plus importants constituent une source de recettes dont il est difficile de se priver.

J'ai été également surprise de comparer l'attitude administrative en fonction des différents services de l'administration. En effet, les différentes personnes que j'ai pu rencontrer m'ont appris que certains Inspecteurs pouvaient parfois être très stricts lors de contrôles fiscaux, par contre, il semble que la Cellule prix de transfert soit particulièrement ouverte au dialogue et à la négociation puisque la quasi-totalité des contrôles se terminent par un accord avec le contribuable. De même, le SDA est largement présenté comme particulièrement ouvert au dialogue et à la discussion.

La capacité pour l'Etat belge dans sa globalité de combiner sévérité et souplesse m'a également particulièrement marquée en rédigeant ce mémoire. Mais ce n'est finalement pas une surprise pour un Etat qu'on surnomme « le pays du consensus ».

Enfin, les prix de transfert constituent une matière particulièrement incertaine, constituée d'approches, d'évaluations et d'estimations pour lesquelles personne ne pourra jamais détenir

la vérité absolue. Il s'agit d'un important espace « gris », largement sujet à des interprétations diverses, ce qui explique sans doute pourquoi certains souhaiteraient balayer ces concepts au sein de l'UE en leur substituant une méthode de loin nettement plus pragmatique nommée l'ACCIS¹⁰⁶. Ce choix ne résoudrait certainement pas tous les problèmes prix de transfert dans une économie de plus en plus mondiale, mais simplifierait certainement très fortement la répartition des profits au sein de l'UE. Une simplification bienvenue ? Ou la porte ouverte à de nouveaux abus ? L'avenir nous l'apprendra peut-être. Il ne faut en effet surtout pas sous-estimer la capacité qu'a l'être humain à faire preuve de créativité pour contourner une règle qui lui est défavorable.

¹⁰⁶ ACCIS : Assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés.

Bibliographie

Administration des contributions directes. (2016). *Circulaire du directeur des contributions LIR561-56bis1-27122016*.

Administration des contributions directes. (2018). *Foire aux questions (FAQ) - déclaration pays par pays*. En ligne
http://www.impotsdirects.public.lu/fr/echanges_electroniques/CBC/FAQ.html, consulté le 13 juin 2018.

Arrêté royal du 28 octobre 2016 fixant le modèle de formulaire visé à l'article 321/2, § 5, 321/4, § 4, 321/5, § 4, CIR 92. (2016). *Moniteur belge*, 2 décembre.

Banque Nationale de Belgique. (2006). *Etablissement et dépôt des comptes consolidés et du rapport de gestion consolidé*. En ligne
https://www.nbb.be/doc/ba/consol/t_conso_f_v201206.pdf, consulté le 21 avril 2018.

Centres Grandes Entreprises. (2017). *Demande de renseignements*.

Chambre des représentants de Belgique. (2016). *Projet de loi-programme DOC 54 1875/001*.

Chambre des représentants de Belgique. (2017). *Projet de loi DOC 54 2482/001*.

Chambre des représentants de Belgique. (2017). *Projet de loi DOC 54 2563/001*.

Commission des communautés européennes. (2001). *COM(2001) 582 final du 23.10.2001*.

Commission des communautés européennes. (2005). *COM(2005) 543 final du 7.11.2005*.

Commission des normes comptables. (2016). *Avis CNC 2016/24 - Résultats exceptionnels : modifications introduites par l'arrêté royal du 18 décembre 2015*.
En ligne http://www.cnc-cbn.be/files/advice/link/Avis_CNC_2016_24.pdf.

Commission européenne. (2001). *La fiscalité des entreprises dans le Marché intérieur*. En ligne
https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/company_tax_study_fr.pdf.

Convention 90/436/CEE du 23 juillet 1990 relative à l'élimination des doubles impositions en de correction des bénéfices d'entreprises associées. (1990). *J.O.U.E., L.225, 20 août*.

Dedobbeleer, P. (2017). *Les obligations de documentation prix de transfert en Belgique : impact des recommandations du plan BEPS de l'O.C.D.E.*, Revue générale du contentieux fiscal, 2017/3, p. 209-218.

Dedobbeleer, P. (2018). *Etes-vous prêt pour un contrôle fiscal en matière de prix de transfert ?*. En ligne sur le site web de BDO Belgium, Actualités <https://www.bdo.be/fr-be/actualites/2018/etes-vous-pret-pour-un-controle-fiscal-en-matiere-de-prix-de-transfert>.

Deloitte. (2015). *Cost contribution arrangements*. En ligne <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/Tax/us-tax-beps-changes-transfer-pricing-cost-contribution-arrangements.pdf>, consulté le 30 mai 2018.

Direction générale des finances publiques. (2017). *BOI-BIC-BASE-80-10-20-20170301*.

Directive (UE) 2016/881 du Conseil du 25 mai 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal. (2016). *J.O.U.E., L. 146, 3 juin*.

Directive 2011/16/UE du conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE. (2011). *J.O.U.E, L.64 , 11 mars*.

Englebin, Thomas. *Les prix de transfert inter-sociétés : approche théorique et application intracommunautaire*. Louvain School of Management, Université catholique de Louvain, 2016. Prom. : Thilmany, Jean.

Européen Commision. (2014). *Taxation and Customs Union*. En ligne <http://ec.europa.eu/dpo-register/details.htm?id=38087>, consulté le 20 juin 2018.

FSMA. (s.d.). *Qu'est-ce qu'un "actionnaire détenant le contrôle de la société"*. En ligne <https://mcc-info.fsma.be/fr/quest-ce-quun-actionnaire-d%C3%A9tenant-le-contr%C3%B4le-de-la-soci%C3%A9t%C3%A9>, consulté le 4 mars 2018.

Institut Coppet. (2012). *Adam Smith et la main invisible*. En ligne <https://www.contrepoints.org/2012/03/01/71284-adam-smith-et-la-main-invisible>, consulté le 29 juin 2018.

KPMG. (2016). *Obligations de documentation des prix de transfert pour les contribuables*. En ligne <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/be/pdf/obligations-de-documentation-fr.pdf>, consulté le 9 juin 2018.

Loi du 19 décembre 2014 relative à la mise en œuvre du paquet d’avenir, première partie. (2015). *Mémorial A – N°257, 24 décembre, p. 5472.*

Loi du 23 décembre 2016 portant transposition de la directive (UE) 2016/881 du Conseil du 25 mai 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l’échange automatique et obligatoire d’informations dans le domaine fiscal et concernant les règles de déclaration pays par pays pour les groupes d’entreprises multinationales. (2016). *Mémorial A – N° 280, 27 décembre, p. 5920.*

Loi du 31 juillet 2017, Loi transposant plusieurs Directives en ce qui concerne l’échange automatique et obligatoire d’informations dans le domaine fiscal. (2017). *Moniteur belge, 11 août, p. 79429.*

Loi-programme du 1er juillet 2016, Section 3, article 53-64, Prix de transfert. (2016). *Moniteur belge, 4 juillet, p. 40970.*

OCDE (2010), *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, Éditions OCDE, Paris.

OCDE (2013), *Plan d’action concernant l’érosion de la base d’imposition et le transfert de bénéfices*, Éditions OCDE.

OCDE (2014), *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : Version abrégée 2014*, Éditions OCDE, Paris.

OCDE (2015), *Projet OCDE/G20 sur l’érosion de la base d’imposition et le transfert de bénéfices, Résumés Rapports finaux 2015*, Éditions OCDE, Paris.

OCDE (2016), *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2014 (Version complète)*, Éditions OCDE, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239142-fr>.

OCDE (2017), *BEPS Action 13 sur la déclaration pays par pays – Documents pour l’examen par les pairs , Projet OCDE/G20 sur l’érosion de la base d’imposition et le transfert de bénéfices*, OCDE, Paris.

OCDE (2017), *Instructions relatives à la mise en œuvre de la déclaration pays par pays – BEPS Action 13*, OCDE, Paris.

OCDE (2017), *La mise à jour 2017 du modèle de convention fiscale de l'OCDE*, Éditions OCDE, Paris.

OCDE (2017), *Signatories of the multilateral competent authority agreement on the exchange of country-by-country reports (CBC MCAA) and signing dates*, OCDE.

OCDE (2015), *Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays, Action 13 - Rapport final 2015*, Éditions OCDE, Paris.

OCDE (2017), *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2017*, Éditions OCDE, Paris.

OCDE. (2016). *Note d'information : Cadre inclusif pour la mise en œuvre du projet BEPS*. En ligne <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/note-information-cadre-inclusif-pour-la-mise-en-oeuvre-du-projet-beps.pdf>, consulté le 19 mai 2018.

OCDE. (2017). *France Transfer Pricing Country : Profile*. En ligne <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profile-france.pdf>, consulté le 9 juin 2018.

OCDE. (2017). *Grand-Duchy of Luxembourg Transfer Pricing Country : Profile*. En ligne <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profile-luxembourg.pdf>, consulté le 12 juin 2018.

OCDE. (2018). *Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale*. En ligne <http://www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/convention-concernant-l-assistance-administrative-mutuelle-en-matiere-fiscale.htm>, consulté le 4 juin 2018.

OCDE. (2018). *Instructions relatives à la mise en œuvre de la déclaration pays par pays BEPS ACTION 13*. En ligne <https://www.oecd.org/fr/ctp/instructions-relatives-a-la-mise-en-oeuvre-de-la-declaration-pays-par-pays-beps-action-13.pdf>, consulté le juin 2018.

OCDE. (s.d.). *L'Organisation de Coopération et de Développement Économiques (OCDE)*. En ligne <http://www.oecd.org/fr/apropos/>, consulté le 8 février 2018.

OCDE. (s.d.). *Modèle de convention sur l'échange efficace de renseignements en matière fiscale, élaboré par le Groupe de travail du Forum mondial sur l'échange de renseignements*.

En ligne <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/echange-de-renseignements-fiscaux/accordsdechangederenseignementsfiscauxtieas.htm>, consulté le 10 mai 2018.

OCDE. (s.d.). *Tax Information Exchange Agreements (TIEAs)*. En ligne <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/taxinformationexchangeagreementstieas.htm>, consulté le 15 mars 2018.

OCDE/Conseil de l'Europe (2011), *La Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale : Amendée par le Protocole de 2010*, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264115682-fr>.

PWC. (2018). *Belgian transfer pricing audit : increased manpower, new focus areas, and enhances cooperation on the horizon*. En ligne <https://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/pricing-knowledge-network/assets/pwc-tp-belgium-tp-audits.pdf>, consulté le 27 mai 2018.

Règlement d'exécution (UE) 2016/1963 de la Commission du 9 novembre 2016 modifiant le règlement (UE) 2015/2378 en ce qui concerne les formulaires types à utiliser et le régime linguistique applicable aux fins des directives (UE) 2015/2376 et (UE) 2016/881 du Conseil. (2016). *J.O.U.E., L.303/4, 10 novembre*.

Règlement grand-ducal du 13 février 2018 portant exécution de l'article 4, paragraphe 2 de la loi du 23 décembre 2016 relative à la déclaration pays par pays. (2018). *Mémorial A – N°136, 20 février*.

Résolution du Conseil et des représentants des gouvernements des États membres, réunis au sein du Conseil du 27 juin 2006, concernant le code de conduite relatif à la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'Union européenne (EU TPD) du 27 juin 2006.

Roussel, A. (2016). *Cash Pooling – Définition*. En ligne sur le site web de datalog-finance, Définitions <https://www.datalog-finance.com/definition-cash-pooling/>, consulté le 5 juin 2018.

Securex. (2013). *Des conventions préventives de la double imposition pour agir contre la fraude et l'évasion fiscale*. En ligne <https://www.securex.eu/lex->

go.nsf/vwNews_de/55B7E13667D68F5EC1257B4100342388?OpenDocument#.Wznj56czY2w, consulté le 18 juin 2018.

Service de la Commission Européenne. (2005). *SEC (2005) 1477 du 11.11.2005*.

Service Public Fédéral Belge. (2018). *Décisions anticipées en matière fiscale*. En ligne https://www.belgium.be/fr/impots/impot_sur_les_revenus/societes/ruling, consulté le 8 mai 2018.

SPF Finances . (2018). *Prix de transfert – BEPS13*. En ligne <https://finances.belgium.be/fr/entreprises/international/prix-de-transfert-beps-13>, consulté le 12 juillet 2018

SPF Finances. (1999). *Circulaire AAF/98-0003 28/06/1999*.

SPF Finances. (2006). *Circulaire n° Ci. RH.421/580.456 (AFER 40/2006) dd. 14.11.2006*.

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

SPF Finances. (2015). *Création des centres « grandes entreprises » au sein du spf finances*. En ligne https://finances.belgium.be/fr/Actualites/150703_oprichting_van_centra_grote_onderneming_n_bij_de_fod_financi_n.

SPF Finances. (2017). *Circulaire 2017/C/56 concernant les obligations complémentaires de déclaration en matière de prix de transfert*.

SPF Finances. (2018). *Délais de rentrée des déclarations*. En ligne <https://finances.belgium.be/fr/E-services/biztax/delais-de-rentree-des-declarations#q1>, consulté le 16 mai 2018.

SPF Finances. (2018). *FAQ BEPS13*. En ligne <https://finances.belgium.be/sites/default/files/downloads/126-faq-beps13-fr-20180504.pdf>, consulté le 10 mai 2018.

SPF Finances. (s.d.). *Inspection spéciale des impôts*. En ligne https://finances.belgium.be/fr/sur_le_spf/structure_et_services/administrations_generales/bijzondere_belastinginspectie, consulté le 28 mai 2018.

Weynand & Partner Pteuerberatung PGMBH. (2016). *AGFisc orientée groupes cibles est désormais pleinement opérationnelle*. En ligne <http://www.weynand.be/documents/news-items/20161008-hervorming-transformation.xml?lang=fr>.

Recueils législatifs :

Belgique : Code des impôts sur les revenus de 1992

Code des sociétés

France : Livre des procédure fiscales

Code général des impôts

Luxembourg : Loi concernant l'impôt sur le revenu (LIR)

Loi générale des impôts du 22 mai 1931

Entretiens :

Dedobbeleer, P., Tax Patner chez BDO équipe de “ Transfer Pricing”. Entretien en date le 20 mai 2018.

Dedobbeleer, P., Tax Patner chez BDO équipe de “ Transfer Pricing”. Entretien en date le 6 juin 2018.

Dedobbeleer, P., Tax Patner chez BDO équipe de “ Transfer Pricing”. Entretien en date le 27 juillet 2018.

de Gottal, B., SPF Finances de la Cellule « prix de transfert ». Entretien en date le 4 juillet 2018.

Annexes

1. Modèle de législation de l'OCDE

OCDE (2017), *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2017*, Éditions OCDE, Paris, p. 575-581.

ANNEXE IV AU CHAPITRE V : DISPOSITIF DE MISE EN ŒUVRE DES DÉCLARATIONS PAYS PAR PAYS – 575

Modèle de législation concernant la déclaration pays par pays

Article 1 Définitions

Aux fins du présent [titre de la loi], les expressions et termes suivants ont le sens défini ci-après :

1. Le terme « Groupe » désigne un ensemble d'entreprises liées en vertu de la structure de propriété ou de contrôle, tenu à ce titre d'établir des États financiers consolidés conformes aux principes comptables applicables à des fins d'information financière, ou qui serait tenu de le faire si des participations dans l'une ou l'autre de ces entreprises étaient cotées en bourse.
2. L'expression « Groupe d'entreprises multinationales » désigne tout groupe qui (i) comprend deux entreprises ou plus, dont la résidence fiscale se trouve dans des juridictions différentes, ou qui comprend une entreprise établie dans une juridiction à des fins fiscales mais qui est soumise à l'impôt dans une autre juridiction au titre des activités exercées par l'intermédiaire d'un établissement stable, et (ii) qui n'est pas un Groupe d'entreprises multinationales exclu.
3. L'expression « Groupe d'entreprises multinationales exclu » désigne, au titre d'un Exercice fiscal quelconque du Groupe, un Groupe qui a réalisé un chiffre d'affaires total consolidé inférieur à [750 millions d'euros] / [indiquer un montant en devise locale équivalent à 750 millions d'euros en janvier 2015] au cours de l'Exercice fiscal qui précède immédiatement l'Exercice fiscal déclarable, ainsi qu'il ressort de ses États financiers consolidés au titre de cet exercice fiscal antérieur.
4. L'expression « Entité constitutive » désigne (i) toute unité opérationnelle distincte d'un Groupe d'entreprises multinationales qui est intégrée dans les États financiers consolidés du Groupe d'entreprises multinationales à des fins d'information financière, ou qui le serait si des participations dans cette unité opérationnelle d'un Groupe d'entreprises multinationales étaient cotées en bourse ; (ii) toute unité opérationnelle qui est exclue des États financiers consolidés du Groupe d'entreprises

multinationales uniquement pour des raisons de taille ou d'importance relative; et (iii) tout établissement stable d'une unité opérationnelle distincte du Groupe d'entreprises multinationales appartenant aux catégories (i) ou (ii) supra sous réserve que l'unité opérationnelle établisse un état financier distinct pour cet établissement stable à des fins réglementaires, fiscales, d'information financière, ou de gestion interne.

5. L'expression « Entité déclarante » désigne l'Entité constitutive tenue de déposer une Déclaration pays par pays conforme aux exigences de l'article 4 dans sa juridiction de résidence fiscale pour le compte du Groupe d'entreprises multinationales. L'Entité déclarante peut être l'Entité mère ultime, l'Entité mère de substitution ou toute entité décrite au paragraphe 2 de l'article 2.

6. L'expression « Entité mère ultime » désigne une Entité constitutive d'un Groupe d'entreprises multinationales qui remplit les critères suivants :

i. elle détient directement ou indirectement une participation suffisante dans une ou plusieurs autres Entités constitutives de ce Groupe d'entreprises multinationales de sorte qu'elle est tenue d'établir des États financiers consolidés selon les principes comptables généralement utilisés dans sa juridiction de résidence fiscale, ou serait tenue de le faire si ses participations étaient cotées en bourse dans sa juridiction de résidence fiscale ; et

ii. aucune autre Entité constitutive d'un tel Groupe d'entreprises multinationales ne détient directement ou indirectement une participation décrite à l'alinéa (i) supra dans l'Entité constitutive susmentionnée.

7. L'expression « Entité mère de substitution » désigne une Entité constitutive du Groupe d'entreprises multinationales qui a été mandatée par ce Groupe, en qualité d'unique substitut de l'Entité mère ultime, pour déposer la Déclaration pays par pays dans la juridiction de résidence fiscale de cette Entité constitutive, pour le compte de ce Groupe d'entreprises multinationales, lorsqu'une ou plusieurs des conditions exposées à l'alinéa (ii) du paragraphe 2 de l'article 2 s'appliquent.

8. L'expression « Exercice fiscal » désigne une période comptable annuelle pour laquelle l'Entité mère ultime du Groupe d'entreprises multinationales établit ses états financiers.

9. L'expression « Exercice fiscal déclarable » désigne l'exercice fiscal dont les résultats financiers et opérationnels sont reflétés dans la Déclaration pays par pays définie à l'article 4.

10. L'expression « Accord éligible entre autorités compétentes » désigne un accord (i) conclu entre des représentants autorisés des juridictions qui sont parties à un Accord international et (ii) qui prévoit l'échange automatique des Déclarations pays par pays entre les juridictions parties.

11. L'expression « Accord international » désigne la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, toute convention fiscale bilatérale ou multilatérale, ou tout accord d'échange de renseignements fiscaux auquel le [Pays] est partie, et dont les dispositions confèrent le pouvoir juridique d'échanger des renseignements fiscaux entre juridictions, y compris de façon automatique.

12. L'expression « États financiers consolidés » désigne les états financiers d'un Groupe d'entreprises multinationales dans lesquels les actifs, les passifs, les recettes, les dépenses et les flux de trésorerie de l'Entité mère ultime et des Entités constitutives sont présentés comme étant ceux d'une seule entité économique.

13. L'expression « Défaillance systémique » au regard d'une juridiction signifie qu'une juridiction a conclu un Accord éligible entre autorités compétentes avec le [Pays], mais a suspendu l'échange automatique (pour des raisons autres que celles prévues par les dispositions de cet Accord) ou a négligé de façon persistante de transmettre automatiquement au [Pays] les Déclarations pays par pays en sa possession relatives à des Groupes d'entreprises multinationales qui ont des Entités constitutives dans le [Pays].

Article 2

Obligation déclarative

1. Chaque Entité mère ultime d'un Groupe d'entreprises multinationales qui réside à des fins fiscales dans le [Pays] doit remettre à l'Administration fiscale du [Pays] une Déclaration pays par pays conforme aux exigences de l'article 4 portant sur son Exercice fiscal déclarable, à la date prévue par l'article 5 ou avant cette date.

2. Une Entité constitutive qui n'est pas l'Entité mère ultime d'un Groupe d'entreprises multinationales doit remettre à l'Administration fiscale du [Pays] une Déclaration pays par pays conforme aux exigences de l'article 4 portant sur l'Exercice fiscal déclarable du Groupe d'entreprises multinationales dont elle est une Entité constitutive, à la date prévue par l'article 5 ou avant cette date, si les critères suivants sont remplis :

i. l'entité réside dans le [Pays] à des fins fiscales ; et

ii. l'une des conditions suivantes s'applique :

- a) l'Entité mère ultime du Groupe d'entreprises multinationales n'est pas tenue de déposer une Déclaration pays par pays dans sa juridiction de résidence fiscale ; ou
- b) la juridiction où réside l'Entité mère ultime à des fins fiscales a conclu un Accord international dont le [Pays] est partie, mais n'a pas d'Accord éligible entre autorités compétentes en vigueur auquel le [Pays] est partie à la date indiquée à l'article 5 pour le dépôt de la Déclaration pays par pays correspondant à l'Exercice fiscal déclarable ; ou
- c) une Défaillance systémique de la juridiction de résidence fiscale de l'Entité mère ultime a été notifiée par l'Administration fiscale du Pays] à l'Entité constitutive résidente dans le [Pays] à des fins fiscales.

Lorsque plusieurs Entités constitutives du même Groupe d'entreprises multinationales sont résidentes dans le [Pays] à des fins fiscales et si une ou plusieurs des conditions prévues à l'alinéa (ii) ci-dessus s'appliquent, le Groupe d'entreprises multinationales peut désigner l'une de ces Entités constitutives pour remettre à l'Administration fiscale du Pays] la Déclaration pays par pays conforme aux exigences de l'article 4 et établie au titre d'un Exercice fiscal déclarable quelconque, à la date indiquée à l'article 5 ou avant, et informer l'Administration fiscale du Pays] que ce dépôt vise à remplir l'obligation déclarative impartie à toutes les Entités constitutives de ce Groupe d'entreprises multinationales qui résident dans le [Pays] à des fins fiscales.

3. Nonobstant les dispositions du paragraphe 2 de l'article 2, lorsque l'une ou plusieurs des conditions visées à l'alinéa (ii) du paragraphe 2 de l'article 2 s'appliquent, une entité décrite au paragraphe 2 de l'article 2 n'est pas tenue de remettre à l'Administration fiscale du Pays] la Déclaration pays par pays relative à un Exercice fiscal déclarable si le Groupe d'entreprises multinationales dont elle est une Entité constitutive a communiqué la Déclaration pays par pays conforme aux exigences de l'article 4 pour cet Exercice fiscal à une Entité mère de substitution et que cette dernière remet ladite déclaration à l'autorité fiscale de sa juridiction de résidence fiscale à la date indiquée à l'article 5 ou avant, dès lors que les conditions suivantes sont remplies :

- a) la juridiction de résidence fiscale de l'Entité mère de substitution impose le dépôt des Déclarations pays par pays répondant aux exigences prévues par l'article 4 ;
- b) la juridiction de résidence fiscale de l'Entité mère de substitution a conclu un Accord éligible entre autorités compétentes dont le [Pays] est partie à la date indiquée à l'article 5 pour le dépôt de la Déclaration pays par pays relative à l'Exercice fiscal déclarable ;
- c) la juridiction de résidence fiscale de l'Entité mère de substitution n'a pas informé l'Administration fiscale du Pays] d'une Défaillance systémique ;
- d) la juridiction de résidence fiscale de l'Entité mère de substitution a été informée, selon les modalités prévues par le paragraphe 1 de l'article 3, par l'Entité constitutive résidente à des fins fiscales de sa juridiction que cette dernière est l'Entité mère de substitution ; et
- e) une notification conforme aux dispositions prévues par le paragraphe 2 de l'article 3 a été adressée à l'Administration fiscale du Pays].

Article 3

Notification

1. Une Entité constitutive d'un Groupe d'entreprises multinationales qui réside dans le [Pays] à des fins fiscales doit indiquer à l'Administration fiscale du Pays] si elle est l'Entité mère ultime ou l'Entité mère de substitution, au plus tard [le dernier jour de l'Exercice fiscal déclarable de ce Groupe d'entreprises multinationales].
2. Lorsqu'une Entité constitutive d'un Groupe d'entreprises multinationales qui réside dans le [Pays] à des fins fiscales n'est pas l'Entité mère ultime ou l'Entité mère de substitution, elle doit indiquer à l'Administration fiscale du Pays] l'identité et la résidence fiscale de l'Entité déclarante, au plus tard [le dernier jour de l'Exercice fiscal déclarable de ce Groupe d'entreprises multinationales].

Article 4 Déclaration pays par pays

1. Aux fins de [titre de la loi], une Déclaration pays par pays portant sur un Groupe d'entreprises multinationales est une déclaration qui contient :
 - i. des informations agrégées sur le chiffre d'affaires, le bénéfice (la perte) avant impôts, les impôts sur les bénéfices acquittés, les impôts sur les bénéfices dus, le capital social, les bénéfices non distribués, les effectifs et les actifs corporels hors trésorerie ou équivalents de trésorerie pour chacune des juridictions dans lesquelles le Groupe d'entreprises multinationales exerce des activités ;
 - ii. l'identité de chaque Entité constitutive du Groupe d'entreprises multinationales, précisant la juridiction de résidence fiscale de cette Entité constitutive et, si elle diffère de la juridiction de résidence fiscale, la juridiction selon les lois de laquelle cette Entité constitutive est organisée, ainsi que la nature de son activité ou de ses activités commerciales principales.
2. La Déclaration pays par pays doit être établie selon les formes prescrites et en suivant les définitions et instructions indiquées dans le modèle type qui se trouve à [l'Annexe III au Chapitre V des Principes applicables en matière de prix de transfert tels que modifiés périodiquement] / [l'Annexe III au rapport *Documentation des prix de transfert et déclarations pays par pays* relatif à l'Action 13 du Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices] / [l'Annexe à cette loi].

Article 5 Délai de dépôt

La Déclaration pays par pays prévue par [titre de la loi] doit être déposée au plus tard 12 mois après le dernier jour de l'Exercice fiscal déclarable du Groupe d'entreprises multinationales.

Article 6 Utilisation et confidentialité des informations contenues dans la Déclaration pays par pays

1. L'[Administration fiscale du Pays] doit utiliser la Déclaration pays par pays dans le but de procéder à une évaluation générale des risques liés

aux prix de transfert et d'autres risques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices dans le [Pays], y compris le risque de non-respect des règles applicables en matière de prix de transfert par des membres du Groupe d'entreprises multinationales et, le cas échéant, à des fins d'analyse économique et statistique. L'[Administration fiscale du Pays] ne se basera pas sur la Déclaration pays par pays pour procéder à des ajustements des prix de transfert.

2. L'[Administration fiscale du Pays] doit préserver la confidentialité des informations qui figurent dans la Déclaration pays par pays au moins dans la même mesure que si ces informations lui étaient communiquées en vertu des dispositions de la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale.

Article 7 Pénalités

Ce modèle de législation ne prévoit pas de dispositions relatives aux pénalités à infliger si une Entité déclarante ne respecte pas ses obligations déclaratives concernant la Déclaration pays par pays. On suppose que les juridictions appliqueront leur régime de pénalités existant en matière de documentation des prix de transfert à l'obligation de dépôt de la Déclaration pays par pays.

Article 8 Date d'entrée en vigueur

Ce [titre de la loi] s'applique aux Exercices fiscaux déclarables de Groupes d'entreprises multinationales qui débutent à compter du [1^{er} janvier 2016].

OCDE (2017), *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2017*, Éditions OCDE, Paris, p. 562-563.

A. Modèle de formulaire de déclaration pays par pays

Tableau 1. Vue d'ensemble de la répartition des bénéfices, des impôts et des activités par juridiction fiscale

[illegible]

Tableau 2. Liste de toutes les entités constitutives du groupe d'entreprises multinationales correspondant aux données agrégées par juridiction fiscale

Nom du groupe d'entreprises multinationales : Exercice fiscal considéré :																
Juridiction fiscale	Entités constitutives résidentes de la juridiction fiscale	Juridiction fiscale de constitution si elle diffère de la juridiction fiscale de résidence	Principale(s) activité(s)													
			Recherche-développement (R&D)	Détention ou gestion de droits de propriété intellectuelle	Achats ou approvisionnement	Fabrication ou production	Vente, commercialisation ou distribution	Services administratifs, de gestion ou de soutien	Fourniture de services à des parties indépendantes	Financement interne du groupe	Services financiers réglementés	Assurance	Détention d'actions ou d'autres instruments de fonds propres	Activités dormantes	Autres ¹	
	1.															
	2.															
	3.															
	1.															
	2.															
	3.															

1. Veuillez préciser la nature de l'activité de l'entité constitutive dans la partie « Informations complémentaires ».

Tableau 3. Informations complémentaires

Nom du groupe d'entreprises multinationales : Exercice fiscal considéré :	
Veuillez ajouter dans cette rubrique les informations ou explications succinctes complémentaires qui vous semblent nécessaires ou qui faciliteraient la compréhension des informations obligatoires fournies dans la déclaration pays par pays.	

3. Articles du CIR 92

Art. 321/1

Aux fins de la présente section, il convient d'entendre par:

1° le terme «groupe»: un ensemble d'entreprises liées par la propriété ou le contrôle de manière telle qu'il est tenu, conformément aux règles comptables en vigueur, d'établir des comptes annuels consolidés à des fins d'information financière, ou qu'il serait tenu de le faire si des participations dans une de ces entreprises étaient négociées sur un marché réglementé;

2° le terme «entreprise»: toute forme d'exercice d'une activité commerciale par toute personne visée à l'article 338, paragraphe 2, 13°, b., c. et d.;

3° l'expression «groupe multinational»: tout groupe qui comprend deux entreprises ou plus qui sont résidentes de juridictions différentes, ou qui comprend une entreprise qui est résidente d'une juridiction et qui est soumise à l'impôt dans une autre juridiction au titre des activités exercées par l'intermédiaire d'un établissement stable;

4° l'expression «entité constitutive»:

a) toute entité distincte d'un groupe multinational qui est intégrée dans les comptes annuels consolidés du groupe multinational à des fins d'information financière, ou qui serait intégrée dans ces comptes annuels si des participations dans une telle entité d'un groupe multinational étaient négociées sur un marché réglementé;

b) toute entité distincte d'un groupe multinational qui est exclue des comptes annuels consolidés du groupe uniquement pour des raisons de taille ou d'importance relative; et

c) tout établissement stable d'une entité distincte du groupe multinational visée au point a) ou b) ci-avant, à condition que l'entité établisse des comptes annuels distincts pour cet établissement stable à des fins réglementaires, d'information financière, de déclaration fiscale ou de contrôle de la gestion interne;

5° l'expression «marché réglementé»: un marché au sens de l'article 2, de la loi du 2 août 2002, modifié pour la dernière fois par la loi du 25 avril 2014, 3° relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers;

6° l'expression «entité constitutive belge»: toute entité constitutive qui est résidente fiscale de la Belgique;

7° l'expression «entité déclarante»: l'entité constitutive qui est tenue de déposer dans la juridiction dont elle est résidente fiscale une déclaration pays par pays pour le compte du groupe multinational. L'entité déclarante peut être l'entité mère ultime, l'entité mère de substitution ou toute autre entité décrite au paragraphe 2 de l'article 321/2;

8° l'expression «entité mère ultime»: une entité constitutive d'un groupe multinational qui remplit les conditions suivantes:

a) elle détient directement ou indirectement dans une ou plusieurs autres entités constitutives de ce groupe multinational une participation d'une importance telle qu'elle est tenue d'établir des comptes annuels consolidés en vertu des règles comptables généralement applicables dans la juridiction où cette entité est résidente fiscale, ou qu'elle serait tenue de le faire si ses participations étaient négociées sur un marché réglementé dans la juridiction où elle a son domicile fiscal, et

b) aucune autre entité constitutive de ce groupe multinational ne détient directement ou indirectement une participation telle que décrite à l'alinéa a) ci-avant dans l'entité constitutive susmentionnée;

9° l'expression «entité mère de substitution»: une entité constitutive du groupe multinational qui a été mandatée par ce groupe, en qualité d'unique substitut de l'entité mère ultime, pour déposer la déclaration pays par pays pour le compte de ce groupe multinational, lorsqu'une ou plusieurs des conditions énoncées à l'article 321/2, § 2, alinéa 1^{er}, s'appliquent;

10° l'expression «période déclarable», en ce qui concerne un groupe multinational: la période pour laquelle l'entité mère ultime du groupe multinational établit ses comptes annuels consolidés;

11° l'expression «accord international»: la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale du 25 janvier 1988, toute convention fiscale bilatérale ou multilatérale ou tout accord d'échange de renseignements fiscaux auquel la Belgique est partie et qui prévoit l'échange de renseignements, y compris de façon automatique;

12° l'expression «accord éligible entre autorités compétentes»: un accord:

a) conclu entre des représentants autorisés de la Belgique et des juridictions hors de l'Union Européenne qui sont parties à un accord international, et

b) qui prévoit l'échange automatique des déclarations pays par pays entre les juridictions parties;

13° l'expression «comptes annuels consolidés»: les comptes annuels d'un groupe multinational dans lesquels les actifs, les passifs, les produits, les charges et, le cas échéant, les flux de trésorerie de l'entité mère ultime et des entités constitutives sont présentés comme étant ceux d'une seule entité économique;

14° l'expression «défaillance systématique» au regard d'une juridiction: le fait qu'une juridiction a en vigueur avec la Belgique un accord éligible entre autorités compétentes mais que cette juridiction a suspendu cet échange automatique pour des raisons autres que celles prévues par les dispositions de cet accord, ou a négligé de façon systématique de transmettre automatiquement à la Belgique les déclarations pays par pays en sa possession relatives à des groupes multinationaux qui ont des entités constitutives en Belgique;

15° l'expression «déclaration pays par pays»: une déclaration qui contient les éléments suivants:

a) des informations agrégées sur le montant des produits et du bénéfice ou de la perte avant impôt sur les revenus, l'impôt sur les revenus payé, l'impôt sur les revenus encore dû mentionné dans les comptes annuels, le capital libéré, les bénéfices réservés, le nombre du personnel et tous les actifs à l'exception des liquidités, des placements de trésorerie dont la date d'échéance est inférieure à trois mois et qui ne sont pas sujets à des fluctuations de valeur importantes, des immobilisations incorporelles et des actions enregistrées dans les immobilisations financières, ce pour chacune des juridictions dans lesquelles le groupe multinational exerce des activités;

b) une identification de chaque entité constitutive du groupe multinational, précisant la juridiction dont cette entité constitutive est résidente et, si elle diffère, la juridiction selon les lois de laquelle cette entité constitutive a été constituée, ainsi que la nature de son activité ou de ses activités commerciales principale(s);

16° l'expression «unité d'exploitation»: chaque composante, division, département de l'entreprise constitutive belge regroupée autour d'une activité, un groupe de produits ou une technologie particuliers.

Art. 321/2

§ 1. Chaque entité constitutive belge qui est l'entité mère ultime d'un groupe multinational doit, dans les 12 mois qui suivent le dernier jour de la période déclarable, faire parvenir à l'administration belge compétente pour l'établissement des impôts sur les revenus une déclaration pays par pays portant sur cette période déclarable.

§ 2. Une entité constitutive belge qui n'est pas l'entité mère ultime d'un groupe multinational doit, dans les 12 mois qui suivent le dernier jour de la période déclarable, faire parvenir à l'administration belge compétente pour l'établissement des impôts sur les revenus une déclaration pays par pays portant sur la dernière période déclarable clôturée du groupe multinational dont elle est une entité constitutive, si l'une des conditions suivantes est remplie:

- l'entité mère ultime du groupe multinational n'est pas tenue de déposer une déclaration pays par pays dans la juridiction dont elle est résidente fiscale; ou

- au plus tard 12 mois après le dernier jour de la période déclarable, la juridiction dont l'entité mère ultime est résidente fiscale n'a pas d'accord éligible entre autorités compétentes en vigueur auquel la Belgique est partie; ou

- l'administration belge compétente pour l'établissement des impôts sur les revenus a informé l'entité constitutive belge d'une défaillance systématique de la part de la juridiction dont l'entité mère ultime est résidente fiscale.

L'entité constitutive belge demandera à son entité mère ultime de lui fournir toutes les informations nécessaires pour pouvoir se conformer à son obligation de déposer une déclaration pays par pays. Si, malgré tout, l'entité constitutive belge n'a pas obtenu ou ne s'est pas procuré toutes les informations requises pour procéder à une déclaration pour le groupe multinational, cette entité constitutive belge déposera une déclaration pays par pays contenant toutes les informations dont elle dispose, qu'elle les ait obtenues ou qu'elle se les soit procurées, et communiquera à l'administration belge compétente pour l'établissement des impôts sur les revenus le fait que l'entité mère ultime a refusé de mettre à sa disposition les

informations requises. L'administration belge compétente pour l'établissement des impôts sur les revenus informera de ce refus tous les autres Etats membres de l'Union Européenne.

Lorsque plusieurs entités constitutives du même groupe multinational sont des entités constitutives qui sont résidentes fiscales de l'Union Européenne, et qu'une ou plusieurs des conditions prévues à l'alinéa premier sont remplies, le groupe multinational peut désigner l'une de ces entités constitutives pour:

- déposer auprès de l'administration compétente pour l'établissement des impôts sur les revenus, au plus tard 12 mois après le dernier jour de la période déclarable, la déclaration pays par pays portant sur la dernière période déclarable clôturée, et
- informer l'administration compétente pour l'établissement des impôts sur les revenus du fait que ce dépôt vise à remplir les obligations déclaratives applicables à toutes les entités constitutives de ce groupe multinational qui sont résidentes fiscales de l'Union Européenne.

Lorsqu'une entité constitutive ne peut obtenir ou se procurer toutes les informations nécessaires pour déposer une déclaration pays par pays, elle ne peut être désignée comme entité déclarante pour le groupe multinational, conformément à l'alinéa précédent. Cette règle est sans préjudice de l'obligation de l'entité constitutive de communiquer à l'Etat membre de sa résidence fiscale le fait que l'entité mère ultime a refusé de mettre à disposition les informations requises.

§ 3. Nonobstant les dispositions du paragraphe 2, une entité constitutive belge n'est pas tenue de déposer auprès de l'administration belge compétente pour l'établissement des impôts sur les revenus une déclaration pays par pays relative à une période déclarable quelconque si, au plus tard 12 mois après le dernier jour de cette période déclarable, le groupe multinational dont elle est une entité constitutive fournit une déclaration pays par pays relative à cette période déclarable par l'intermédiaire d'une entité mère de substitution qui dépose ladite déclaration auprès de l'autorité fiscale de la juridiction dont elle est résidente. Pour ce faire, il doit être satisfait aux conditions suivantes:

1. la juridiction dont l'entité mère de substitution est résidente fiscale impose le dépôt d'une déclaration pays par pays;

2. au plus tard 12 mois après le dernier jour de la période déclarable pour laquelle la déclaration pays par pays doit être déposée, la juridiction dont l'entité mère de substitution est résidente fiscale a un accord éligible entre autorités compétentes en vigueur auquel la Belgique est partie;

3. la juridiction dont l'entité mère de substitution est résidente fiscale n'a pas informé l'administration belge compétente pour l'établissement des impôts sur les revenus d'une défaillance systématique;

4. la juridiction dont l'entité mère de substitution est résidente fiscale a été informée, conformément à l'article 321/3, paragraphe 1^{er}, par l'entité constitutive qui est fiscalement résidente de cette juridiction du fait que cette entité constitutive est l'entité mère de substitution; et

5. une notification a été adressée à l'administration belge compétente pour l'établissement des impôts sur les revenus conformément à l'article 321/3, § 2.

§ 4. Les obligations prévues aux paragraphes précédents sont applicables aux groupes multinationaux qui, pour la période déclarable qui précède immédiatement la dernière période déclarable clôturée, ont réalisé des produits consolidé, tel qu'exprimé dans les comptes annuels consolidés du groupe pour cette période déclarable précédente, d'au moins 750 millions d'euros.

§ 5. La déclaration pays par pays est faite par un formulaire dont le modèle et les modalités de dépôt sont fixés par le Roi.

Art. 321/3

§ 1. Chaque entité constitutive belge d'un groupe multinational tenu de souscrire une déclaration pays par pays conformément à l'article 321/2, § 4 fera savoir à l'administration belge compétente pour l'établissement des impôts sur les revenus, au plus tard le dernier jour de la période déclarable de ce groupe multinational, si elle est l'entité mère ultime, l'entité mère de substitution ou l'entité constitutive conformément à l'article 321/2, § 2.

§ 2. Lorsqu'une entité constitutive belge d'un groupe multinational tenu de souscrire une déclaration pays par pays conformément à l'article 321/2, § 4 n'est ni l'entité mère ultime ni

l'entité mère de substitution ni l'entité constitutive conformément à l'article 321/2, § 2, elle informera l'administration belge compétente pour l'établissement des impôts sur les revenus, au plus tard le dernier jour de la période déclarable de ce groupe multinational, de l'identité et du domicile de l'entité déclarante.

Art. 321/4

§ 1. Une entité constitutive belge doit, dans les 12 mois qui suivent le dernier jour de la période déclarable du groupe multinational, déposer auprès de l'administration belge compétente pour l'établissement des impôts sur les revenus un Fichier principal relatif à cette dernière période déclarable clôturée.

§ 2. Le Fichier principal donne une vue d'ensemble du groupe multinational, y compris la nature de ses activités, les immobilisations incorporelles, les transactions financières intra-groupe et la situation financière et fiscale consolidée du groupe multinational, sa politique générale en matière de prix de transfert et la répartition mondiale de ses revenus et de ses activités économiques afin d'aider les administrations fiscales à évaluer l'existence d'un risque en matière de prix de transfert.

§ 3. L'obligation prévue au § 1er est applicable à toute entité belge constitutive d'un groupe multinational dont les comptes annuels montrent que, pour l'exercice comptable qui précède immédiatement le dernier exercice comptable clôturé, elle dépasse un des critères suivants:

- un total de 50 millions d'euros de produits d'exploitation et de produits financiers, à l'exclusion des produits non récurrents;
- un total du bilan d'1 milliard d'euros;
- une moyenne annuelle de personnel de 100 équivalents temps plein.

§ 4. Le Fichier principal est introduit par un formulaire dont le modèle et les modalités de dépôt sont fixés par le Roi.

Art. 321/5

§ 1. Une entité belge constitutive doit joindre à sa déclaration un Fichier local relatif à l'exercice comptable sur lequel porte la déclaration.

§ 2. Le Fichier local est constitué d'un formulaire contenant des informations relatives à l'entité locale et d'un document d'information détaillé concernant l'analyse des prix de transfert des transactions entre l'entité locale et les entités étrangères du groupe multinational, en particulier les informations financières pertinentes relatives à ces transactions, l'étude de comparabilité et la sélection et l'application de la méthode de prix de transfert la plus appropriée.

§ 3. L'obligation prévue au § 1er est applicable à toute entité belge constitutive d'un groupe multinational dont les comptes statutaires montrent que, pour l'exercice comptable qui précède immédiatement l'exercice comptable le plus récent clôturé, elle dépasse un des critères suivants:

- un total de 50 millions d'euros de produits d'exploitation et de produits financiers, à l'exclusion des produits non récurrents;
- un total du bilan d'1 milliard d'euros;
- une moyenne annuelle de personnel de 100 équivalents temps plein.

Le document d'information à joindre au Fichier local ne doit être rempli que lorsque, pour au moins une des unités d'exploitation au sein de l'entité constitutive belge, la valeur totale des transactions transfrontalières avec des entités constitutives a dépassé le seuil de 1.000.000 euros au cours du dernier exercice comptable clôturé. Dans ce cas, le formulaire d'information doit être rempli pour chaque unité d'exploitation qui dépasse ce seuil.

§ 4. Le Fichier local doit être introduit sur un formulaire dont le modèle est fixé par le Roi.

Art. 321/6

La déclaration pays par pays sera utilisée pour l'évaluation des risques de haut niveau liés aux prix de transfert et d'autres risques associés à l'érosion de la base imposable et au transfert de bénéfices, y compris le risque que des membres du groupe multinational ne respectent pas les règles en matière de prix de transfert qui leur sont applicables. Le cas échéant, la déclaration pays par pays sera également utilisée pour effectuer une analyse économique et statistique. Les ajustements des prix de transfert ne peuvent être fondés uniquement sur la déclaration pays par pays. Nonobstant ce qui précède, il n'est pas interdit d'utiliser la déclaration pays par

pays comme base pour accomplir, dans le cadre d'un contrôle, des investigations plus poussées portant sur les accords en matière de prix de transfert ou sur d'autres questions fiscales concernant le groupe multinational, ou une entité constitutive, à la suite desquelles des ajustements adéquats peuvent être apportés au revenu imposable d'une entité constitutive.

Art. 321/7

Pour l'application de la présente section et des arrêtés d'exécution qui en découlent, les formulaires y visés peuvent, outre dans les langues officielles de la Belgique, également être faits en anglais.

Pour toute autre utilisation des formulaires que le rapportage prévu par la présente section ou un contrôle en résultant, le contribuable doit, si nécessaire, fournir une traduction dans une des langues officielles de la Belgique, effectuée ou non par un traducteur-juré.

FEDERALE OVERHEIDSDIENST FINANCIËN

[C - 2018/31468]

29 JUNI 2018. — Koninklijk besluit tot uitvoering van artikel 445, § 3, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 inzake de vastlegging van de schaal van de administratieve boetes wat de verrekenningsmodaliteiten betreft en hun toepassingsmodaliteiten

FILIP, Koning der Belgen,

Aan allen die nu zijn en hierna wezen zullen, Onze Groet.

Gelet op het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, artikel 445, § 3, ingevoegd bij de programmawet van 1 juli 2016 en gewijzigd bij de wet van 25 december 2017 houdende diverse bepalingen III;

Gelet op het KB/WIB 92;

Gelet op de adviezen van de Inspecteur van Financiën, gegeven op 26 oktober 2016 en 20 februari 2018;

Gelet op de akkoordbevindingen van de Minister van Begroting, gegeven op 23 januari 2017 en 28 mei 2018;

Gelet op de adviezen 60.949/3 en 63.604/3 van de Raad van State, gegeven op 7 maart 2017 en 26 juni 2018, met toepassing van artikel 84, § 1, eerste lid, 2°, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973;

Op de voordracht van de Minister van Financiën,

Hebben Wij besloten en besluiten Wij :

Artikel 1. In hoofdstuk 3, afdeling XVII, van het KB/WIB 92 wordt een artikel 229/5 ingevoegd, luidende:

"Art. 229/5. De schaal van de administratieve geldboetes bij overtredingen bedoeld in artikel 445, § 3, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, wordt als volgt vastgesteld:

<u>Aard van de overtredingen</u> <u>Nature des infractions</u>	<u>Geldboete</u> <u>Amende administrative</u>
A. Overtreding ten gevolge van omstandigheden onafhankelijk van de wil van de belastingplichtige:	Nihil
A. Infraction due à des circonstances indépendantes de la volonté du contribuable :	Néant
B. Overtreding niet toe te schrijven aan kwade trouw of aan het opzet de belasting te ontduiken:	Nihil
- 1e overtreding:	1.250,00 EUR
- 2e overtreding:	6.250,00 EUR
- 3e overtreding:	12.500,00 EUR
- 4e overtreding:	25.000,00 EUR
- Volgende overtredingen:	
B. Infraction non imputable à la mauvaise foi ou à l'intention d'éluder l'impôt :	Néant
- 1 ^{re} infraction :	1.250,00 EUR
- 2 ^e infraction :	6.250,00 EUR
- 3 ^e infraction :	12.500,00 EUR
- 4 ^e infraction :	

SERVICE PUBLIC FEDERAL FINANCES

[C - 2018/31468]

29 JUIN 2018. — Arrêté royal d'exécution de l'article 445, § 3, du Code des impôts sur les revenus 1992 relatif à la détermination de l'échelle des amendes administratives en ce qui concerne les prix de transfert et leurs modalités d'application

PHILIPPE, Roi des Belges,

A tous, présents et à venir, Salut.

Vu le Code des impôts sur les revenus 1992, l'article 445, § 3, inséré par la loi-programme du 1^{er} juillet 2016 et modifié par la loi du 25 décembre 2017 portant des dispositions fiscales diverses III;

Vu l'AR/CIR 92;

Vu les avis de l'Inspecteur des Finances, donnés le 26 octobre 2016 et le 20 février 2018;

Vu les accords du Ministre du Budget, donné le 23 janvier 2017 et le 28 mai 2018;

Vu les avis 60.949/3 et 63.604/3 du Conseil d'État, donnés le 7 mars 2017 et le 26 juin 2018, en application de l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^e, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973;

Sur la proposition du Ministre des Finances,

Nous avons arrêté et arrêtons :

Article 1^{er}. Dans le chapitre 3, section XVII, de l'AR/CIR 92, il est inséré un article 229/5 rédigé comme suit :

"Art. 229/5. L'échelle des amendes administratives concernant des infractions visées à l'article 445, § 3, du Code des impôts sur les revenus 1992, est fixée comme suit :

54806

BELGISCH STAATSBAD — 09.07.2018 — MONITEUR BELGE

- Infractions suivantes :	25.000,00 EUR
C. Infraction due à la mauvaise foi ou à l'intention d'éluder l'impôt (y compris la remise de déclarations volontairement incomplètes ou inexactes)	
- 1 ^{re} infraction :	12.500,00 EUR
- Infractions suivantes :	25.000,00 EUR
C. Overtreding toe te schrijven aan kwade trouw of aan het opzet de belasting te ontduiken (daaronder begrepen het indienen van vrijwillig onvolledige of onjuiste aangiften):	
- 1e overtreding:	12.500,00 EUR
- Volgende overtredingen:	25.000,00 EUR

Art. 2. De minister die bevoegd is voor Financiën, is belast met de uitvoering van dit besluit.

Gegeven te Brussel, 29 juni 2018.

FILIP

Van Koningswege :
De Minister van Financiën,
J. VAN OVERTVELDT

Art. 2. Le ministre qui a les Finances dans ses attributions, est chargé de l'exécution du présent arrêté.

Donné à Bruxelles, le 29 juin 2018.

PHILIPPE

Par le Roi :
Le Ministre des Finances,
J. VAN OVERTVELDT

4. Formulaires CBC, MF, LF, CBC NOT

Arrêté royaux du 28 octobre 2016 fixant le modèle de formulaire visé à l'article 321/2, § 5, 321/4, § 4, 321/5, § 4, CIR 92. (2016). *Moniteur belge*, 2 décembre.

4.1. CBC

Modèle de formulaire tel que visé à l'article 321/2, CIR92
Relevé 275 CbC | 1/3

Dénomination:	Service public fédéral FINANCES	Exercice d'imposition ...
.....	Administration générale de la FISCALITE	(Période déclarable du au)
.....	Impôts sur les revenus	
Numéro de la société:	Déclaration pays par pays	

Tableau 1. Vue d'ensemble de la répartition des revenus, des impôts et des activités par juridiction

Juridiction	Produits		Bénéfice (perte) avant impôts	Impôts sur les revenus payés (sur la base des règlements effectifs)	Impôts sur les revenus encore dus – année en cours	Capital libéré	Bénéfices réservés	Nombre du personnel	Actifs (autre que des liquidités, placements de trésorerie, immobilisations incorporelles et actions dans les immobilisations financières)
	Partie indépendante	Total							
.....									
.....									
.....									
.....									
.....									
.....									

Tableau 2. Liste de toutes les entités constitutives du groupe multinational correspondant aux données agrégées par juridiction

Nom du groupe multinational : Période déclarable considérée :												
Juridiction	Entités constitutives résidentes de la juridiction	Juridiction de constitution si elle diffère de la juridiction de résidence	Principale(s) activité(s)									
			Recherche et développement (R&D)	Détention ou gestion de droits de propriété intellectuelle	Achats ou approvisionnement	Fabrication ou production	Vente, commercialisation ou distribution	Services administratifs, de gestion ou de soutien	Fourniture de services à des parties indépendantes	Financement interne du groupe	Services financiers réglementés	Assurances
			Détention d'actions ou d'autres instruments de fonds propres	Activités dominantes	Autres ¹							
.....	1.											
	2.											
	3.											
.....	1.											
	2.											
	3.											

1. Veuillez préciser la nature de l'activité de l'entité constitutive dans le tableau 3 "Informations complémentaires".

Tableau 3. Informations complémentaires

Nom du groupe multinational :
Période déclarable considérée:
.....

CERTIFIE CONFORME, (date)
..... (signature)

4.2. MF

Modèle de formulaire tel que visé à l'article 321/4, CIR92

Relevé 275 MF | 1/2

Dénomination:	Service public fédéral FINANCES	Exercice d'imposition ...
.....	Administration générale de la	(Période déclarable du
.....	FISCALITE	au)
Numéro de la société :	Impôts sur les revenus	
Fichier principal		

I. Structure organisationnelle

.....
.....

II. Description du domaine ou des domaines d'activité du groupe multinational

.....
.....

III. Actifs incorporels du groupe multinational (tel que défini au chapitre VI des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des multinationales et des administrations fiscales)

.....
.....

IV. Activités financières interentreprises du groupe multinational

.....
.....

V. Situation financière et fiscale du groupe multinational

.....
.....

Annexes		Ajout PDF lisible
I.	Structure organisationnelle	☐
II.	Description du domaine ou des domaines d'activité du groupe multinational	☐
III.	Actifs incorporels du groupe multinational (tel que défini au chapitre VI des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des multinationales et des administrations fiscales)	☐
IV.	Activités financières interentreprises du groupe multinational	☐
V.	Situation financière et fiscale du groupe multinational	☐

CERTIFIE CONFORME

..... (date)

..... (signature)

4.3. LF

Déclaration 275 LF | 1/8

Dénomination :
.....
.....
.....
.....

Numéro d'entreprise :

Service public fédéral
FINANCES
Administration générale de la FISCALITÉ
Impôts sur les revenus

Dossier local prix de transfert

EXERCICE D'IMPOSITION
(Exercice du..... à)

Renseignements généraux sur l'entreprise

Structure de gestion de l'entreprise belge (A1)

Période imposable	
Description de la structure de gestion de l'entreprise belge (A1)	

Structure organisationnelle belge - actionnaires ou maison mère (A2)

Numéro d'entreprise ou numéro d'identification	Nom de l'entreprise	Code pays

Structure organisationnelle belge - participations (A3)

Numéro d'entreprise ou numéro d'identification	Nom de l'entreprise	Code pays

Structure du rapportage belge (A4)

Fonction	Rapportage national ou international	Fonction de la personne à laquelle il est rapporté	Entreprise employant cette personne	Pays dans lequel cette entreprise est établie

Activités de l'entreprise belge (A5)

Identification de l'unité d'exploitation	Description détaillée des activités	Stratégie d'entreprise

Principaux concurrents (A6)

Dénomination	Code pays
	.
	.
	.
	.

Données principales (A7)

Entité mère ultime		Période imposable
Nom de l'entité mère ultime		
Code de pays de l'entité mère ultime		
Numéro d'identification fiscale de l'entité mère ultime		
Structure de reporting		
Nombre d'unités d'exploitation au sein de l'entreprise		
Nombre de ces unités d'exploitation pour lesquelles la valeur seuil des transactions liées est dépassée		
Maison mère étrangère et établissements stables étrangers		
Votre entreprise dispose d'établissements stables étrangers		☐
Codes des pays dans lesquels les établissements stables étrangers sont établis		
Votre entreprise est un établissement stable belge d'une maison mère étrangère		☐
Code pays de la maison mère étrangère		
Numéro d'identification fiscale de la maison mère étrangère		
Restructurations		
Votre entreprise a fait l'objet d'une reprise, d'une fusion ou d'une scission au cours de l'exercice d'imposition actuel		☐
Votre entreprise a acquis une autre entreprise ou activité professionnelle au cours de l'exercice d'imposition actuel		☐
Votre entreprise a connu des modifications dans la structure de l'actionariat du groupe au cours de l'exercice d'imposition actuel		☐
Votre entreprise a été impliquée dans une transaction relative à une immobilisation incorporelle au cours de l'exercice d'imposition actuel		☐

Synthèse des transactions, tant liées que non liées, à ne compléter que si l'entreprise n'est pas tenue de déposer le schéma complet de ses comptes annuels auprès de la Centrale des bilans de la Banque nationale de Belgique (A8)

	Période imposable-0	Période imposable-1	Période imposable-2
Chiffre d'affaires			
Marchandises, approvisionnements			
Bénéfice brut			
Autres charges opérationnelles			
Bénéfice (perte) d'exploitation (+)/(-)			

Informations détaillées sur chaque unité d'exploitation dépassant la valeur seuil des transactions transfrontalières avec les entités constitutives au cours du dernier exercice clôturé

Nature des activités par unité d'exploitation (B1)

Identification de l'unité	Description	Code NACE-BEL activité principale	Code NACE-BEL activité accessoire	Profil	Profil détaillé

Données des transactions, tant liées que non liées, par unité d'exploitation (B2)

Période imposable-0

Identification de l'unité d'exploitation	Norme comptable	Chiffre d'affaires	Marchandises, approvisionnements	Bénéfice brut	Autres charges opérationnelles	Bénéfice (perte) d'exploitation (+)/(-)

Période imposable-1

Identification de l'unité d'exploitation	Norme comptable	Chiffre d'affaires	Marchandises, approvisionnements	Bénéfice brut	Autres charges opérationnelles	Bénéfice (perte) d'exploitation (+)/(-)

Période imposable-2

Identification de l'unité d'exploitation	Norme comptable	Chiffre d'affaires	Marchandises, approvisionnements	Bénéfice brut	Autres charges opérationnelles	Bénéfice (perte) d'exploitation (+)/(-)

Exercice d'imposition

Transactions de marchandises transfrontalières liées par unité d'exploitation, au cours de l'actuelle période imposable (B3)

Identification de l'unité d'exploitation	Codes pays non-résident	Méthode de fixation des prix de transfert appliquée	Fabrications, marchandises, approvisionnements		Immobilisations incorporelles		Immobilisations corporelles	
			Ventes à un non-résident	Achats à un non-résident	Ventes à un non-résident	Achats à un non-résident	Ventes à un non-résident	Achats à un non-résident

SUITE - Transactions de marchandises transfrontalières liées par unité d'exploitation, au cours de l'actuelle période imposable (B3)

Identification de l'unité d'exploitation	Codes pays non-résident	Méthode de fixation des prix de transfert appliquée	Immobilisations financières	
			Ventes à un non-résident	Achats à un non-résident

Transactions de prestation de services transfrontalières liées par unité d'exploitation, au cours de l'actuelle période imposable (B4)

Identification de l'unité d'exploitation	Codes pays non-résident	Méthode de fixation des prix de transfert appliquée	Location, redevances et droits de licence		Indemnités pour services de gestion, de marketing, de formation, d'ingénierie, techniques, de primes de réassurance et autres		Recherche et développement	
			Perçues d'un non-résident	Payées à un non-résident	Perçues d'un non-résident	Payées à un non-résident	Perçues d'un non-résident	Payées à un non-résident

SUITE - Transactions de prestation de services transfrontalières liées par unité d'exploitation, au cours de l'actuelle période imposable (B4)

Identification de l'unité d'exploitation	Codes pays non-résident	Méthode de fixation des prix de transfert appliquée	Commissions	
			Perçues d'un non-résident	Payées à un non-résident

Transactions financières transfrontalières liées par unité d'exploitation, au cours de l'actuelle période imposable (B5)

Identification de l'unité d'exploitation	Codes pays non-résident	Méthode de fixation des prix de transfert appliquée	Intérêts d'emprunts		Intérêts de cash pooling		Intérêts de créances et dettes commerciales	
			Perçus d'un non-résident	Payés à un non-résident	Perçus d'un non-résident	Payés à un non-résident	Perçus d'un non-résident	Payés à un non-résident

SUITE - Transactions financières transfrontalières liées par unité d'exploitation, au cours de l'actuelle période imposable (B5)

Identification de l'unité d'exploitation	Codes pays non-résident	Méthode de fixation des prix de transfert appliquée	Commissions de garantie		Primes d'assurance (de réassurance) internes		Produits dérivés	
			Perçus d'un non-résident	Payés à un non-résident	Perçus d'un non-résident	Payés à un non-résident	Perçus d'un non-résident	Payés à un non-résident

Autres transactions transfrontalières liées par unité d'exploitation, au cours de l'actuelle période imposable (B6)

Identification de l'unité d'exploitation	Codes pays non-résident	Méthode de fixation des prix de transfert appliquée	Autres	
			Perçus d'un non-résident	Payés à un non-résident

Emprunts liés par unité d'exploitation (B7)

Identification de l'unité d'exploitation	Emprunts octroyés				Emprunts obtenus			
	Situation initiale	Majorations	Diminutions	Situation finale	Situation initiale	Majorations	Diminutions	Situation finale

Cash pooling lié par unité d'exploitation (B8)

Identification de l'unité d'exploitation	Nature du cash pool	Montants dans le cash pool	
	Zéro balancing ou Notionnel	Situation initiale	Situation finale

Créances et dettes commerciales liées par unité d'exploitation (B9)

Identification de l'unité d'exploitation	Créances			Dettes		
	Situation initiale	Majorations	Diminutions	Situation finale	Majorations	Diminutions

Méthodologie et études des prix de transfert par unité d'exploitation et par nature de la transaction (B10)

Identification de l'unité d'exploitation	Nature des transactions	Méthodologie ou ligne de conduite	Contrat-cadre ou contrat-type	Étude des prix de transfert
		☐	☐	☐
		☐	☐	☐
		☐	☐	☐

Répartition bénéficiaire en cas d'existence d'établissements stables (B11)

Exonéré avec ou sans traité	Code pays	Résultats subsistant suivant sa provenance (+)/(-) (1431 PN)

Contrats de cost contribution, contrats d'advance pricing, décisions préalables et (ré)assurances internes (B12)

Numéro de l'unité d'exploitation	Numéro d'entreprise	Nom de l'entreprise	Description	pdf joint
				☐
				☐
				☐

Exercice d'imposition

Autres documents (optionnel) (C1)

Description	pdf joint
	☐
	☐
	☐

CERTIFIÉ EXACT,
..... (date)
..... (signature)

4.4. CBC NOT

275 CBC NOT

Dénomination :
.....
.....
Numéro de la société :

Service public fédéral
FINANCES
Administration générale de la
FISCALITE
Impôts sur les revenus

Exercice d'imposition ...
(Période déclarable du
au)

Obligation de notification en matière de déclaration pays par pays

	A cocher/remplir
1. Entité mère ultime	
Votre entreprise est l'entité mère ultime	☐
Si votre entreprise n'est pas l'entité mère ultime, veuillez indiquer quelle est l'entité mère ultime :	
Dénomination de l'entité mère ultime	
Code pays de l'entité mère ultime	
Numéro d'identification fiscale de l'entité mère ultime	
Adresse complète de l'entité mère ultime	
	
2. Entité mère de substitution	
Votre entreprise est l'entité mère de substitution	☐
3. Entité constitutive belge telle que décrite à l'article 321/2, § 2 CIR 92	
Votre entreprise est une entité constitutive belge conformément à l'article 321/2, § 2 CIR 92 pour la raison suivante : (plusieurs options sont possibles)	
L'entité mère ultime du groupe multinational n'est pas tenue de déposer une déclaration pays par pays dans la juridiction dont elle est résidente fiscale.	☐
Au plus tard 12 mois après le dernier jour de la période déclarable, la juridiction dont l'entité mère ultime est résidente fiscale n'a pas d'accord éligible entre autorités compétentes en vigueur auquel la Belgique est partie.	☐
L'administration belge compétente pour l'établissement des impôts sur les revenus a informé l'entité constitutive belge d'une défaillance systématique de la part de la juridiction dont l'entité mère ultime est résidente fiscale.	☐
Concerne l'entité constitutive désignée par le groupe multinational lorsque plusieurs entités constitutives du même groupe multinational sont résidentes fiscales de l'Union Européenne, et qu'une ou plusieurs des trois conditions susmentionnées sont remplies.	☐
Indiquer si l'entité mère ultime a refusé de mettre à disposition les informations exigées telles que mentionnées à l'article 321/2, § 2 CIR 92	☐
4. Votre entreprise n'est pas l'entité déclarante	
L'entité déclarante est l'entité mère ultime	☐
Si l'entité déclarante n'est pas l'entité mère ultime :	
Dénomination de l'entité déclarante	
Code pays du domicile de l'entité déclarante	
Numéro d'identification fiscale de l'entité déclarante	
Adresse complète de l'entité déclarante	
	

CERTIFIE CONFORME..... (date)
..... (signature)

5. Formulaire de contrôle

Centres Grandes Entreprises. (2017). *Demande de renseignements*.



Service Public
Fédéral
FINANCES

Administration générale de la Fiscalité

Centre Grandes Entreprises

RECOMMANDE

Votre courrier du

Vos références

Nos références
PG/0897.474.682

Annexe(s)

DEMANDE DE RENSEIGNEMENTS

Exercices d'imposition : 2016 – 2017
Périodes imposables: 2015 - 2016
Bilans au: 31/12/2015 et 31/12/2016

Madame, Monsieur,

Nous souhaitons examiner votre situation fiscale. C'est pourquoi nous vous prions de répondre **par écrit** aux questions ci-jointes¹.

Vous disposez d'un **délai d'un mois** à partir du 3^{ème} jour ouvrable suivant la date d'envoi de cette lettre. Ce délai peut être prolongé pour de justes motifs. Vous devez, dans ce cas, nous communiquer ces motifs avant l'écoulement du délai.

Attention : si vous répondez de **manière incomplète**, si vous ne répondez **pas dans le délai** indiqué ou si vous ne répondez **pas** à cette demande de renseignements :

- nous pourrions procéder à une imposition d'office². Cela veut dire que nous recalculerons votre impôt sur base des revenus que nous présumons en fonction des données dont nous disposons. Lors d'une imposition d'office, il vous appartient et non plus à nous, d'apporter la preuve du montant exact de vos revenus imposables ainsi que des autres données.
- vous risquez une amende administrative³.

Vous êtes cependant libre de tenir les pièces justificatives éventuellement demandées à la disposition de l'administration. Le fait de ne pas ajouter ces pièces à votre réponse à la demande de renseignements ne peut pas avoir comme conséquence ni une imposition d'office ni une amende administrative. Si vous choisissez de tenir à la disposition de l'administration les pièces demandées, nous effectuerons par la suite sur place la vérification de ces pièces.

N'oubliez pas de signer et dater le document de réponse ainsi que les éventuelles annexes.

Veuillez agréer, Madame, Monsieur, nos salutations distinguées.

¹ Conformément à l'article 316 du Code des impôts sur les revenus 1992 et à l'article 62 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée.

² Conformément aux articles 351 et 352 du Code des impôts sur les revenus 1992 et à l'article 66, premier alinéa du Code de la taxe sur la valeur ajoutée.

³ Conformément à l'article 445 du Code des impôts sur les revenus 1992 et à l'article 70, § 4, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée.

QUESTIONS

Dans le cadre, d'une part, d'une analyse du groupe et, d'autre part, d'une analyse des prix de transfert pratiqués entre les entités du groupe, les sociétés Trendy Foods Belgium SA (0407.095.835) et Trendy Foods Finance SA (0897.474.682) sont sélectionnées.

Trendy Foods Belgium SA est contrôlée par la Cellule Prix de Transfert (transferpricing.unit@minfin.fed.be), et Trendy Foods Finance SA est contrôlée par le Centre GE Liège (ge.liege@minfin.fed.be). De plus, par la suite, d'autres sociétés du groupe pourraient être ajoutées à la sélection.

par le Centre GE Liège. De plus, par la suite, d'autres sociétés du groupe pourraient être ajoutées à la sélection.

En vue de cette analyse, je vous prie de bien vouloir, dans un premier temps, communiquer les informations suivantes.

- Si vous désirez des **explications supplémentaires** afin de pouvoir répondre aux questions ci-dessous, il est possible d'organiser une **réunion pré-audit**. Cette réunion pré-audit permettra de traiter, entre autres, les sujets suivants :
- Brève présentation du groupe et du rôle de l'entreprise au sein du groupe, le cas échéant par business unit;
- Visite éventuelle du site;
- Passage en revue du présent questionnaire et réponses à vos questions;
- Explication des informations et documentations pertinentes et utiles pour le bon déroulement du contrôle;
- ...

Le cas échéant, veuillez nous contacter dans un délai de **10 jours** (il est préférable d'organiser la réunion pré-audit **durant le délai légal** pour répondre à cette demande de renseignements);

- Une version anglaise de cette demande de renseignement est disponible sur demande;
- Pour des raisons d'efficacité, serait-il possible de nous fournir également vos réponses avec pièces justificatives sur une clé USB ?

I. Situation de l'entreprise dans le groupe

1) Présentation du groupe:

Les **comptes annuels consolidés** du groupe (ou la brochure du rapport annuel du groupe).

2) Un **organigramme complet** et récent du groupe, avec mention des participations et le pourcentage de celles-ci.

3) a) Pour chacune des **entités belges** (société mère, filiale, sociétés faisant partie d'un consortium, sociétés liées et/ou associées, sociétés avec lesquelles il existe un lien de participation, établissement stable) :

- * l'adresse du siège social et des différents sièges d'exploitation éventuels,
- * le numéro de TVA,
- * les coordonnées de la personne de contact (nom, fonction, tél.,...).

b) Pour chacune des **entités étrangères** avec lesquelles l'entité belge est en relation :

- * l'adresse du siège,
- * le n° de TVA ou le n° d'identification fiscale.
- * les entités belges disposent-elles d'un ou plusieurs établissements stables en matière de TVA ?

II. Relations entre les entités belges et les autres membres du groupe

- 4) Un **organigramme restreint** reprenant les entités belges et les autres membres du groupe qui entretiennent, directement ou indirectement, des relations industrielles, commerciales ou financières, avec mention de l'activité de chaque entité (par exemple : société de production, de distribution, société holding, recherche et développement, etc.,...).
- 5) Une description des différents **flux de biens et de services** (économiques, commerciaux, financiers,...) entre l'entité belge et les entités étrangères visées au point 4, c'est-à-dire qui sont en relation avec l'entité belge, en mentionnant :

- Les montants intragroup payés et reçus par l'entité belge (par entité du groupe) par exercice d'imposition;
- La méthode Prix de Transfert utilisée.

- 6) Une description des **opérations triangulaires** en matière TVA.

- 7) **Structure et organisation interne** au niveau de chaque entité du groupe avec lesquelles les entreprises belges sont en relation :

Il s'agit de donner un aperçu:

1° des différents services et effectifs employés;

2° de l'organisation commerciale;

3° du fonctionnement du « local management »:

- s'agit-il d'un management centralisé ou décentralisé?

- le cas échéant, veuillez expliquer les différents pouvoirs de décision;

4° des relations avec les principaux distributeurs et agents hors groupe ;

5° de toute autre information utile relative à la structure et à l'organisation interne de l'entreprise.

III. Rôle économique de l'entité belge

- 8) a) Quels sont les **biens (par ligne de produits) et les services** qui impliquent les entités belges, en ce qui concerne :

1° Les circuits d'approvisionnement (fournisseurs tiers ou fournisseurs intra-groupe) ;

2° Les circuits de vente (clients tiers ou clients intra-groupe) ;

3° Les volumes (par pays, intra-groupe, hors groupe,...) ;

4° Les circuits de facturation.

b) Dans le cadre de cette question, il est utile de fournir l'information financière disponible au sein des entreprises par unité d'exploitation⁴ ("business unit") et par exercice d'imposition. Veuillez utiliser le schéma repris ci-dessous:

Unité d'exploitation 1	Unité d'exploitation 2	Unité d'exploitation ...	Total
Ventes (« Sales »)	Ventes (« Sales »)	Ventes (« Sales »)	Total : Ventes (« Sales »)
Coût des achats des marchandises (« COGS »)	Coût des achats des marchandises (« COGS »)	Coût des achats des marchandises (« COGS »)	Total : Coût des achats des marchandises (« COGS »)
Bénéfice brut (« Gross margin »)	Bénéfice brut (« Gross margin »)	Bénéfice brut (« Gross margin »)	Total : Bénéfice brut (« Gross margin »)
Frais de fonctionnement (« OPEX »)	Frais de fonctionnement (« OPEX »)	Frais de fonctionnement (« OPEX »)	Total : Frais de fonctionnement (« OPEX »)

⁴ Comme unité d'exploitation, est considérée chaque composante, division, département de l'entreprise constitutive belge regroupée autour d'une activité, un groupe de produits ou une technologie particuliers (avec éventuellement, leur propre méthode de prix de transfert).

Bénéfice d'exploitation (« EBIT »)	Bénéfice d'exploitation (« EBIT »)	Bénéfice d'exploitation (« EBIT »)	Total : Bénéfice d'exploitation (« EBIT »)
---------------------------------------	---------------------------------------	---------------------------------------	---

IV. Analyse de comparabilité

- 9) Veuillez comparer, dans la mesure du possible, les **différences de caractéristiques** entre les biens et services produits ou distribués par l'entité belge et les biens et services similaires sur le marché libre.

10) **Analyse fonctionnelle :**

a) Fonctions exercées

Veuillez donner une description détaillée de toutes les **fonctions** exercées (par exemple : production, assemblage, recherche et développement, prestation de services, distribution, marketing, etc.) ; le cas échéant, de la maison-mère et des établissements stables.

b) Risques assumés

1° Quels sont les risques assumés par les entreprises et quels en sont les coûts supportés, par nature de risque (par exemple : risques de marché, risques de perte liés à l'investissement, risques financiers, risques de crédit, risques de stocks, etc.). Veuillez, le cas échéant, les répartir entre la maison-mère et les établissements stables.

2° Par quelles entités sont supportés les autres risques du groupe? (Prière de spécifier par nature de risque S.V.P.).

c) Actifs utilisés :

Quels sont les **actifs** mis en œuvre pour l'exercice des fonctions ? (actifs matériels, éléments incorporels,...). Veuillez, le cas échéant, les répartir entre la maison-mère et les établissements stables.

11) **Clauses contractuelles :**

- a) Une description de toutes les **relations contractuelles** entre les membres du groupe concernés, relatives aux **produits**.

A défaut de dispositions écrites, veuillez décrire le comportement des parties en la matière (à justifier en fonction du contexte économique).

- b) Une description de toutes les **relations contractuelles** entre les membres du groupe concernés, relatives aux **prestations de services** (y compris les frais de management (« management fees »), l'octroi de prêts,...).

A défaut de dispositions écrites, veuillez décrire le comportement des parties en la matière (à justifier en fonction du contexte économique).

12) **Situations économiques**

Veuillez préciser si des situations économiques particulières ont eu une influence sensible sur les prix en Belgique.

13) **Stratégies**

Veuillez expliquer les stratégies poursuivies par les entités belges (innovation, degré de diversification des produits, pénétration du marché, etc.,...).

V. Les marques, brevets et savoir-faire

- 14) Veuillez fournir une liste des **actifs incorporels** détenus (brevets, marques, marques de fabrique, marques de commerce, savoir-faire, ...) ainsi que des **redevances** versées ou perçues.

- 15) L'entreprise a-t-elle conclu des accords de **licence et/ou des accords de sous-licence** avec des entreprises associées ou tierces (belges ou étrangères) pour l'utilisation de marques, brevets, modèles, savoir-faire et assistance technique ? Veuillez fournir les contrats et avenants éventuels.

VI. ARC⁵, APP⁶ et décisions anticipées concernant les prix de transfert

- 16) Veuillez présenter une liste, ainsi qu'une copie:

- des Accords de Répartition des Coûts (« Cost Contribution Agreements »),
- des accord de prix préalables (« Advanced Pricing Agreements »),
- de chaque décision anticipée (« ruling ») en matière de prix de transfert qui pourrait éventuellement avoir un impact sur la Belgique, y compris les décisions anticipées émis par une administration fiscale étrangère.

VII. Détermination des résultats de la maison-mère et de l'établissement stable (le cas échéant)

- 17) Veuillez détailler clairement, sous forme de tableau, les comptes de bilan et comptes de résultat ventilés entre le siège central belge et les établissements étrangers.

- 1° La ventilation des comptes de bilan doit reprendre, entre autres, les immobilisations corporelles et incorporelles, les stocks, les créances, les liquidités, le capital, les réserves et les dettes à plus et moins d'un an ;
- 2° La ventilation des comptes de résultats doit reprendre le chiffre d'affaires, les autres produits d'exploitation, les charges d'exploitation (avec détail des comptes 60, 61, 62, 63, et 64), les charges et produits financiers, les charges et produits exceptionnels ainsi que les impôts.

- 18) Dans ce contexte, veuillez détailler le lieu d'affectation des membres du personnel et décrire leur profil de fonction et les tâches qui leur sont attribuées.

- 19) Pour les exercices d'imposition concernés, veuillez nous fournir une copie de la déclaration et de l'avertissement extrait de rôle reçu de l'administration étrangère dans le cadre de l'imposition de l'établissement stable.

VIII. Assurance captive (« Captive Insurance »)

- 20) Veuillez, le cas échéant, fournir les conventions d'assurance captive du groupe dont fait partie les sociétés, y compris une synthèse des diverses assurances pour lesquelles des primes sont – directement ou indirectement – payées à l'entité captive.

IX. Centrale d'achat (« Procurement »)

- 21) Quelle est l'entité responsable de la centrale d'achat / approvisionnement? Veuillez nous en expliquer le fonctionnement et nous fournir les contrats s'y rapportant.

X. Transactions financières intragroupe

- 22) Veuillez fournir la documentation Prix de Transfert relative aux transactions financières.

- 23) Veuillez fournir une synthèse des emprunts à court et long terme mentionnant le taux d'intérêt (à exprimer par rapport à un taux de référence – Euribor, IRS...), le terme, la monnaie, les dates de début et de fin.

- 24) Veuillez faire de même pour les dépôts et les prêts à long terme.

⁵ Accords de Répartition des Coûts

⁶ Advanced Pricing Agreement

- 25) En cas de participation à un cash pool, veuillez fournir une synthèse mensuelle des intérêts reçus et/ou payés mentionnant le taux d'intérêt appliqué (taux de référence $\pm$ marge) dans chaque cas. Veuillez également indiquer si la société est titulaire d'un «master account».
- 26) Quelle entité est responsable du Factoring? Veuillez nous en expliquer le fonctionnement et nous fournir les contrats s'y rapportant.

XI. Documentation prix de transfert⁷

- 27) a) Veuillez mentionner quelle (quelles) est (sont) la (les) méthode(s) de prix de transfert appliquée(s) et justifier votre choix.
- b) Prière de fournir un exemplaire de la **politique de groupe** régissant la **méthode de prix de transfert** mise en place par le groupe.
- 28) Le groupe a-t-il utilisé des comparables? Correctifs ou aménagements opérés?
Le cas échéant, veuillez fournir toute documentation utile pour justifier ce choix (analyse de comparabilité dont l'analyse fonctionnelle).
- 29) Veuillez décrire les modalités d'implémentation de la méthodologie pour les entités belges.
- 30) Veuillez fournir tous autres documents utiles à l'appui de ces relations, tels que conventions-type, clés de répartition entre les membres du groupe, etc.,... qui n'auraient pas été visés par les questions ci-dessus.
- 31) Si des changements dans la méthodologie des prix de transfert sont intervenus durant les exercices mentionnés ci-dessus par rapport aux exercices antérieurs, veuillez le préciser.

Je vous demande de bien vouloir structurer votre réponse selon le plan du questionnaire S.V.P.

D'avance, je vous remercie pour votre collaboration.

REPONSES⁸

Annexé document(s)⁹.

Le

Le déclarant,
La déclarante,

(signature)

⁷ Si vous êtes déjà obligé de remplir des obligations complémentaires de déclaration en matière de prix de transfert en raison de la Loi du programme du 1/7/2016 (MB 4/7/2016), vous pouvez vous référer à ces documents (rapport pays par pays, fichier principal et fichier local).

⁸ Réponses à fournir et à numérotter dans l'ordre des questions posées s.v.p.

⁹ Les annexes doivent être datées et signées.