

Le Traitement Fiscal des Revenus Issus de la Propriété Intellectuelle : Impacts du Projet BEPS et Perspectives d'Avenir au sein de l'Union Européenne

Mémoire réalisé par
Lionel CASSART

Promoteur(s)
Edoardo TRAVERSA

Année académique 2015-2016
Master en droit

Plagiat et erreur méthodologique grave

Le plagiat entraîne l'application des articles 99 à 106 du règlement général transitoire des études et des examens de l'Université

Il y a lieu d'entendre par « plagiat », l'utilisation, quelle qu'en soit l'ampleur, le cas échéant par le biais d'une traduction, des idées ou énonciations d'un tiers, fussent-elles paraphrasées, de même que l'utilisation de représentations graphiques d'un tiers, sans que leur source ne soit mentionnée explicitement et distinctement au sein de la prestation réalisée par l'étudiant.

La reproduction littérale du passage d'une œuvre, même non soumise à droit d'auteur, requiert que l'extrait soit placé entre guillemets et que la citation soit immédiatement suivie de la référence exacte à la source mentionnée.

S'il y a eu plagiat, l'étudiant peut se voir infliger une sanction disciplinaire, en fonction de la gravité des faits. Toute constatation de tricherie et de plagiat opérée par le jury est communiquée au vice-recteur aux affaires étudiantes par le président du jury.

* A ce sujet, voy. notamment <http://www.uclouvain.be/plagiat>.

*Tous mes remerciements vont aux personnes qui m'ont apporté leur aide lors de la rédaction
de ce mémoire.*

*Merci aux collaborateurs de chez PwC, rencontrés lors de mon stage, et avec qui j'ai pu
échanger de nombreuses idées ;*

Merci au Pr. Traversa pour ses judicieux conseils;

*Et merci à mes parents, qui m'ont soutenu et accompagné tout au long de mon parcours
estudiantin. Merci à eux.*

Résumé :

Les récentes révélations sur les techniques d'évasion fiscale des multinationales ont indigné les citoyens et réveillé l'ardeur politique. La règle de l'exemption de retenue à la source sur les paiements de redevances, inscrite dans l'article 12 de la Convention-modèle OCDE, couplée aux différences réglementaires entre les juridictions nationales permettent les abus. L'évitement de l'impôt est rendu possible notamment grâce à une utilisation agressive des réglementations fiscales sur les revenus tirés de la propriété intellectuelle.

Pour combattre ces phénomènes, les plans d'actions du projet BEPS de l'OCDE, soutenu par le G20, créent de nouveaux standards internationaux. Le Plan 5 crée un nouveau critère de "substance" visant à empêcher l'utilisation abusive des régimes *patent boxes*. Il insiste également sur certaines obligations d'échanges d'informations, qui font échos aux développements actuels en matière de transparence fiscale. Le Plan 8-10 révisé les règles en matière de prix de transfert, en s'attardant sur les problèmes spécifiques liés aux incorporels, afin de faire correspondre allocation des revenus et création réelle de valeur.

L'Union européenne, tout en soutenant BEPS, prend elle aussi des initiatives. Son rôle d'harmonisation et de contrôle semble indispensable. De récentes actions qui impactent le traitement fiscal des redevances ont retenu notre attention. D'une part, les discussions autour de la réforme future de la directive intérêts-redevances, qui ont pour but d'introduire une clause de taxation minimum. D'autre part, les démarches proactives de la Commission en matière d'aides d'Etat. De plus, l'implémentation des travaux de l'OCDE dans les différentes juridictions soulèvent des inquiétudes, notamment quant à leur compatibilité avec certaines règles européennes.

L'environnement fiscal international est en pleine mutation. Cela implique des changements dans la façon de gérer fiscalement les revenus issus de la propriété intellectuelle. On peut cependant se demander si ces réformes sonnent le glas des phénomènes de BEPS ou bien ne sont qu'une étape dans la lutte pour une fiscalité plus juste et cohérente.

Table des matières

Introduction	7
1 Les redevances dans le cadre du droit fiscal international	10
1.1 L'article 12 du Modèle de Convention OCDE et ses implications	10
1.1.1 <i>Le principe de l'exemption de retenue à la source</i>	<i>10</i>
1.1.2 <i>Actifs de propriété intellectuelle et évasion fiscale</i>	<i>14</i>
1.2 Exemples de planification fiscale internationale.....	16
1.2.1 <i>Le Double Irish Dutch Sandwich</i>	<i>17</i>
1.2.2 <i>Utilisation des régimes préférentiels en matière de propriété intellectuelle</i>	<i>20</i>
2 Le traitement fiscal post - BEPS des revenus issus de la propriété intellectuelle	22
2.1 BEPS : Plan d'action 5	23
2.1.1 <i>Régimes préférentiels</i>	<i>24</i>
2.1.2 <i>Régimes préférentiels dans les Etats Membres de l'Union européenne.</i>	<i>34</i>
2.1.3 <i>Apports en matière de transparence dans le cadre du projet BEPS.....</i>	<i>40</i>
2.2 BEPS : Plan d'action 8 – 10	44
2.2.1 <i>Les prix de transferts : aperçu de la matière</i>	<i>45</i>
2.2.2 <i>Le contenu du Plan d'action 8-10 du projet BEPS</i>	<i>47</i>
3 Perspectives d'avenir au sein de l'Union européenne	56
3.1 Réforme de la directive Intérêts-Redevances.....	57
3.2 Pratiques récentes en matière d'aides d'Etat fiscales.....	63
3.2.1 <i>Critères d'application des aides d'Etat fiscales</i>	<i>64</i>
3.2.2 <i>L'affaire Starbucks.....</i>	<i>66</i>
3.3 Compatibilité de BEPS avec le droit de l'Union européenne	76
Conclusion.....	80
Bibliographie.....	82
Annexes	91

Introduction

Depuis longtemps déjà, la fiscalité nous donne des preuves de son importance, que ce soit sur le plan politique, économique ou juridique. L'Histoire est remplie d'anecdotes nous prouvant l'impact des règles fiscales sur nos activités et nos comportements. Par exemple, durant de nombreux siècles, les plages de la région des Cornouailles furent très fréquentées, non pas par attrait touristique, mais bien à cause de l'évasion fiscale ! En effet, de nombreux marchands venaient décharger les marchandises arrivant en Angleterre en toute discrétion dans ces régions peu peuplées, évitant ainsi les inspections et les taxes des agents du Roi¹. Dans une période plus récente, nous pouvons prendre pour exemple les accises sur le tabac, qui pousse les consommateurs à réduire leur consommation, tout en créant des revenus pour l'Etat. Nous pouvons également penser à l'arsenal réglementaire mis en place en Belgique (et dans d'autres pays) pour favoriser les entreprises actives dans la recherche et le développement (RetD), afin de les pousser à investir dans l'innovation. Nous visons à cet égard des mesures telles que la dispense partielle de versement du précompte professionnel sur les rémunérations des chercheurs², la déduction spécifique pour revenus de brevet³, la déduction pour investissements en brevets ou immobilisations tendant à promouvoir la RetD⁴ ou encore le crédit d'impôt pour investissements RetD⁵.

Nous sommes aujourd'hui bien conscients de l'utilité de l'impôt et son principe est généralement accepté⁶. Cependant, malgré son importance fondamentale, le droit fiscal est souvent boudé par les juristes. La matière est présentée comme tortueuse et complexe. Pourquoi dès lors avoir choisi de réaliser un mémoire en droit fiscal ?

Tout d'abord, par préférence personnelle. Les études de droit sont attirantes pour la multitude de sujets de discussion qu'elles offrent. Pour notre part, nous avons toujours été intéressés par les domaines liés à la propriété intellectuelle et au droit fiscal. La recherche de notre sujet de mémoire a donc été guidée par la volonté de lier ces deux préférences.

¹ C., ADAMS, *For Good and Evil : The Impact of Taxes on the course of civilization*, 2^e Ed., Lanham, Madison Books, 2001, p. 396.

² Code des Impôts sur les revenus 1992 (CIR/92), article 275/3 ; Arrêté royal d'exécution du code des impôts sur les revenus (AR/CIR), articles 95/1 - 95/2.

³ CIR/92, art. 205/1 à 205/4 et 286.

⁴ CIR/92, art. 68 à 77 ; AR/CIR, art. 47 à 49bis

⁵ CIR/92, art. 289quater à 289novies, 292bis et 530 ; AR/CIR 81 – 82.

⁶ E., TRAVERSA, *Droit fiscal : droit fiscal général*, Université catholique de Louvain – Faculté de droit et de criminologie, Louvain-La-Neuve, 2014-2015, p.3.

A cet effet, nous devons avouer que l'actualité des dernières années nous a bien aidés. Nous avons été interpellés par l'abondante couverture médiatique sur la série de récentes affaires liés à l'évasion fiscale internationale. Après les "*Luxleaks, SwissLeaks ou Panama Papers*", nous avons l'impression d'assister à un réveil des consciences à l'encontre de certaines pratiques en matière de fiscalité internationale.

Cette exaspération généralisée à l'encontre des phénomènes de planification fiscale est compréhensible. A la suite de la crise financière de 2007- 2008, il a été demandé aux populations de "faire des efforts" et de se "serrer la ceinture" afin de rattraper l'effondrement due à la crise financière mondiale. L'austérité a, pendant un temps, été le maître mot. Dans ce climat maussade, la mise au grand jour du fait que de grandes sociétés, faisant parfois des centaines de millions de bénéfices annuels, étaient taxées à des taux d'imposition très bas en a exaspéré plus d'un⁷. La sensibilité accrue du grand public vis-à-vis de ces situations éthiquement discutables, plus souvent au menu des discussions des cercles professionnels qu'à celui du café de la gare, a éveillé l'intérêt des politiques et des médias.

Il faut bien avouer que le sujet mérite d'être abordé. Outre les arguments purement éthiques que peut soulever l'évasion fiscale⁸, cette dernière a des implications économiques énormes. Selon l'Organisation de coopération et de développement économique (OCDE), cela ne serait pas moins d'un quart de billion de dollars qui serait perdu chaque année en recette fiscale par les autorités publiques suite à des pratiques d'évasion fiscale⁹, chiffre corroboré par les rapports de l'ONU¹⁰.

Le sujet est loin d'être neuf. Certains disent même qu'*« il n'y a pas de civilisation qui n'ait pas levé d'impôts, et il n'y probablement pas d'impôt qui n'ait été esquivé »*¹¹. En s'intéressant de plus près à la matière, on constate que de nombreuses études sur le sujet ont été effectuées¹². Usant des différences entre les législations fiscales des Etats, les entreprises

⁷ C., FUEST, C., SPENGEL, K., FINKE, J., HECKEMEYER, H., NUSSER, « Profit Shifting and Aggressive Tax Planning by Multinational Firms : Issues and Options for Reform », *World Tax Journal*, Vol. 5, 2013, p. 307.

⁸ Voir à ce sujet : J-P VIDAL, « Pourquoi se préoccuper d'éthique en fiscalité ? », *Revue de planification fiscale et financière*, Vol. 31, n°2, p. 193 à 224.

⁹ OCDE, « Myths and Facts about BEPS », disponible sur <http://www.oecd.org/ctp/myths-and-facts-about-beps.pdf>.

¹⁰ S. NESBA, « L'optimisation fiscale en 2015, c'est 221 milliards de dollars », *L'Echo*, disponible sur http://www.lecho.be/economie_politique/international_economie/L_optimisation_fiscale_en_2015_c_est_221_milliards_de_dollars.9762106-3168.art.

¹¹ C., ADAMS, *op. cit.*, p.395.

¹² OCDE (2015), *Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, disponible sur <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241343-en>.

utilisent principalement trois moyens afin de mettre en place des schémas de planification fiscale : le transfert de dettes, l'utilisation stratégique des prix de transfert et les actifs de propriété intellectuelle (IP)¹³. C'est sur ce dernier point que nous nous concentrerons. L'importance de la propriété intellectuelle et de la recherche dans l'économie n'est plus à démontrer. Vecteur de croissance, l'innovation est le Saint-Graal qui permet de booster les résultats d'une entreprise¹⁴. Ce sont les grands groupes multinationaux qui sont les acteurs principaux en cette matière : 80 % des transferts internationaux d'actifs IP se font en leur sein¹⁵. Corollaire des développements impressionnants dans le domaine des technologies de l'information, les compagnies propriétaires de droits intellectuels ont grandi de façon spectaculaire. Même une simple marque peut parfois peser des milliards de dollars¹⁶. Mais ces championnes de l'ère digitale sont également championnes de l'évasion fiscale ! En témoigne un mastodonte du secteur, Google, dont le taux d'imposition effectif sur ses revenus non-US en 2011 était de 3%¹⁷.

Ces résultats interpellants sont directement liés au traitement réservé aux redevances en droit fiscal international. Il est donc particulièrement intéressant d'analyser ces règles. Dans la première partie de ce mémoire, nous reviendrons sur les mécanismes de base de la matière. Nous présenterons également des modèles d'évasion fiscale mettant à profit les lacunes de ces règles (Chapitre 1). Ensuite, nous passerons en revue les récentes réformes issues du plan BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) de l'OCDE qui impactent les règles en rapport avec les redevances (Chapitre 2). Enfin, avec un point de vue plus pratique, nous nous arrêterons sur certaines actions de l'Union européenne en lien avec les développements théoriques des deux autres chapitres. (Chapitre 3).

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241343-en> ; COMMISSION EUROPEENNE, *Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators*, Taxation Papers – Working paper N.61 -2015, 28 janvier 2015, disponible sur http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_61.pdf.

¹³ COMMISSION EUROPEENNE, *Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators*, *op. cit.*, p. 23-24.

¹⁴ L'investissement d'au moins 3% du PIB de l'UE dans la recherche et le développement est d'ailleurs un des objectifs du programme Europe 2020 : http://ec.europa.eu/europe2020/europe-2020-in-a-nutshell/index_fr.htm.

¹⁵ W., SCHON, « International Tax Coordination for a Second-Best World (Part. 2) », *World Tax Journal*, février 2010, p. 90.

¹⁶ INTERBRAND, « Rankings », disponible sur <http://interbrand.com/best-brands/best-global-brands/2015/ranking/>.

¹⁷ C., FUEST, C., SPENGLER, K., FINKE, J., HECKEMEYER, H., NUSSER, *op. cit.*, p. 307.

1 Les redevances dans le cadre du droit fiscal international

Au cours de ce chapitre, nous reviendrons sur les règles de base concernant les redevances en droit fiscal international et l'utilisation problématique qui en est faite dans des schémas d'évasion fiscale.

1.1 L'article 12 du Modèle de Convention OCDE et ses implications

1.1.1 Le principe de l'exemption de retenue à la source

En droit fiscal, les pouvoirs d'impositions sont limités par la souveraineté territoriale de chaque Etat¹⁸. Même si rien n'empêche un législateur d'inclure dans une base d'imposition des revenus provenant d'en dehors de ses frontières, encore lui faudra-t-il la compétence nécessaire pour appliquer sa loi, ce qui ne peut se faire qu'avec l'autorisation de la juridiction étrangère¹⁹. Cette séparation stricte entre les systèmes fiscaux doit être nuancée, en ce sens qu'une loi nationale peut tout à fait prendre en compte unilatéralement l'existence d'un impôt étranger²⁰.

Pour améliorer la coordination entre les règles fiscales nationales, les Etats nouent entre eux des traités fiscaux, dont les Conventions Préventives de la Double Imposition (CPDI). Ces dernières constituent la majeure partie des traités de droit fiscal international²¹. Elles ont pour objectif principal d'éviter la double imposition internationale des revenus, qui se définit comme le fait « *qu'un même revenu est imposé pour une même période imposable, dans deux Etats dans le chef d'un même contribuable (double imposition juridique), ou dans le chef de contribuables différents (double imposition économique)* »²². La double imposition est considérée comme un obstacle au commerce international et les Etats tentent de la limiter en répartissant les pouvoirs d'imposition entre les Etats contractants²³.

¹⁸ A. TIBERGHEN, *Manuel de droit fiscal 2012-2013*, Malines, Kluwer, 2013, p.19

¹⁹ *Ibidem*.

²⁰ Par exemple, en Belgique, l'article 156 CIR/92 permet des réductions de l'impôt belge sur base de l'existence d'une imposition à l'étranger.

²¹ E., TRAVERSA, *op. cit.*, p. 56

²² A. TIBERGHEN, *Manuel de droit fiscal 2015-2016*, Malines, Kluwer, 2016, p. 1781.

²³ A. TIBERGHEN, *Manuel de droit fiscal 2012-2013*, *op. cit.*, p. 20.

Le modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'OCDE²⁴ est le modèle généralement accepté pour servir de base aux négociations visant à élaborer les conventions préventives de double imposition²⁵. La première version date de 1963, mais le modèle est régulièrement remis à jour. C'est dans celui-ci qu'on trouvera la règle de référence pour le traitement réservé aux redevances en droit fiscal international.

L'OCDE donne sa propre définition des redevances. Le concept comprend « *les rémunérations de toute nature payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques, d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secret et pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique* »²⁶.

Le traitement réservé aux revenus issus de l'IP est inscrit à l'article 12 du modèle. Ce dernier pose comme principe que les paiements de redevances doivent être taxés intégralement dans l'Etat de résidence du bénéficiaire des paiements. L'Etat de la source des redevances doit donc les exempter²⁷. Cette règle est mise en place pour éviter le risque que les revenus ne soient taxés à la fois dans l'Etat de la source et dans l'Etat de la résidence²⁸.

On retrouve ce principe dans de nombreuses CPDI, dont la Convention Modèle Belge²⁹, servant de base à l'administration belge lors de négociations pour la conclusion d'une nouvelle CPDI. Cependant, cette règle n'est pas obligatoire, l'OCDE ne disposant pas d'un pouvoir réglementaire contraignant. De plus, le consensus autour de l'exemption totale de retenue à la source n'est pas unanime. Ainsi, le modèle de Convention de l'ONU, qui peut également servir de base à des négociations de conventions fiscales, intègre la possibilité d'une imposition dans le pays de la source³⁰. Cette divergence viendrait du fait que le modèle

²⁴ OCDE, *Modèle de Convention fiscale sur le revenu et la fortune – Texte des articles*, disponible sur <http://www.oecd.org/fr/ctp/conventions/modeleocdedifferentesversions.htm> ;

²⁵ A. TIBERGHIEU, *Manuel de droit fiscal 2012-2013*, op. cit., p. 20.

²⁶ OCDE, *Modèle de Convention fiscale sur le revenu et la fortune – Texte des articles*, op. cit., art. 12, 2°.

²⁷ *Ibidem*, art.12, 1° : « *Les redevances provenant d'un Etat contractant et dont le bénéficiaire effectif est un résident de l'autre Etat contractant ne sont imposables que dans cet autre Etat* ».

²⁸ OCDE, *Modèle de Convention fiscale sur le revenu et la fortune – Version abrégée 2010*, disponible sur http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-version-abregee-2010_mtc_cond-2010-fr#page1, p. 237.

²⁹ *Convention Modèle du Royaume de Belgique tendant à éviter la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et la fortune et à prévenir la fraude fiscale*, Juin 2010, disponible sur <http://fiscus.fgov.be/interfzfznl/fr/downloads/modStand.pdf>, art. 12.

³⁰ *Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement*, 2011, disponible sur http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/02/UN_Model2011_UpdateFr.pdf, art. 12 §2.

OCDE prendrait le parti des pays industrialisés, dont les entreprises sont le plus souvent propriétaires des actifs IP, là où le modèle ONU donnerait plus d'importance aux pays en développement et au "partage" des droits d'imposition³¹.

Il est vrai que du point de vue du droit international public, l'Etat de la source du paiement et l'Etat de résidence du bénéficiaire peuvent a priori tous les deux se prévaloir du droit de taxer les activités, car les deux juridictions sont liées à l'opération économique en jeu³². En effet, « *tout paiement de redevances reflète deux éléments : l'amortissement de l'investissement de base (dans le pays du propriétaire de l'IP) et la valeur de l'utilisation qui en est faite (dans le pays du licencié)* »³³. La règle de l'exemption dans l'Etat de la source n'est donc pas nécessairement introduite dans les conventions fiscales. Par exemple, en Belgique, seulement environ 20% des CPDI la reprennent³⁴. La négociation du traité garde donc toute son importance puisqu'il n'existe au final pas de solution obligatoire pour l'attribution des droits d'imposition sur les paiements de redevances³⁵.

L'imposition dans l'Etat de résidence est justifiée par deux éléments. D'une part, il paraît normal d'attribuer les droits d'imposition à l'Etat de résidence, où le contribuable bénéficiaire des paiements a très certainement entrepris des activités de RetD, souvent traitées de manière fiscalement avantageuse³⁶. L'impôt prélevé sur les redevances "compense" les avantages octroyés. D'autre part, une imposition à la source sur les revenus bruts des redevances ne prendrait pas en compte les frais engagés pour engranger ces revenus et aboutirait donc à une imposition trop élevée, pouvant constituer un obstacle au commerce international³⁷.

Malgré l'objectif louable derrière cette règle, on doit souligner l'effet pervers qu'elle entraîne. L'imposition dans l'Etat de résidence, couplée à l'exemption dans l'Etat de la source, crée un incitant pour les entreprises à localiser l'entité qui sera bénéficiaire du paiement des redevances dans un Etat avec un taux d'imposition effectif le plus faible

³¹ W., SCHON, *op. cit.*, p. 91.

³² *Ibidem*.

³³ *Ibidem*.

³⁴ C., DEVILLET, « Autour et au-delà de la notion de redevance : le traitement fiscal des revenus générés par l'exploitation des droits de propriété intellectuelle dans un contexte international », *In. Fiscalité internationale en Belgique : tendances récentes*, Coll. Crides-Jean Renauld, Larcier, 2013, p. 214. Pour une liste complète des traités conclus par la Belgique, voir le site officiel du SPF Finances : http://finances.belgium.be/fr/entreprises/international/accords_internationaux.

³⁵ W., SCHON, *op. cit.*, p. 94.

³⁶ C., DEVILLET, *op. cit.*, p. 214.

³⁷ *Ibidem*.

possible. La concurrence fiscale qui en résulte incite les Etats à sans cesse diminuer leur taux d'imposition ou à créer des régimes avantageux pour différents types de revenus, notamment ceux issus de la propriété intellectuelle. Cet effet est exacerbé dans le cadre d'un marché virtuellement sans frontière et bénéficiant de la libre circulation des capitaux, tel que nous le connaissons dans l'Union européenne³⁸. On peut par exemple constater une inexorable baisse des taux d'imposition nominaux à l'impôt des sociétés dans les Etats Membres de l'UE³⁹, où la règle de l'exemption de retenue à la source s'applique notamment à travers la directive Intérêts-Redevances⁴⁰.

On a également vu apparaître de nombreuses mesures pour favoriser les activités de RetD des entreprises. Cela peut être accompli de deux manières⁴¹. D'une part, au moyen d'incitations fiscales "à l'entrée", telle la dispense partielle de versement du précompte professionnel sur les rémunérations des chercheurs que l'on trouve en Belgique⁴². D'autre part, au moyen d'incitations fiscales "à la sortie", sur les profits issus des actifs IP développés par la RetD (*Patent Boxes*), telle la déduction spécifique pour revenus de brevet en Belgique⁴³.

Cependant, l'expérience a démontré que les *patent boxes* sont davantage un moyen d'attirer les propriétaires d'actifs IP (et leurs capitaux...) plutôt que de réellement encourager la RetD⁴⁴. En fonction des régimes nationaux, il est même possible que l'entité bénéficiaire des redevances ne soit même pas obligée d'entreprendre des activités concrètes dans la juridiction qui lui accorde des avantages⁴⁵. Elle ne sera qu'une coquille vide, gérant des actifs et des flux de redevances, servant à faire transiter des revenus là où ils seront les moins imposés. A l'inverse, dans l'Etat de la source, le contribuable pourra déduire les redevances payées. Il en résulte un transfert de profits, des pays avec un taux d'imposition élevé, vers les pays avec un taux d'imposition faible, sans lien avec les activités réellement exercées.

³⁸ W., SCHON, *op. cit.*, p. 94.

³⁹ ZEW, *Project for the EU Commission TAXUD/2013/CC/120, Intermediate Report 2015 :Effective Tax Levels Using The Devereux/Griffith Methodology*, Mannheim, Octobre 2015, disponible http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/effective_tax_rates.pdf, p. 8.

⁴⁰ Voir : *Infra*, 3.1.

⁴¹ R. J., DANON, « General Report », *Cahiers de Droit Fiscal International : Vol.100a, Tax incentives on Research and Development(R&D)*, IFA, 2015, p. 18.

⁴² Code des Impôts sur les revenus 1992 (CIR/92), article 275/3 ; Arrêté royal d'exécution du code des impôts sur les revenus (AR/CIR), articles 95/1 - 95/2.

⁴³ CIR/92, art. 205/1 à 205/4 et 286.

⁴⁴ R. J., DANON, *op. cit.*, p. 42.

⁴⁵ *Ibidem*, p. 41-42.

La concurrence fiscale entre les juridictions va donc créer un terreau fertile à des phénomènes d'évasion fiscale internationale.

1.1.2 Actifs de propriété intellectuelle et évasion fiscale

Dans ce contexte, les règles relatives aux actifs IP méritent une attention toute particulière. La recherche et le développement de nouveaux moyens techniques ont modifié la façon de communiquer et de commercer autour du monde⁴⁶. La dématérialisation des échanges a permis une expansion internationale plus rapide de la part des entreprises⁴⁷. Ce processus s'est accompagné d'un développement sans précédent de l'économie incorporelle (brevets, marques, licences, assurances, ...) qui crée des revenus pouvant être plus facilement déplacés qu'une activité avec une implémentation physique⁴⁸.

C'est cette nature mobile des actifs IP qui en fait des véhicules tout indiqués pour s'intégrer à des schémas d'évasion fiscale. Sur le plan des principes, celle-ci semble pourtant bien anodine. Il ne faut en effet pas confondre "évasion fiscale" et "fraude fiscale". Cette dernière est constituée « *d'une inobservation délibérée de la législation fiscale* »⁴⁹ et est à ce titre punissable. Par contre, l'évasion fiscale n'est jamais qu'« *un comportement qui permet au contribuable de se maintenir hors du champ de la définition du fait générateur de l'impôt* »⁵⁰, sans être contraire à la loi. Par exemple, boire de l'eau plutôt que du whisky pour échapper aux accises sur l'alcool, pour reprendre l'exemple du Pr. MALHERBE⁵¹. C'est une application du principe du choix libre de la voie la moins imposée⁵². Dérivé du principe de légalité de l'impôt, ce principe veut que tout contribuable a, *a priori*, le droit de se comporter et de gérer ses affaires comme il l'entend afin d'éviter l'impôt⁵³.

En Belgique, ce principe s'est vu consacré dans la jurisprudence de la Cour de Cassation dans ses arrêts Brepols⁵⁴ et Au Vieux Saint-Martin⁵⁵. Selon cet arrêt, il n'y a pas fraude fiscale lorsque « *les parties, usant de la liberté des conventions, sans toutefois violer*

⁴⁶ T., VANWELKENHUYZEN, *Les prix de transfert*, Bruxelles, Larcier, 2015, p.10.

⁴⁷ *Ibidem*.

⁴⁸ *Ibidem*.

⁴⁹ P. MALHERBE, *Eléments de droit fiscal international*, Bruxelles, Bruylant, 2015, p.119.

⁵⁰ *Ibidem*, p.120.

⁵¹ *Ibidem*.

⁵² D., GARABEDIAN, « Le principe du choix licite de la voir la moins imposée – un état des lieux », *In. L'évolution des principes généraux de droit fiscal : 20^e anniversaire de la maîtrise en gestion fiscale*, Larcier, Bruxelles, 2009, p.58 et s.

⁵³ *Ibidem*, p. 60.

⁵⁴ Cass., 6 juin 1961, *Pas.*, 1962 - I, p.1082.

⁵⁵ Cass., 22 mars 1990, *Pas.*, 1990 - I, p. 849.

aucune obligation légale, établissent des actes dont elles acceptent toutes les conséquences, même si ces actes sont accomplis à seule fin de réduire la charge fiscale »⁵⁶. Le principe est donc reconnu, même si cela n'empêche pas le législateur de réagir pour contrer les méthodes d'évasion fiscale. On peut penser à cet égard à des mesures ciblées, qui visent une situation bien précise⁵⁷, ou à des mesures générales anti-abus⁵⁸. Quoi qu'il en soit, la véritable limite au libre choix du contribuable reste en principe l'infraction à la loi ou la simulation⁵⁹.

Le problème est que, d'années en années, les contribuables ont poussé ce principe à l'extrême, en faisant du *planning fiscal* dit « *agressif* »⁶⁰. La planification fiscale agressive consiste en « *profiter des aspects techniques d'un système fiscal ou de l'inadéquation entre deux ou plusieurs systèmes fiscaux dans le but de réduire l'impôt à payer* »⁶¹. Les différences entre les régimes fiscaux, accompagnés du principe de l'exemption de retenue à la source, permettent ce phénomène. Comme nous l'avons souligné, ce sont les groupes multinationaux, fort de leur vision et de leur implémentation globale, qui profitent du système.

La planification fiscale agressive est dommageable en ce qu'elle permet à des sommes d'argent dont on aurait pu s'attendre à ce qu'elles soient taxées à un endroit de s'échapper sous des cieux fiscaux plus cléments. Ces transferts minent les prévisions budgétaires des Etats et entraînent des pertes fiscales. Et lorsque moins de recettes à l'impôt des sociétés sont disponibles pour les Etats, ceux-ci équilibrent leur budget en augmentant les taxes pour les particuliers⁶². C'est donc un problème, à la fois pour les gouvernements, qui perdent des recettes fiscales auxquelles ils pourraient s'attendre, et pour les autres contribuables, qui se voient taxer plus lourdement en conséquence. De plus, en période de crise économique, cette image d'impunité que renvoient les multinationales minent la confiance des populations envers la classe politique, perçues comme responsable des inégalités⁶³. Les entreprises

⁵⁶ Ibidem, p. 853.

⁵⁷ En Belgique, on peut penser par exemple à l'art. 26 CIR/92 (Taxation des avantages anormaux ou bénévoles octroyés à une société bénéficiant d'un régime notablement plus avantageux que le régime belge)

⁵⁸ On en trouve un exemple en Belgique à l'art.344 CIR/92 (qui permet de rendre non-opposable à l'administration un ou des actes juridiques en cas "d'abus fiscal").

⁵⁹ E., TRAVERSA, *op. cit.*, p. 125 et s.

⁶⁰ Recommandation de la Commission du 6 décembre 2012 relative à la planification fiscale agressive, *J.O.U.E.*, n° L 338/41, 12 décembre 2012, considérant 2.

⁶¹ Ibidem.

⁶² OCDE, « La chute des recettes tirées de l'impôt sur les bénéfices des sociétés entraîne un accroissement de la pression sur les particuliers », 03/12/2015, disponible sur <http://www.oecd.org/fit/fiscalite/la-chute-des-recettes-tirees-de-limpot-sur-les-benefices-des-societes-entraîne-un-accroissement-de-la-pression-sur-les-particuliers.htm>.

⁶³ COMMISSION EUROPEENNE, « Communication de la Commission au Parlement Européen et au Conseil : Un système d'imposition des sociétés juste et efficace au sein de l'Union européenne : cinq domaines d'action prioritaires, 17 juin 2015, disponible sur

domestiques, qui travaillent uniquement sur un plan national, subissent quant à elles un désavantage concurrentiel vis-à-vis des multinationales qui paient globalement moins d'impôt⁶⁴. Même les multinationales elles-mêmes peuvent en pâtir dès lors qu'il pourrait y avoir un coût en terme de réputation vis-à-vis du public et des consommateurs⁶⁵. C'est pourquoi il était temps de combattre ces pratiques par des réformes ambitieuses.

1.2 Exemples de planification fiscale internationale

Avant d'aller plus loin, il est intéressant d'exposer concrètement la façon dont les redevances sont utilisées dans des schémas de planification fiscale agressive. Nous nous concentrerons spécifiquement sur deux modèles où l'IP a une place importante, bien que les règles de détermination des prix de transfert y jouent toujours un rôle, la matière étant intrinsèquement liée aux opérations intra-groupes⁶⁶.

Notre but dans le présent travail est de souligner la façon dont les réglementations en lien avec les IP sont utilisées par les multinationales et quelles sont les solutions qui ont été développées pour répondre à ces abus spécifiques. A terme, l'ensemble des réformes proposées par le projet BEPS rendront en principe inopérants les modèles connus aujourd'hui et considérés comme allant "trop loin" dans la planification fiscale. Il ne faut cependant pas oublier que ces changements touchent à d'autres facettes du problème complexe que représente la lutte contre la planification fiscale agressive. Par exemple, les arrangements que nous allons vous présenter ci-dessous mettent parfois à profit les particularités de certaines CPDI. A cet égard, le plan 6 du projet BEPS a proposé des nouvelles normes afin d'empêcher que les traités fiscaux puissent offrir des avantages aux contribuables dans des situations inappropriées⁶⁷. Ce résultat serait atteint par l'inclusion de clauses anti-abus directement dans les CPDI nouées par les Etats⁶⁸. Cette introduction de nouvelles dispositions dans le nombre

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/fairer_corporate_taxation/com_2015_302_fr.pdf, p. 2.

⁶⁴ OCDE, « OECD Secretary – General report to the G20 leaders », St. Petersburg, Russia, 5-6 September 2013, p. 42 -43, disponible sur <http://www.oecd.org/ctp/SG-report-G20-Leaders-StPetersburg.pdf>.

⁶⁵ *Ibidem*, p.43.

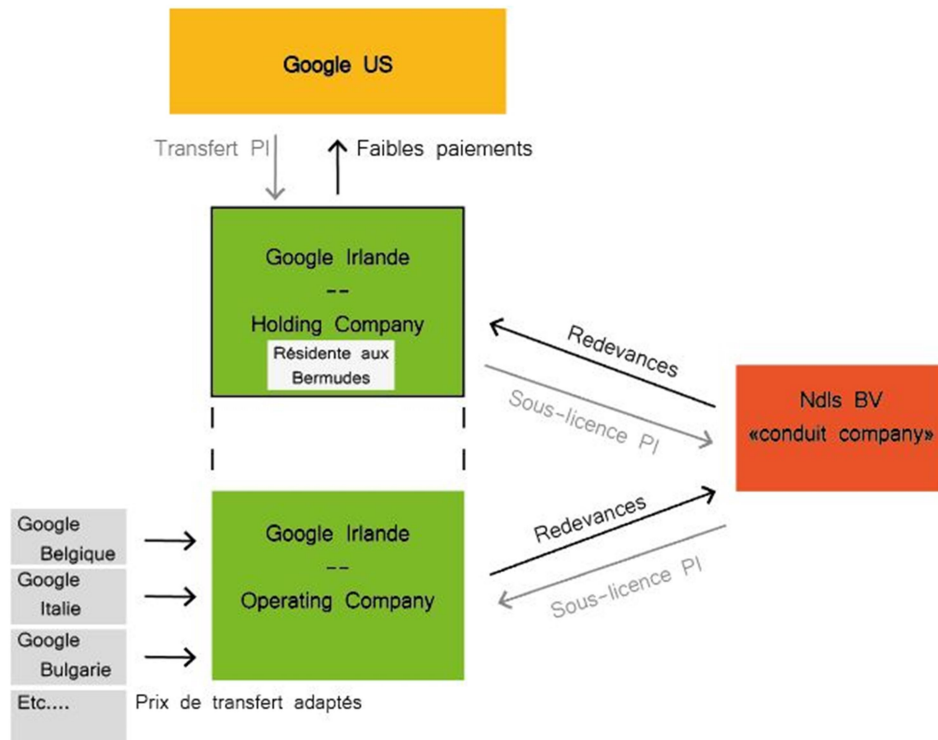
⁶⁶ *Infra*, 2.2.

⁶⁷ OCDE (2015), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, disponible sur <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en>.

⁶⁸ OCDE (2015), *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project 2015 Final Reports : Executive Summaries*, OECD Publishing, Paris, disponible sur <https://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-executive-summaries.pdf>, p.23.

écrasant de conventions bilatérales nouées à travers le monde se ferait de manière coordonnée et multilatérale grâce aux résultats des travaux du plan 15⁶⁹. Nous voulons souligner par ces quelques précisions qu'il est important de garder une vue globale du sujet, malgré le fait que nous n'en aborderons qu'une partie dans ces pages. Cela est indispensable pour en saisir la complexité.

1.2.1 Le Double Irish Dutch Sandwich



Le premier modèle décrit ici se nomme couramment le « Double Irish Dutch Sandwich » (DIDS)⁷⁰. Un tel modèle a été utilisé par un certain nombre de multinationales, dont l'entreprise Google⁷¹. Comme nous pouvons le constater dans le schéma ci-dessus, le modèle implique de nombreux transferts de profits à travers des sociétés basées dans plusieurs pays⁷². En l'occurrence, c'est en jouant sur les particularités des régimes des Etats-Unis, de l'Irlande et des Pays-Bas que les multinationales arrivent à leurs fins⁷³. Le DIDS implique la constitution de deux sociétés en Irlande, dont une sera la filiale directe de la société mère. Le

⁶⁹ OECD (2015), *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 -2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, disponible sur <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241688-en>.

⁷⁰ Tableau inspiré de : C., FUEST, C., SPENGLER, K., FINKE, J., HECKEMEYER, H., NUSSER, « Profit Shifting and Aggressive Tax Planning by Multinational Firms : Issues and Options for Reform », *op. cit.*, p. 310.

⁷¹ Google a aujourd'hui réorganisé sa structure, avec la mise en place d'une société faitière nommé Alphabet : <https://abc.xyz/> (site officiel)

⁷² H. VAN DEN HUR, « Starbucks versus the People », *Bulletin for International Taxation*, janvier 2014, p. 28.

⁷³ C., FUEST, C., SPENGLER, K., FINKE, J., HECKEMEYER, H., NUSSER, *op. cit.*, p. 311.

modèle tourne autour de cette filiale : elle va être la détentrice des droits de propriété intellectuelle, afin de pouvoir faire remonter les profits vers elle. Etant donné que son siège de direction effectif sera basé aux Bermudes, elle sera considérée comme une société bermudienne pour le fisc irlandais, en application de la théorie du siège réel : la loi applicable est celle du lieu où siègent de manière effective les organes directeurs de la société⁷⁴. Le fisc américain considèrera quant à lui la société comme irlandaise en application de la théorie de l'incorporation : la loi applicable est celle de l'Etat de constitution de la société⁷⁵. De plus, les règles SEC (Sociétés Etrangères Controlées) américaines seront évitées par le recours à une disposition spéciale de la réglementation US⁷⁶. Voyons cela en détail.

▪ Structure des opérations

Dans un premier temps, s'ils ne sont pas créés ou développés sur place, il sera nécessaire de transférer les droits de propriété intellectuelle vers la holding irlandaise. En tant que transaction intra-groupe, cette opération sera soumise à la réglementation en matière de prix de transfert.

D'une manière générale, les prix de transfert sont les prix auxquels une entreprise transfère des biens corporels, actifs incorporels, ou rend des services à des entreprises associées⁷⁷. Le principe de base est que les transactions intragroupes doivent respecter le principe de pleine concurrence (*arm's length principle*), c'est-à-dire que le prix de ces transactions doit être équivalent au prix qui serait le résultat d'une négociation entre des entreprises indépendantes pour des opérations similaires dans le même marché⁷⁸. Nous reviendrons en détail sur les principes des prix de transfert par la suite⁷⁹.

La question sera ici de savoir comment présenter cette transaction afin de respecter l'ensemble des règles en vigueur en matière de prix de transfert et ne pas devoir payer d'imposition à la sortie trop élevée⁸⁰. En jouant principalement sur l'incertitude quant aux revenus qui seront générés dans le futur par l'actif IP transféré et la marge de manœuvre qui

⁷⁴ J. MALHERBE, Y. DE CORDT, P. LAMBRECHT, P. MALHERBE, *Droit des sociétés – précis : Droit européen, droit belge*, Bruylant, 4^e Ed., 2011, p. 22.

⁷⁵ *Ibidem*.

⁷⁶ C., FUEST, C., SPENGLER, K., FINKE, J., HECKEMEYER, H., NUSSER, *op. cit.*, p. 312.

⁷⁷ T. VANWELKENHUYZEN, *op. cit.*, p. 9.

⁷⁸ *Ibidem*, p. 35.

⁷⁹ *Infra*, 2.2.

⁸⁰ COMMISSION EUROPEENNE, *Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators*, Taxation Papers – Working paper N.61 -2015, 28 janvier 2015, disponible sur http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_61.pdf, p. 47.

leur est offerte, les multinationales arrivent généralement à limiter l'évaluation de la valeur de ces actifs et à s'en sortir sans une trop forte imposition sur leur transfert initial⁸¹.

Cette faible taxation s'accompagne souvent également d'une non-taxation dans le pays de consommation finale du produit créé⁸². En effet, l'utilisation d'actifs incorporels offre souvent la possibilité de mener ses activités sans s'implanter physiquement, ce qui permet de ne pas être taxé sur place⁸³. Les profits attribués aux sociétés du groupe qui effectuent d'éventuelles activités dans l'Etat de résidence du consommateur sont gardés à un minimum grâce à une détermination avantageuse en matière de prix de transfert⁸⁴.

Les profits issus de l'exploitation des actifs IP sont récupérés au niveau de "l'opérateur company" irlandaise. Des redevances déductibles très élevées, vont alors être payées par la société opérationnelle afin de transférer les profits vers le propriétaire légal de l'IP, la compagnie holding irlandaise. Les redevances vont transiter par une société néerlandaise, établie sous forme de *besloten vennootschap* afin d'éviter la retenue à la source qui serait perçue si les redevances étaient directement payée à la holding⁸⁵. En effet, puisque cette dernière est considérée comme résidente des Bermudes, l'Irlande aurait appliqué une retenue à la source pour les paiements de redevance qui lui sont attribués⁸⁶. Par contre, le transfert vers les Pays-Bas ne subit aucune taxation, en conformité avec la Directive Intérêts – Redevances (DIR)⁸⁷. Les redevances repartent alors vers les Bermudes, les Pays-Bas n'appliquent pas de retenue à la source sur les paiements de redevances, quel que soit le pays de destination⁸⁸. Les revenus sont donc juridiquement taxables aux Bermudes, ce qui revient à une non-taxation étant donné que les Bermudes imposent les revenus des sociétés à un taux de 0%⁸⁹.

▪ Destination finale des bénéfices

Une fois que ces revenus ont atteint les Bermudes, il ne reste plus qu'à les faire ressortir du paradis fiscal. Le principal problème de ce système est que les actionnaires ne

⁸¹ *Ibidem*.

⁸² H. VAN DEN HUR, *op. cit.*, p. 29.

⁸³ C., FUEST, C., SPENGLER, K., FINKE, J., HECKEMEYER, H., NUSSER, *op. cit.*, p. 311.

⁸⁴ H. VAN DEN HUR, *op. cit.*, p. 29. Ces sociétés assument peu de « risques » au sens des prix de transfert, ce qui est un des critères déterminant pour la détermination du prix de pleine concurrence. Voir *Infra*, 2.2.

⁸⁵ *Ibidem*, p. 30.

⁸⁶ C., FUEST, C., SPENGLER, K., FINKE, J., HECKEMEYER, H., NUSSER, *op. cit.*, p. 312.

⁸⁷ Directive n° 2003/49 du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'Etats membres différents, *J.O.C.E.*, 26.06.2003, p. 49, art. 1. Pour plus de détails sur le fonctionnement de la DIR, voir *Infra*, 3.1.

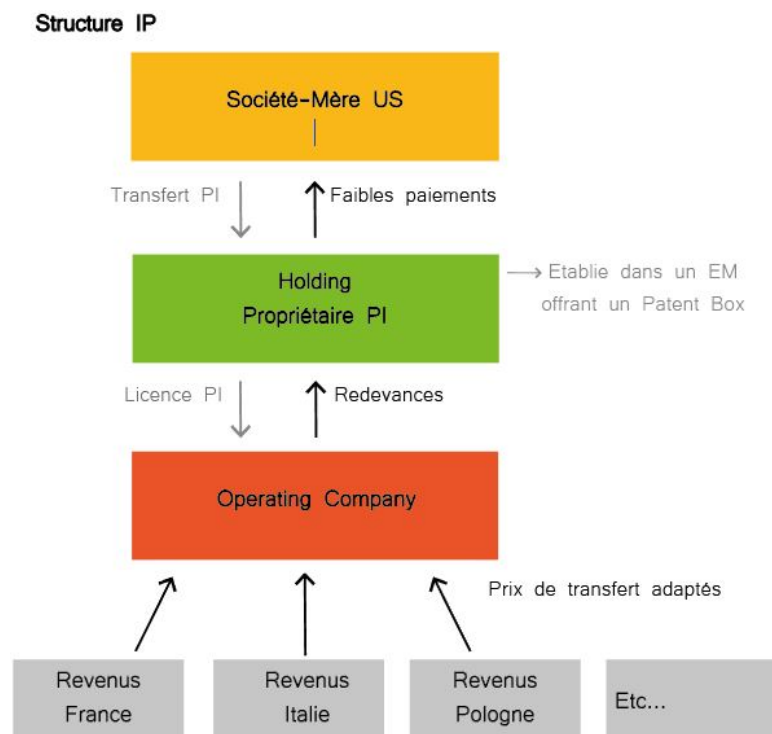
⁸⁸ C., FUEST, C., SPENGLER, K., FINKE, J., HECKEMEYER, H., NUSSER, *op. cit.*, p. 312.

⁸⁹ H. VAN DEN HUR, *op. cit.*, p. 30

peuvent pas recevoir leurs dividendes sans être taxés au taux normal aux Etats-Unis. On peut penser à ce moment à réinvestir ces capitaux, à partir du paradis fiscal, vers des pays étrangers. Cela crée des chiffres statistiques parfois absurdes. Par exemple, si l'on prend 5 pays connus pour faire les yeux doux aux multinationales (Les Iles Vierges, les Iles Caïmans, Le Luxembourg, l'Ile Maurice et les Pays-Bas), on peut observer qu'ils représentent 1% du GDP (Global Domestic Product) mondiale et moins de 0,5% de la population du globe⁹⁰. Pourtant, leurs poids dans les investissements directs étrangers mondiaux représentent presque 2 fois plus que celui des Etats-Unis et trois fois plus que celui du Japon, de la France et de l'Allemagne réunis⁹¹.

Dans le cas du DIDS, les actionnaires US devront certainement attendre un "congé fiscal" pour pouvoir rapatrier les fonds et récupérer leurs dividendes à un taux préférentiel⁹². On estime qu'entre 1, 3 et 1, 6 billions de dollars US sont ainsi bloqués dans des paradis fiscaux, rien que pour les entreprises américaines⁹³.

1.2.2 Utilisation des régimes préférentiels en matière de propriété intellectuelle



⁹⁰ CCFD-TERRE SOLIDAIRE, *An economy adrift: Multinational companies, tax havens and the siphoning of wealth*, (trad.) *L'Economie déboussolée, Multinationales, Paradis fiscaux et capitation des richesses*, Décembre 2010, disponible sur http://globalization.praguesummerschools.org/files/globalization/glopolis_1.pdf, p. 9.

⁹¹ *Ibidem*.

⁹² H. VAN DEN HUR, *op.cit.*, p. 31.

⁹³ *Ibidem*.

D'autres sortes de modèles se sont développées, parfois moins complexes et au cœur même de l'Union européenne⁹⁴. Les multinationales peuvent tirer parti de régimes avantageux (*patent boxes*) octroyés par certains pays en utilisant encore une fois la directive Intérêts-Redevances⁹⁵. En effet, puisque aucune retenue à la source n'est perçue sur les paiements de redevances intra-groupes, celles-ci circulent aisément dans l'UE. On retrouve ici des éléments clés du modèle présenté précédemment : une utilisation avantageuse de la marge de manœuvre disponible en matière de prix de transfert, la possibilité d'échapper à des retenues à la source lors du transfert de profits via le paiement de redevances et l'utilisation de régimes avantageux⁹⁶.

On peut souligner deux différences importantes avec le régime du *Double Irish Dutch Sandwich*⁹⁷. Premièrement, les redevances sont payées directement à la holding. Celle-ci bénéficie effectivement des avantages de la Directive Intérêts/Redevances et évite ainsi les retenues à la source. Il n'est donc pas nécessaire d'interposer une société "conduit"⁹⁸. Deuxièmement, les profits seront taxés au niveau de la holding, qui, juridiquement, se situe cette fois dans un pays européen. C'est là qu'intervient le régime préférentiel concerné, qui octroie en principe un taux d'imposition très bas pour les revenus IP. Les *patent boxes* se retrouvent dans plusieurs pays européens, dont la Belgique⁹⁹.

La particularité avec l'évasion fiscale usant des régimes préférentiels est que l'argument éthique a peu de poids, étant donné que l'avantage résulte avant tout des possibilités expressément octroyées en vue de favoriser un type de revenus.

L'utilisation efficace des régimes *patent boxes* et une détermination avantageuse en matière de prix de transfert, éventuellement sécurisée par un ruling, permettent donc aux multinationales d'éroder leur base imposable de manière très importante. C'est pourquoi des réformes internationales ont été lancées, afin de trouver des solutions coordonnées à ces problèmes.

⁹⁴ Tableau inspiré de : C., FUEST, C., SPENGLER, K., FINKE, J., HECKEMEYER, H., NUSSER, *op. cit.*, p. 313.

⁹⁵ COMMISSION EUROPEENNE, *Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators*, *op. cit.*, p. 43.

⁹⁶ C., FUEST, C., SPENGLER, K., FINKE, J., HECKEMEYER, H., NUSSER, *op. cit.*, p. 313.

⁹⁷ *Ibidem*.

⁹⁸ *Ibidem*.

⁹⁹ OCDE(2015), *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241190-en>, p. 63. ; I. ZAMMIT, « Centralised intellectual property business – Tax implications of EU patent box regime », *Bulletin for International Taxation*, septembre 2015, p. 540. Pour plus de détails sur le régime belge, voir : *Infra*, 2.1.2.

2 Le traitement fiscal post - BEPS des revenus issus de la propriété intellectuelle

Depuis maintenant plus de 50 ans, l'OCDE est une organisation mondiale qui travaille à la coopération et au développement dans le domaine économique. Elle ne dispose pas d'un pouvoir réglementaire contraignant. Ses travaux nécessitent donc une implémentation dans les différentes juridictions pour exercer leurs effets.

En 2013, le groupe du G20 a encouragé les projets présentés par l'OCDE pour combattre l'évasion fiscale et lui a demandé de finaliser le projet BEPS¹⁰⁰. Le but était d'arriver à un consensus en droit fiscal international, afin de créer des standards qui permettent de « *taxer les profits là où sont effectuées les activités économiques les produisant et là où la valeur est créée* »¹⁰¹.

Le projet se constitue de quinze plans d'actions¹⁰², qui, comme nous l'avons mentionné plus haut, sont des réponses aux problématiques identifiées par l'OCDE afin de faire face à l'érosion des bases imposables et au transfert de bénéfices. Les projets finaux de BEPS ont été dévoilés le 5 Octobre 2015¹⁰³. L'étape suivante sera l'implémentation et l'entrée en vigueur des résultats, ce qui pourrait prendre encore plusieurs années¹⁰⁴.

En accord avec le fil rouge de ce mémoire, nous nous intéresserons aux nouveautés issues de BEPS qui touchent spécifiquement au traitement fiscal des redevances. Dans cette optique, nous analyserons certains éléments des plans 5 et 8-10 et ferons quelques références au plan 13¹⁰⁵. Les dispositions qui nous intéressent s'inscrivent parfois dans un cadre réglementaire plus large, dont nous tenterons de donner un aperçu général.

¹⁰⁰ OCDE, « OECD Secretary – General report to the G20 leaders », *op. cit.*, p.41 et s.

¹⁰¹ G20, « G20 Leader's declaration », St.-Petersbourg, 5-6 septembre 2013, p. 12, disponible sur en.g20russia.ru/load/782795034

¹⁰² L'ensemble des plans d'actions peuvent se trouver sur : <http://www.oecd.org/ctp/beps-actions.htm>.

¹⁰³ OCDE, « Webcasts :Launch of 2015 BEPS reports », disponible sur <http://www.oecd.org/ctp/beps-webcasts.htm>.

¹⁰⁴ OCDE (2015), *Explanatory Statement*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD. www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf, § 28 à 30.

¹⁰⁵ Lors de la réalisation de ce travail, seules les versions anglaises des plans d'actions étaient disponibles. Les références se rapportent donc à ces versions et les citations sont toutes des traductions personnelles.

2.1 BEPS : Plan d'action 5

Le plan d'action 5 du projet BEPS s'intitule *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance*¹⁰⁶. Il s'inscrit dans l'objectif général poursuivi par le projet : aligner l'impôt sur la substance économique afin de combattre les pratiques fiscale dommageables¹⁰⁷. L'objectif annoncé est « *d'assurer l'intégrité des systèmes fiscaux en résolvant les problèmes posés par des régimes qui s'appliquent à des activités mobiles et qui érodent de manière inéquitable les bases imposables des autres pays, dérangeant potentiellement la localisation du capital et des services* »¹⁰⁸. Le travail devait être mené de façon à faire participer le plus possible les pays non membres de l'OCDE¹⁰⁹.

En 1998, l'OCDE avait déjà publié un rapport intitulé *Concurrence fiscale dommageable : un problème mondial*¹¹⁰. Les motivations qui avaient mené à la rédaction de ce rapport étaient également basées sur la lutte contre les pratiques fiscales dommageables¹¹¹. Celui-ci a été suivi par plusieurs publications¹¹², qui furent à chaque fois l'occasion de suivre les progrès des travaux en la matière et d'évaluer les problèmes qui restaient à résoudre. Petit à petit, les régimes dommageables étaient identifiés et des solutions étaient recherchées, avec

¹⁰⁶ OCDE(2015), *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report, op. cit.*

¹⁰⁷ P. SAINT-AMANS, R. RUSSO, « The BEPS Package : Promise kept », *Bulletin for International Taxation*, 2016, Volume 70, N°4, p. 1.

¹⁰⁸ OCDE (2015), *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report, op. cit.*, p.13.

¹⁰⁹ OCDE (2015), *Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, op. cit.*, §.30.

¹¹⁰ OCDE, *Concurrence fiscale dommageable : un problème mondial*, Les Editions de l'OCDE, Paris, disponible sur <http://www.oecd.org/fr/sites/forummondialsurlatransparenceetlechangederenseignementsadesfinsfiscales/45630364.pdf>.

¹¹¹ *Ibidem*, p. 3.

¹¹² OCDE (2000), *Vers une coopération fiscale globale - Rapport pour la réunion du conseil au niveau des ministres de 2000 et recommandations du comité des affaires fiscales : progrès dans l'identification et l'élimination des pratiques fiscales dommageables*, OCDE, Paris, disponible sur <http://www.oecd.org/fr/ctp/dommageables/2090184.pdf> ;

OCDE (2001), *Projet de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables : Rapport d'étape 2001*, OCDE, Paris, disponible sur <http://www.oecd.org/fr/ctp/dommageables/2664477.pdf> ;

OCDE (2004a), *Projet de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables : Rapport d'étape 2004*, OCDE, Paris, disponible sur <http://www.oecd.org/fr/ctp/dommageables/30901107.pdf> ;

OCDE (2004b), *Consolidated application note : Guidance in Applying the 1998 Report to preferential tax regimes*, OCDE, Paris, disponible sur <http://www.oecd.org/ctp/harmful/30901132.pdf> ;

OCDE (2006), *Projet de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables : mise à jour 2006 sur le progrès dans les pays membres*, OCDE, Paris, disponible sur <http://www.oecd.org/fr/ctp/dommageables/37446444.pdf>.

les membres de l'OCDE mais aussi des pays externes à l'organisation¹¹³. Après le dernier rapport de 2006, peu de nouveautés ont vu le jour, jusqu'à aujourd'hui.

Deux objectifs principaux du plan 5 seront abordés ci-dessous :

Premièrement, la création d'un nouveau standard afin d'insister sur le critère "d'activité substantielle" dans les régimes préférentiels pour les revenus issus d'actifs de propriété intellectuelle¹¹⁴. Ces régimes apparaissent de plus en plus ces dernières années¹¹⁵ et sont utilisés dans des schémas d'évasion fiscale, telle que celui présenté dans la section 1.2.2¹¹⁶. La nouvelle règle du plan 5, la "modified nexus approach" ou approche du lien modifiée, compte s'attaquer à ce problème.

Deuxièmement, nous aborderons les travaux ayant pour but d'améliorer la transparence en matière fiscale via des échanges d'informations concernant les rulings fiscaux, qui font échos aux nombreuses avancées actuelles en matière de transparence fiscale.

2.1.1 Régimes préférentiels

○ Le cadre de travail mis en place par le rapport de 1998.

La création d'un régime fiscal préférentiel pour l'IP n'est pas *a priori* une mauvaise chose. Le problème survient lorsque les règles fiscales sont susceptibles de créer des situations dommageables. C'est pourquoi le rapport de 1998 de l'OCDE avait mis en place un cadre de travail afin d'identifier et évaluer les régimes préférentiels. Lorsqu'une situation problématique était identifiée, il était enjoint à la juridiction concernée de mettre fin à ce régime dommageable. Il nous faut donc rapidement revenir sur ce cadre pour bien comprendre les apports du plan 5. Celui-ci fonctionne en trois étapes¹¹⁷.

▪ **Première étape**

La première étape consiste à déterminer si un régime entre dans le cadre d'analyse de l'OCDE. La question est de savoir s'il a un caractère préférentiel. A cet effet, l'OCDE prend en compte diverses catégories d'imposition (principalement la fiscalité des entreprises ; les

¹¹³ H. M. LIEBMAN, W. HEYVAERT, V. OYEN, « Countering harmful tax practices : BEPS action 5 and EU initiatives – Past progress, current status and prospects », *European Taxation*, Février/Mars 2016, p. 103.

¹¹⁴ R.J., DANON, *op. cit.*, p. 37.

¹¹⁵ *Ibidem*.

¹¹⁶ *Ibidem* p. 38.

¹¹⁷ OCDE (2015), *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report*, *op. cit.*, § 10 à 22.

impôts sur la consommation sont exclus) des revenus provenant d'activités mobiles (activités financières, services, IP, etc.). Pour être considéré comme préférentiel, un régime doit accorder une forme d'avantage en comparaison avec les règles générales dans le pays concerné (réductions, facilités pour le paiement des impôts, etc.)¹¹⁸.

▪ **Deuxième étape**

La deuxième étape consiste à évaluer si un régime reconnu comme préférentiel est dommageable ou non. A cet effet, douze facteurs sont à prendre en considération. Il existe d'abord quatre critères principaux¹¹⁹ :

- Le régime n'impose pas ou à un taux effectif peu élevé les revenus provenant d'activités mobiles tels que les activités financières, de services, etc.
- Le régime est cantonné à l'économie national/régional.
- Le régime manque de transparence.
- Il n'y a pas d'échange de renseignements vis-à-vis du régime.

Il existe en complément huit autres critères, qui sont autant d'indices qu'un régime peut se révéler dommageable¹²⁰. Ces facteurs secondaires sont :

- Le régime donne une définition artificielle de la base d'imposition.
- La juridiction concernée n'adhère pas aux principes internationaux de prix de transferts¹²¹.
- Les revenus issus de l'étranger sont exemptés d'impôt dans le pays de résidence.
- Le taux d'imposition ou la base imposable sont négociables.
- Il existe des dispositions qui garantissent le secret sur certaines opérations.
- La juridiction concernée offre l'accès à un large réseau de traités fiscaux internationaux.
- Il est fait la promotion de ce régime en le qualifiant comme un outil pour minimiser sa charge fiscale.
- Le régime encourage des opérations ou des arrangements qui ont un but purement fiscal et qui n'implique pas d'activité substantielle.

¹¹⁸ *Ibidem*.

¹¹⁹ *Ibidem*.

¹²⁰ *Ibidem*, § 16.

¹²¹ *Infra*, § 2.2.

On constate que ces critères secondaires contiennent déjà des références aux “activités économiques substantielles” qui sont au cœur du projet BEPS. Ce critère s’est aujourd’hui fort développé et a abouti à la création de l’approche du lien modifiée que nous allons détailler dans les pages qui suivent.

▪ **Troisième étape**

La troisième étape consiste en déterminer si le régime potentiellement dommageable l’est réellement. Trois questions peuvent se révéler utiles¹²².

Premièrement, il faut apprécier l’effet du régime préférentiel. Si celui-ci a pour incidence de faire transférer les activités d’un pays à un autre, plutôt que d’en créer de nouvelles, il est probable qu’il soit dommageable.

Deuxièmement, on devra mettre en balance le niveau d’activités dans le pays hôte avec le montant d’investissement ou de revenus dans ce même pays. Le fait d’avoir des revenus très élevés dans un pays où la présence effective est très basse est probablement révélateur d’un régime dommageable.

Troisièmement, on se demandera si le régime préférentiel peut être la motivation principale pour l’implémentation d’une activité. Si c’est le cas, il y a des chances pour que ce régime soit dommageable.

○ *Le principe de l’approche du lien modifiée.*

Le plan 5 modifie le cadre de travail, en mettant l’accent sur le facteur d’activité substantielle. Celui-ci sera dorénavant considéré sur le même pied que les quatre autres facteurs principaux¹²³.

Lors de ses recherches, l’OCDE a envisagé plusieurs approches pour créer un “test de substance” applicable aux régimes préférentiels¹²⁴. De toutes les théories envisagées, ce fut celle de l’approche “Nexus” ou approche du lien qui fut retenue.

Notons que l’on parle aujourd’hui de la “modified nexus approach” ou approche du lien modifiée. En effet, le Royaume-Uni et l’Allemagne ont présenté conjointement un

¹²² OCDE (2015), *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report*, § 20.

¹²³ *Ibidem*, § 25.

¹²⁴ *Ibidem*, § 27.

amendement durant la période d'élaboration afin d'en modifier certains éléments¹²⁵. Ces changements ont été intégrés dans la version finale du plan 5.

Afin de prendre en compte l'approche du lien modifiée dans le cadre d'un régime fiscal déterminé, la formule suivante doit être appliquée¹²⁶ :

$\frac{\text{Dépenses éligibles occasionnées pour développer les actifs IP}}{\text{Dépenses totales occasionnées pour développer les actifs IP}} \times \frac{\text{Revenus totaux issus des actifs IP}}{\text{Revenus bénéficiant de l'avantage fiscal}} =$
--

L'approche du lien modifiée fait en sorte qu'un régime préférentiel ne puisse bénéficier à un contribuable qu'à proportion des dépenses qu'il a effectuées pour son activité de RetD. Elle entraîne donc le fait que, proportionnellement, plus une entreprise investit dans la recherche, plus elle pourra se prévaloir des bénéfices de l'avantage fiscal¹²⁷.

Les revenus issus des actifs IP sont mis en rapport avec un ratio des dépenses effectuées pour développer ces actifs. En délimitant clairement la définition des dépenses "éligibles"¹²⁸, l'approche du lien modifiée s'en sert pour remplir l'exigence d'activités substantielles¹²⁹. Les dépenses sont en effet la preuve que l'entreprise en question mène bien elle-même des activités de RetD¹³⁰. En conséquence, l'avantage fiscal sera subordonné à l'existence réelle d'activités économiques substantielles et l'impôt sera aligné sur la substance économique, ce qui est le but recherché.

A partir du moment où le pourcentage des revenus traités d'une façon fiscalement avantageuse ne dépasse pas le ratio déterminé par cette formule, le régime fiscal correspondant passe le test de substance mis en place par l'approche nexus et n'est donc pas considéré comme dommageable¹³¹.

¹²⁵ OCDE (2015), *Action 5 : Agreement on modified Nexus Approach for IP regimes*, OCDE, Paris, disponible sur <https://www.oecd.org/ctp/beps-action-5-agreement-on-modified-nexus-approach-for-ip-regimes.pdf>.

¹²⁶ OCDE (2015), *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report*, op. cit., § 30.

¹²⁷ *Ibidem*, § 28.

¹²⁸ *Infra*, p. 30.

¹²⁹ R.J., DANON, op. cit., p. 45.

¹³⁰ OCDE (2015), *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report*, op. cit., § 29.

¹³¹ *Ibidem*, § 32.

Précision importante concernant le timing d'implémentation de ce nouveau standard¹³²: aucun entrant supplémentaire ne sera accepté dans des régimes qui ne sont pas en accord avec l'approche nexus après le 30 juin 2016. De plus, les contribuables profitant d'un régime inadapté existant pourront en profiter jusqu'à une date limite, qui devra être maximum 5 ans après la dernière date où ceux-ci ont bénéficié du régime. Autrement dit, après le 30 juin 2021 au plus tard, plus aucun régime en désaccord avec l'approche nexus n'accordera d'avantages fiscaux. Rappelons cependant que les règles de l'OCDE ne sont que de la *soft law*, malgré le consensus politique autour de la réforme.

Notons encore que l'approche du lien modifiée peut être considérée comme une simple présomption réfragable, sous certaines conditions¹³³. Les contribuables peuvent avoir la possibilité, si la juridiction en question le permet, de prouver que davantage de revenus que ce qui est déterminé par l'approche nexus peuvent bénéficier d'un régime avantageux¹³⁴. Il faudra démontrer à cet effet des circonstances exceptionnelles¹³⁵.

○ Concepts pour appliquer l'approche du lien modifiée

Maintenant que nous avons exposé le principe, il est important de s'intéresser aux conditions détaillées afin d'effectuer le calcul permettant d'obtenir le ratio nexus. En effet, le plan 5 détaille un certain nombre de concepts essentiels¹³⁶. Il est impératif que les termes de la formule soient bien délimités afin d'éviter à l'avenir de nouvelles incohérences entre les différentes interprétations qui pourraient en être données.

▪ **Contribuables éligibles**

Les contribuables susceptibles de recevoir les bénéfices d'un régime préférentiel sont toutes les entreprises résidentes ou étrangères et les établissements stables soumis à l'impôt dans la juridiction où sont générés les bénéfices. Définition large, qui permet potentiellement à toutes les sociétés de profiter du régime, en accord avec la règle de non-discrimination que l'OCDE a inséré dans l'article 24, 3° du Modèle de Convention. Cette disposition a pour but

¹³² *Ibidem*, § 63.

¹³³ Le ratio nexus doit avoir été appliqué par le contribuable et donner un résultat supérieur ou égale à 25%. Il devra ensuite prouver lui-même les circonstances exceptionnelles qui lui permettent de s'écarter du ratio : *Ibidem*, § 67 à 69.

¹³⁴ *Ibidem*.

¹³⁵ *Ibidem*.

¹³⁶ *Ibidem*, § 33 et s.

de faire en sorte que l'imposition d'un établissement stable ne peut être moins favorable que l'imposition des sociétés établies dans le même Etat et qui effectuent les mêmes activités¹³⁷.

▪ **Actifs de propriété intellectuelle éligibles**

Tout d'abord, le plan 5 exclut clairement les actifs IP liés au marketing, tels que les droits de marque. Le lien entre ces-derniers et l'innovation est souvent considéré comme trop ténu¹³⁸. Ceux-ci ne répondront donc jamais à la condition d'activité substantielle et ne seront pas en conformité avec l'approche nexus¹³⁹. Certains régimes, tels ceux du Luxembourg, Chypre, de la Hongrie, du Liechtenstein ou de Malte, devront être modifiés en conséquence¹⁴⁰.

Les seuls actifs de propriété intellectuelle éligibles sont les droits de brevet et les droits équivalents à ces derniers¹⁴¹. Cependant, la définition qui est donnée du "brevet" est assez large vu qu'elle comprend, hormis les brevets proprement dit, les droits sur les « *utility models* »¹⁴². Cette notion rassemble un certain nombre de concepts, qui se rapportent tous à des droits protégeant des inventions incrémentales, c'est-à-dire qui consistent en des améliorations de coûts ou de fonctionnalités d'un produit dans un marché qui est déjà existant¹⁴³. Sont également visés les droits s'appliquant aux matériels génétiques ou aux plantes (tel le droit d'obtention végétale), les droits sur les médicaments pour maladies rares/orphelines et les droits sur les certificats complémentaires de protection¹⁴⁴.

Le plan 5 prend aussi en compte les logiciels protégés en tant qu'actifs IP équivalents au brevet¹⁴⁵. En visant spécifiquement les logiciels, l'OCDE passe au-dessus des distinctions que l'on peut observer entre différentes juridictions. En effet, certains pays utilisent les brevets pour protéger les logiciels, là où d'autres préfèrent passer par le droit d'auteur¹⁴⁶.

¹³⁷ OCDE, *Modèle de Convention fiscale sur le revenu et la fortune – Texte des articles*, op. cit., art. 24, 3°.

¹³⁸ R.J., DANON, op. cit., p. 40.

¹³⁹ OCDE (2015), *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report*, op. cit., § 38.

¹⁴⁰ R.J., DANON, op. cit., p. 39. Plus de précisions sur le régime luxembourgeois : *Infra*, p. 35.

¹⁴¹ OCDE (2015), *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report*, op. cit., § 34.

¹⁴² *Ibidem*.

¹⁴³ *Ibidem*.

¹⁴⁴ *Ibidem*.

¹⁴⁵ *Ibidem*, § 36.

¹⁴⁶ Voir à ce sujet et pour exemples : V. CASSIERS, « La protection juridique des logiciels et des créations commerciales », p. 235 et s. et S.K. VERMA, « L'étendue de la protection de la propriété intellectuelle en matière de logiciels en Inde », p. 415 et s., *In. Brevet, innovation et intérêt général, le Brevet : pourquoi et pour faire quoi, Actes du colloque de Louvain-La-Neuve organisé par la Chaire Arcelor*, Larcier, Bruxelles, 2007.

Une troisième catégorie, résiduaire et soumise à des conditions restrictives, permet de faire entrer sous l'approche nexus des actifs IP qui partagent certaines caractéristiques avec les brevets et « *qui sont soumis à un processus de certification transparent par une agence gouvernementale compétente, indépendante de l'administration fiscale* »¹⁴⁷. Seuls les contribuables qui ne gagnent pas plus de 7,5 million par an de revenus bruts (ou plus de 50 millions pour l'entièreté d'un groupe) issus de l'ensemble de leurs actifs IP peuvent prétendre se voir octroyer une certification¹⁴⁸. On trouve un exemple de ce genre de certification dans le régime néerlandais¹⁴⁹. Cette catégorie fut rajoutée suite à des critiques quant aux caractères trop restrictifs de la règle dans le cas où celle-ci ne serait appliquée qu'aux seuls brevets¹⁵⁰.

▪ **Dépenses éligibles**

La définition des “dépenses éligibles” est très importante car ce sont elles qui prouvent que des activités substantielles ont effectivement été menées.

Le principe est simple : sous réserve de certaines restrictions, il est laissé aux Etats la compétence de donner leur propre définition de ce qu'est une dépense éligible¹⁵¹. Cependant, on peut constater que le concept est balisé. C'est selon nous une bonne chose, dans une optique d'harmonisation efficace des réformes.

En premier lieu, il faut que les dépenses éligibles soient constituées des dépenses engagées par le contribuable lui-même ou des dépenses encourues suite à l'outsourcing des activités de RetD à une entité non liée¹⁵².

Ensuite, la définition devra exclure tous les frais qui ne peuvent être directement reliés à des actifs IP spécifiques (comme les frais d'intérêts, de construction et d'acquisition autour de l'IP¹⁵³). Cependant, la règle est rendue plus flexible par la possibilité d'utiliser un pro-rata pour certaines dépenses qui se rapportent seulement en partie à des activités éligibles pour l'approche nexus modifiée. Notons également qu'il n'est pas tenu compte de la déductibilité

¹⁴⁷ OCDE (2015), *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report*, op. cit., § 37.

¹⁴⁸ *Ibidem*.

¹⁴⁹ *Infra*, p. 36.

¹⁵⁰ R.J., DANON, op. cit., p. 47.

¹⁵¹ OCDE (2015), *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report*, op. cit., § 39.

¹⁵² *Ibidem*.

¹⁵³ *Ibidem*.

effective ou non des dépenses effectuées pour le calcul de la formule : toute dépense encourue durant l'année prise en compte sera incluse dans le ratio¹⁵⁴.

Une des modifications apportées par les propositions anglo-allemandes fut la création d'une possibilité d'accroissement des dépenses éligibles, dans le but de ne pas pénaliser les contribuables qui acquièrent des actifs IP ou qui sous-traitent leurs activités de recherche à des entreprises liées¹⁵⁵.

En effet, dans un contexte multinational, permettre l'outsourcing total des fonctions de RetD à des entités liés serait contraire au critère d'activité substantielle. Rien n'empêcherait une multinationale de localiser ses actifs et ses revenus dans un pays avec un régime préférentiel, alors que toutes les activités de RetD seraient effectuées ailleurs¹⁵⁶. Cependant, de nombreux groupes sont organisés d'une façon telle que des entités séparées sont créées dans le but d'exercer des fonctions de RetD. Les nouvelles règles auraient pu entraîner des coûts de restructuration importants pour certains groupes¹⁵⁷. Il a donc été décidé de prévoir un accroissement, de maximum 30% des dépenses éligibles, qui ne peuvent en tout cas pas dépasser le montant des dépenses totales¹⁵⁸.

Au contraire, les frais encourus pour rémunérer une entité indépendante pour le développement d'actifs IP peuvent être considérés comme des dépenses éligibles¹⁵⁹. La définition d'entité indépendante peut être limitée par les Etats, par exemple pour uniquement y inclure les universités ou les hôpitaux¹⁶⁰.

Les Etats peuvent également limiter l'outsourcing à un certain pourcentage des dépenses¹⁶¹.

▪ **Dépenses et revenus totaux**

Les dépenses totales sont définies comme « *la somme de toutes les dépenses qui compteraient comme des dépenses éligibles si elles étaient entreprises par le contribuable lui-*

¹⁵⁴ *Ibidem*.

¹⁵⁵ OCDE (2015), *Action 5 : Agreement on modified Nexus Approach for IP regimes*, *op. cit.*, p. 3.

¹⁵⁶ R.J., DANON, *op. cit.*, p. 42.

¹⁵⁷ *Ibidem*.

¹⁵⁸ Exemple inspiré du de ceux trouvés dans le plan d'action 5, § 40 : Un contribuable a des dépenses éligibles pour 1000, il a payé 50 pour acquérir des actifs IP et 300 pour les dépenses d'une entreprise liée. L'accroissement maximal sera de 30% de 1000 = 300. Cependant, ses dépenses totales sont de 350. Il ne pourra donc qu'accroître ses dépenses jusqu'à 1300. Le ratio sera de 1300/1350, ce qui donnera un pourcentage de 96,3 %. Les revenus IP seront donc multipliés par ce pourcentage pour déterminer les revenus qui peuvent bénéficier d'un régime fiscal avantageux.

¹⁵⁹ OCDE (2015), *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report*, *op. cit.*, § 49.

¹⁶⁰ *Ibidem*, § 50.

¹⁶¹ *Ibidem*, § 51.

même »¹⁶². Autrement dit, elles comprennent uniquement les dépenses éligibles, auxquelles sont additionnées les frais d'acquisition et les frais d'outsourcing qui ne comptent pas comme dépenses éligibles (même si comme nous venons de le souligner, il existe une possibilité d'accroissement pour prendre en compte au moins en partie ces mêmes frais). Les frais d'amélioration de l'actif après son acquisition peuvent quant à eux être considérés comme des dépenses éligibles¹⁶³.

Précisons que, en principe, les dépenses encourues pour des recherches infructueuses ne seront pas prises en compte dans le ratio. Cette exclusion est logique en ce qu'un processus de RetD qui n'aboutit à rien de concret ne créera en principe pas de revenus¹⁶⁴. On constate donc que ce mécanisme ne soutient pas vraiment la recherche, mais bien ses résultats¹⁶⁵. C'est un reproche que l'on pourrait émettre à l'encontre de nombreux modèles d'incitations fiscales "à la sortie". Cependant, l'approche du lien modifiée répond d'une certaine manière à ce reproche. La formule du ratio met en rapport les dépenses éligibles, occasionnées pour la confection de l'IP, avec les avantages fiscaux octroyés. En conséquence, même si elle s'applique aux *patent boxes*, qui sont des régimes "à la sortie", elle crée un lien entre les dépenses de RetD et les avantages octroyés, favorisant ainsi l'investissement dans la recherche en même temps que ses résultats¹⁶⁶.

Enfin, les dépenses éligibles et totales devront prendre en compte l'ensemble des frais engagés par le contribuable durant la durée de vie de l'actif correspondant. Ces montants augmenteront donc à chaque nouvelle dépense¹⁶⁷.

L'appréciation des revenus totaux, quant à elle, devra être proportionnée. Le calcul se fera en soustrayant les dépenses éligibles de l'année des revenus bruts issus des actifs IP gagnés durant cette même année¹⁶⁸.

Les revenus à prendre en compte sont tous ceux qui dérivent de l'actif (redevances, produits issus de la vente, etc), et notamment les revenus issus de l'utilisation ou de ventes de produits qui incorporent l'IP concernée¹⁶⁹. La part de revenus qui pourra être attribué à l'actif

¹⁶² *Ibidem*, § 42.

¹⁶³ *Ibidem*, § 44.

¹⁶⁴ *Ibidem*.

¹⁶⁵ R.J., DANON, *op. cit.*, p. 38.

¹⁶⁶ OCDE (2015), *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report*, *op. cit.*, § 28.

¹⁶⁷ *Ibidem*.

¹⁶⁸ *Ibidem*, § 47-48.

¹⁶⁹ *Ibidem*, § 48.

IP correspondant devra être déterminée, par exemple en se basant sur les principes des prix de transfert¹⁷⁰.

▪ **Preuves et règles particulières**

Il est important que les contribuables soient capables de tracer et prouver la provenance des revenus et des dépenses éligibles.

Cette preuve peut être particulièrement difficile à apporter dans certains cas, par exemple lorsqu'une entreprise fabrique certains produits "de base" qui s'incorporent par la suite dans des centaines d'autres produits¹⁷¹.

C'est pourquoi il est laissé aux Etats la possibilité d'appliquer l'approche nexus en prenant en compte *les produits* dérivant de ses actifs IP (approche dite « product-based »)¹⁷². Cette variante du calcul du ratio prendra en compte davantage d'éléments. Toutes les dépenses ayant contribué à la conception des éléments IP présents dans le produit seront prises en compte et mises en relation avec les revenus totaux du produit en question, à la condition que ces revenus et dépenses soient directement liés à l'IP correspondante¹⁷³.

L'établissement des preuves demandera quelques efforts de la part du contribuable. L'OCDE établit un minimum en matière de documentations, mais laisse la liberté aux juridictions de créer des règles plus contraignantes.

Le bénéficiaire devra au moins se plier aux quelques règles suivantes¹⁷⁴ :

- Démontrer qu'il possède un actif éligible.
- Réduire le montant des revenus issus de l'IP par les déductions et autres réductions d'impôt provenant de ce même actif IP.
- Démontrer le lien entre les dépenses de RetD et les actifs IP développés.
- Fournir la preuve que toutes les dépenses et revenus se rapportent bien à un même actif IP et démontrer comment le suivi a été effectué.
- En cas de transfert de l'actif IP en provenance d'une partie liée, la documentation doit contenir la justification du prix de pleine concurrence et des dépenses effectuées par la partie liée avant le transfert.

¹⁷⁰ *Infra*, 2.2.

¹⁷¹ L'OCDE donne un certain nombre d'exemples afin de clarifier ses propos : *Ibidem*, p. 32 – 33.

¹⁷² *Ibidem*, § 53 à 61.

¹⁷³ *Ibidem*.

¹⁷⁴ *Ibidem*, § 61.

- S'il utilise l'approche "*product-based*", il devra produire des éléments afin de justifier son choix d'avoir eu recours à cette méthode.

2.1.2 Régimes préférentiels dans les Etats Membres de l'Union européenne.

Comme nous l'avons mentionné auparavant, les différents plans d'actions de BEPS ont été rendus dans leur version définitive le 5 octobre 2015. La question qui se pose est l'entrée en vigueur de ces règles. En effet, rappelons-le, les normes BEPS sont de la *soft law*. Elles nécessitent une implémentation dans les différentes juridictions participantes. Dans le cas de l'Union européenne, tant qu'une approche coordonnée n'est pas adoptée au niveau communautaire, la question va se poser individuellement à chaque Etat Membre. Les négociations sont cependant en cours au sein des institutions européennes, en témoignent par exemple les discussions autour de la réforme de la directive Intérêts-Redevances¹⁷⁵. De plus, dans son plan d'action du 17 juin 2015, la Commission a averti les Etats Membres qu'elle observera avec attention les mises à niveau des différents régimes préférentiels sur le nouveau standard de l'approche du lien modifié et qu'elle n'exclue pas d'intervenir de manière contraignante si les réformes ne sont pas appliquées d'une façon cohérente¹⁷⁶.

L'OCDE a présenté une liste des régimes existants dans les pays membres¹⁷⁷. Ceux-ci ont été considérés en l'état comme ne remplissant pas les exigences de l'approche du lien modifiée¹⁷⁸. Nous nous attacherons à passer en revue la situation des réformes dans plusieurs pays européens, dont la Belgique.

▪ Royaume-Uni

Le régime anglais actuel applique un taux d'imposition favorable de 10% sur les revenus issus de brevets ou de produits incorporant des brevets à partir du 1^{er} avril 2013¹⁷⁹. Par brevets, on entend les brevets au sens strict du terme, les licences exclusives sur des brevets et plusieurs autres formes d'actifs IP listées par la législation anglaise¹⁸⁰. On trouve

¹⁷⁵ *Infra*, 3.1.

¹⁷⁶ COMMISSION EUROPEENNE, « Communication de la Commission au Parlement Européen et au Conseil : Un système d'imposition des sociétés juste et efficace au sein de l'Union européenne : cinq domaines d'action prioritaires », *op. cit.*, p. 12.

¹⁷⁷ OCDE (2015), *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report*, *op. cit.*, p. 63 et s.

¹⁷⁸ *Ibidem*.

¹⁷⁹ A. CASLEY, D. PYBUS, S. VINCENT, « United Kingdom : The future of UK Interest Deductibility and the Patent Box Regime », *International Transfer Pricing Journal*, 2016, volume 23, n°2, p.6.

¹⁸⁰ K. RABINDRAN, E. WALSH, « United Kingdom », *Cahiers de Droit Fiscal International : Vol.100a, Tax incentives on Research and Development(R&D)*, IFA, 2015, p. 802.

dans ce régime un critère de développement qui doit être rempli par l'entité souhaitant se prévaloir du régime¹⁸¹. Cette-dernière doit effectuer du “*qualifying development*”, ce qui signifie que son activité de RetD doit réellement contribuer à la création du brevet et représenter un taux d'activité significatif, qui a un vrai impact sur la découverte de l'invention¹⁸². Le principal problème de ce régime vis-à-vis de l'approche du lien modifiée est qu'il ne limite pas suffisamment les avantages octroyés par le régime aux activités IP qui sont entreprises par la société elle-même¹⁸³.

La réforme apportera a priori deux changements principaux au régime actuel. D'une part, la méthode de calcul des revenus qui pourront bénéficier du régime avantageux sera revue pour permettre une identification plus précise des actifs IP en jeu et de leurs valeurs respectives¹⁸⁴. D'autre part, la nouvelle méthode de calcul limitera proportionnellement les bénéfices du régime aux revenus créés par des dépenses effectuées par la société elle-même¹⁸⁵.

Il est également prévu une période de transition qui se calque sur la période maximale préconisée par l'OCDE. Aucun nouvel entrant ne pourra bénéficier de l'ancien régime contraire à l'approche nexus après le 30 juin 2016 et l'ancien régime sera aboli au plus tard le 30 juin 2021¹⁸⁶.

▪ Pays-Bas

Le régime préférentiel des Pays-Bas est appelé « *l'Innovation Box* »¹⁸⁷. Il permet aux sociétés de bénéficier d'une déduction de leur base imposable de 80 % de certains revenus, résultant en un taux effectif de 5%¹⁸⁸. Les revenus visés sont ceux issus d'actifs brevetés développés soit en interne, soit par une partie tierce si le développement a été effectué au risque et pour le compte du contribuable néerlandais dans un « *contrat RetD* » évalué au

¹⁸¹ F. MANG, « The(In)Compatiblity of IP Box Regimes with EU Law, the Code of Conduct and the BEPS Initiatives », *European Taxation*, février-mars 2015, p. 84.

¹⁸² *Ibidem*, p. 85.

¹⁸³ GOV.UK – HM Revenue & Customs, « Policy Paper – Corporation Tax : Patent box – compliance with new international rules », 9 Décembre 2015, disponible sur <https://www.gov.uk/government/publications/corporation-tax-patent-box-compliance-with-new-international-rules/corporation-tax-patent-box-compliance-with-new-international-rules>.

¹⁸⁴ A. CASLEY, D. PYBUS, S. VINCENT, *op. cit.*, p. 6.

¹⁸⁵ *Ibidem*.

¹⁸⁶ *Ibidem*.

¹⁸⁷ A. BEEK-VAN DOREMAELE, N. SMETSERS, « Netherlands », *Cahiers de Droit Fiscal International : Vol.100a, Tax incentives on Research and Development(R&D)*, IFA, 2015, p. 489.

¹⁸⁸ *Ibidem*, p. 491.

regard des principes des prix de transfert¹⁸⁹. Ces contrats spéciaux permettent de délocaliser facilement les activités de RetD, que ce soit à l'intérieur ou à l'extérieur de l'Union européenne, tant que les recherches sont effectuées pour le compte et au risque de l'entité néerlandaise¹⁹⁰. L'innovation Box s'applique également aux revenus issus d'actifs non brevetés mais pour lesquelles un « *certificat de RetD a été obtenu(...) tel les droits d'éleveurs, une forme de brevet agricole* »¹⁹¹. Ce type de certification peut également être obtenu pour les droits IP sur les logiciels ou sur les secrets d'affaires¹⁹².

Le gouvernement néerlandais a annoncé son intention de mettre le régime de l'Innovation Box au niveau des règles de l'OCDE¹⁹³. Cependant, la date annoncée pour la proposition d'amendement est décembre 2016, ce qui nous amène plusieurs mois après la date conseillée par l'OCDE¹⁹⁴. Le régime sera modifié afin d'assurer avec certitude que les revenus bénéficiant du régime préférentiel soient directement lié avec les dépenses de RetD éligibles¹⁹⁵.

▪ **Luxembourg**

Au Luxembourg, la loi du 18 décembre 2015 a supprimé l'ancien régime IP luxembourgeois, tout en mettant en place un régime transitoire en attendant la réforme, qui se calque encore une fois en termes de délai sur les recommandations de l'OCDE¹⁹⁶.

L'ancien régime offrait un taux très avantageux sur les revenus issus de droits intellectuels (5,84% de taux effectif), par le moyen d'une exonération de 80% de ces revenus¹⁹⁷. Le régime luxembourgeois se distinguait par le grand nombre d'actifs de propriété intellectuelle qui était visé par la mesure. On y retrouvait, outre les brevets, les dessins et modèles, les marques, les noms de domaine et les droits d'auteurs sur les logiciels informatiques¹⁹⁸. Les règles luxembourgeoises permettaient également de bénéficier du taux

¹⁸⁹ *Ibidem*, p. 490.

¹⁹⁰ F. MANG, *op. cit.*, p.87.

¹⁹¹ A. BEEK-VAN DOREMAELE, N. SMETSERS, *op. cit.*, p. 490. (Traduction personnelle).

¹⁹² F. MANG, *op. cit.*, p.87.

¹⁹³ R. OFFERMANN, « Netherlands/OCDE : Dutch position concerning application of next approach to innovation box clarified », 20 avril 2016, disponible sur www.ibfd.org.

¹⁹⁴ *Ibidem*.

¹⁹⁵ *Ibidem*.

¹⁹⁶ Loi du 18 décembre 2015 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'Etat pour l'exercice 2016, *Mémorial A*, n°242, 23 décembre 2015, p. 5385.

¹⁹⁷ D.-E. PHILIPPE, « La fiscalité des droits intellectuels au Luxembourg : évolutions récentes et perspectives d'avenir », *Bloom Law*, disponible sur <http://www.bloom-law.be/fr/actualite/blog/5201/la-fiscalite-des-droits-intellectuels-au-luxembourg--evolutions-recentes-et-perspectives-davenir>.

¹⁹⁸ J. HAMES, J. SCHAFFNER, « Luxembourg », *Cahiers de Droit Fiscal International : Vol.100a, Tax incentives on Research and Development(R&D)*, IFA, 2015, p. 456.

effectif préférentiel même si la demande de brevet était toujours pendante, et par conséquent, l'actif IP pas encore irrémédiablement protégé¹⁹⁹. Même si l'avantage était récupérable par l'administration dans le cas où la demande était rejetée, cela restait une porte ouverte pour les abus²⁰⁰. De plus, le régime ne comprenait pas une condition de développement ou d'amélioration du droit concerné dans un centre de RetD²⁰¹.

On comprend immédiatement les problèmes soulevés par un tel régime lorsqu'on le compare à l'approche du lien modifiée. D'une part, les actifs de propriété intellectuelle éligibles du pan BEPS excluent formellement les actifs liés au marketing, dont les droits de marque. D'autre part, dans l'optique d'aligner imposition sur substance économique, un moyen de faire le lien entre des dépenses de RetD effectués et les revenus créés par l'actif IP devra être mis en place dans le nouveau régime.

▪ Belgique

Le régime préférentiel belge est la déduction pour revenus de brevets. Celle-ci a été mise en place en 2007 par le législateur belge²⁰². Toutes les entités soumises à l'impôt des sociétés peuvent se prévaloir du régime²⁰³. La déduction s'applique aux brevets d'invention ainsi qu'aux certificats complémentaires de protection octroyés dans les domaines pharmaceutiques²⁰⁴. Le régime ne prend donc pas en compte ni les droits sur les marques, ni les droits d'auteur, ni les droits d'obtentions végétales. Le savoir-faire peut quant à lui bénéficier de la déduction pour revenus de brevets lorsqu'il est inhérent ou indissociable à un produit breveté²⁰⁵. Un simple droit de licence sur un brevet permet de se prévaloir de la déduction²⁰⁶. Pour pouvoir bénéficier de la déduction, les actifs IP doivent avoir été « développés totalement ou partiellement par la société dans des centre des recherches formant une branche d'activité (...) »²⁰⁷. Si l'actif a été acquis, celui-ci devra être au minimum partiellement amélioré dans un centre de recherche formant une branche d'activité

¹⁹⁹ F. MANG, *op. cit.*, p.86.

²⁰⁰ *Ibidem.*

²⁰¹ D.-E. PHILIPPE, *op. cit.*

²⁰² Loi-programme du 27 avril 2007, *M.B.*, 8 mai 2007, art. 86 à 93.

²⁰³ P. MINNE, T., VANWELKENHUYZEN, B., COLMANT, *Les déductions fiscales à l'impôt des sociétés : aspects juridiques, fiscaux et financiers des déductions extra-comptables pour capital à risque, investissements et brevets*, Bruxelles, Larcier, 2008, Coll. Cahiers Financiers/31, p. 105.

²⁰⁴ CIR/92, art. 205/2.

²⁰⁵ S., LEMAIRE, B., SPRINGAEL, « La fiscalité des revenus de brevets en Belgique en 2015 : état des lieux et perspectives », *R.G.F.*, 2015/4, p. 18.

²⁰⁶ CIR/92, art. 205/2.

²⁰⁷ *Ibidem.*

distincte²⁰⁸. Cette condition de développement dans un centre de recherche a été abandonnée en 2013²⁰⁹ pour les petites entreprises suite à des critiques concernant le régime, qui favorisaient auparavant les grandes sociétés multinationales²¹⁰. Par “revenus de brevet”, on entend les rémunérations pour les licences concédées par la société et les rémunérations qui seraient dues si les biens produits par ou pour la compte de la société étaient produits par un tiers en vertu d’une licence²¹¹. Autrement dit, une société a le choix entre produire elle-même ou faire produire par un tiers un produit incorporant son brevet²¹². Les revenus peuvent être déduits à concurrence de 80 %. Avec un taux nominal de 33,99%²¹³, la déduction permet donc de bénéficier d’un taux effectif de 6,8% (6,798%) sur ces revenus.

Bien que le régime de déduction des revenus de brevets est incompatible avec l’approche du lien modifiée²¹⁴, le législateur belge ne semble pas pressé de prendre des mesures afin de le mettre en conformité. A l’heure où nous écrivons ces lignes, aucun projet de loi n’a été rendu public. Même dans le récent *Plan d’action pour lutter contre la fraude fiscale*²¹⁵, pourtant publié après les rapports finaux de BEPS, aucune initiative n’est prise pour s’occuper des résultats du plan 5. Pourtant une section entière est consacrée aux résultats des travaux de l’OCDE et des mesures à prendre en la matière. De plus, le ministre en charge des Finances et de la Lutte contre la fraude fiscale a répondu dans une question parlementaire de décembre dernier que « *la Belgique se prépare actuellement [à implémenter les résultats de BEPS et que] la cellule stratégique Finances se charge du projet de loi en remplacement de la réglementation sur la déduction pour revenus de brevets existante. Cette loi tiendra compte des nouvelles règles en matière de Patent Boxes imposées par l’Union européenne* »²¹⁶. Le ministre a encore confirmé récemment en commission des Finances et du Budget que les travaux sur l’implémentation des standards OCDE étaient en cours mais que les positions de

²⁰⁸ *Ibidem*.

²⁰⁹ Loi du 17 juin 2013 portant des dispositions fiscales et financières et des dispositions relatives au développement durable, *M.B.*, 8 juin 2013, art. 2.

²¹⁰ B., SPRINGAEL, « un centre de recherche n’est plus requis pour les petites sociétés », *Fiscologue*, 10 mai 2013, n°1339, p. 1.

²¹¹ CIR/92, art. 205/2.

²¹² A., TIBERGHEN, *Manuel de droit fiscal 2015-2016*, *op. cit.*, p. 496.

²¹³ Taux nominal de 33% (CIR/92, art. 215), augmenté des 3 centimes additionnelles de la contribution complémentaire de crise (CIR/92, art. 463bis).

²¹⁴ OCDE (2015), *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report*, *op. cit.*, § 147.

²¹⁵ Cabinet du Ministre des finances et de la Lutte contre la Fraude Fiscale, *Plan d’action pour lutter contre la fraude fiscale*, Décembre 2015, disponible http://vanovertveldt.belgium.be/sites/default/files/articles/Plan%20d'action%20pour%20lutter%20contre%20la%20fraude%20fiscale_2015.pdf.

²¹⁶ Question n°623 de ROEL DESEYN du 4 novembre 2015, *Bull. Q. R.*, Chambre, 2015-2016, 14 décembre 2015, p. 85.

l'UE seraient prises en compte avant de présenter les réformes belges, pour éviter tout problème de conformité entre les règles²¹⁷.

A l'heure actuelle, la seule règle de "substance" à laquelle on pourrait peut-être se raccrocher est celle qui veut que les actifs IP soient développés dans un centre de recherche constituant une branche d'activité distincte. Règle qui est de plus à nuancer puisque les PME ne sont même plus tenues d'avoir un centre de recherche propre, ce qui semble d'ailleurs en contrariété avec l'approche du lien modifiée. En effet, cela permettrait une externalisation intégrale de la RetD, ce qui est contraire au nouveau standard OCDE²¹⁸. Un autre problème évident est la définition des actifs de propriété intellectuelle éligible qui n'est pas conforme à ce qui est préconisé par l'OCDE²¹⁹.

Il est toujours possible que cette attitude attentiste soit une stratégie du législateur belge afin d'analyser les réformes des pays voisins et se prononcer en conséquence. Cela permettrait de présenter un nouveau régime qui ne sera pas moins attrayant que celui des Etats voisins²²⁰. Il est également peut-être sage d'attendre que l'UE fasse le premier pas en la matière, au risque de devoir modifier le nouveau régime créé pour non-conformité au droit communautaire. Il n'y a cependant pas à douter que le régime changera radicalement dans les prochains mois.

▪ **Développements futurs**

Selon nous, il faudra rester attentif à la bonne application du nouveau standard du lien modifiée. Nous pouvons déjà remarquer dans leurs travaux respectifs sur les *patents boxes* que les Etats profitent au maximum, ou vont même au-delà, des délais qui avaient été convenus au niveau de l'OCDE pour mettre à jour leurs régimes nationaux. Les multinationales bénéficiant d'un traitement fiscal avantageux ont encore au moins jusqu'en 2021 avant d'être contraint de se conformer aux nouvelles réglementations. A la vitesse où évoluent la matière actuellement, il est difficile de prévoir où nous en serons dans 5 ans. De plus, les nouveaux standards mis en place demanderont très certainement un surplus de charges administratives afin d'être traités, aussi bien du côté des entreprises que des administrations. Il faudra voir si ces charges ne se révéleront pas à terme rédhibitoires pour la bonne application des règles. L'Union européenne jouera très certainement un rôle très

²¹⁷ Question n°9597 de ROEL DESEYN du 27 avril 2016, *Compte Rendu Analytique*, CRABV 54 COM 398, disponible sur <https://www.lachambre.be/doc/CCRA/pdf/54/ac398.pdf>, p. 1.

²¹⁸ S., LEMAIRE, B., SPRINGAEL, *op. cit.*, p. 20.

²¹⁹ *Supra*, p. 28.

²²⁰ S., LEMAIRE, B., SPRINGAEL, *op. cit.*, p. 25.

important dans l'implémentation harmonieuse de ses réformes. Des travaux sont d'ailleurs en cours à cet égard²²¹.

Ensuite, nous pouvons également douter de la réelle volonté de l'ensemble des Etats à combattre les phénomènes de fraudes et d'évasions fiscales. Les coupables ne sont pas toujours ceux que l'on montre du doigt. En effet, comme l'a récemment évoqué le Pr. BOURGEOIS dans une interview au sujet de l'affaire *Panama Papers*²²², on pourrait dénoncer l'hypocrisie de certains Etats. Ces-derniers, pourtant parangons de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale, protègent également des paradis fiscaux, tel les Etats-Unis avec l'Etat du Delaware.

2.1.3 Apports en matière de transparence dans le cadre du projet BEPS

○ Les apports du Plan 5

Un deuxième point qu'il nous paraît important d'aborder dans le plan 5 est le travail qui a été effectué pour améliorer l'échange d'informations concernant les rulings fiscaux. En effet, ces derniers jouent très souvent un rôle dans la planification fiscale agressive, et d'autant plus dans les matières impliquant des actifs IP, de par leur nature mobile et difficile à évaluer²²³. Un accord a été trouvé pour mettre en place un cadre de travail permettant l'échange obligatoire des rulings afin d'améliorer la transparence²²⁴.

L'OCDE donne une définition large du ruling : « *Tout avis, information ou engagement accordé par une autorité fiscale à un contribuable ou un groupe de contribuables déterminé au sujet de leur traitement fiscal et sur lequel ils peuvent s'appuyer* »²²⁵.

C'est un problème qui a déjà été partiellement réglé, en tout cas au niveau de l'Union européenne. En effet, depuis l'accord trouvé sur l'échange automatique en matière fiscale entre Etats Membres²²⁶, ces-derniers sont tenus d'échanger des informations entre eux de manière systématique. L'échange de rulings devra être effectif entre les pays de l'Union à

²²¹ *Infra*, Chapitre 3.

²²² N. DE DECKER, « Les grands Etats ont besoin des paradis fiscaux », *LeVif-L'Express*, n°3379, 8-14 avril 2016, p. 30-31.

²²³ Nous aborderons un cas pratique impliquant des rulings dans l'affaire Starbucks : *infra*, 3.2.

²²⁴ OCDE (2015), *Explanatory Statement*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *op. cit.*, p. 16.

²²⁵ OCDE (2015), *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report*, *op. cit.*, § 95.

²²⁶ Directive (UE) n°2015/2376 du Conseil du 8 décembre 2015 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal, *J.O.U.E.*, 18 décembre 2015, p. 1.

partir du 1^{er} janvier 2017. La Belgique, quant à elle, a déjà commencé à échanger des informations²²⁷.

L'intérêt de travailler au niveau de l'OCDE est justement de dépasser le cadre de l'Union européenne. Le cadre de travail proposé permettrait à tous les pays qui y adhéreront de se voir informer des décisions anticipées accordées aux entreprises tout autour du globe²²⁸. Ces informations concerneraient tous « *les types de rulings qui en l'absence d'échanges spontanés d'informations pourraient donner lieu à des phénomènes de BEPS* »²²⁹. On retrouverait donc dans ces échanges des informations, entre autres, des décisions octroyées à un contribuable au sujet de l'application d'un régime préférentiel ou de son statut d'établissement stable dans la juridiction concernée²³⁰. On trouvera également des informations au sujet des *Advance Pricing Arrangements* (APA), des rulings en matière de prix de transfert²³¹, dont nous soulignerons l'importance dans l'affaire Starbucks²³².

○ *L'importance d'un accès à l'information*

Ces exigences d'échanges d'informations que l'on retrouve dans le plan 5 font échos aux autres plans du projet BEPS. N'oublions pas que le champ d'action du projet dépasse de loin le sujet de la présente contribution.

Si on en croit P. SAINT-AMANS, directeur du centre de politique et d'administration fiscale à l'OCDE, le Projet BEPS a tenu ses promesses²³³. Les nouvelles normes, telles que l'approche du lien modifiée du plan 5, ont été mises en place en respectant la souveraineté des Etats, tout en les obligeant à prendre en compte ce qui se passe hors de leurs frontières²³⁴. Plusieurs actions du plan BEPS vont dans le sens d'échanges d'informations, de coordination et de transparence accrus entre les Etats²³⁵.

²²⁷ Question n°623 de ROEL DESEYN du 4 novembre 2015, *Bull. Q. R.*, Chambre, 2015-2016, 14 décembre 2015, p. 85 et s.

²²⁸ OCDE (2015), *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report*, *op. cit.*, § 121.

²²⁹ *Ibidem*, § 109.

²³⁰ *Ibidem*.

²³¹ *Ibidem*.

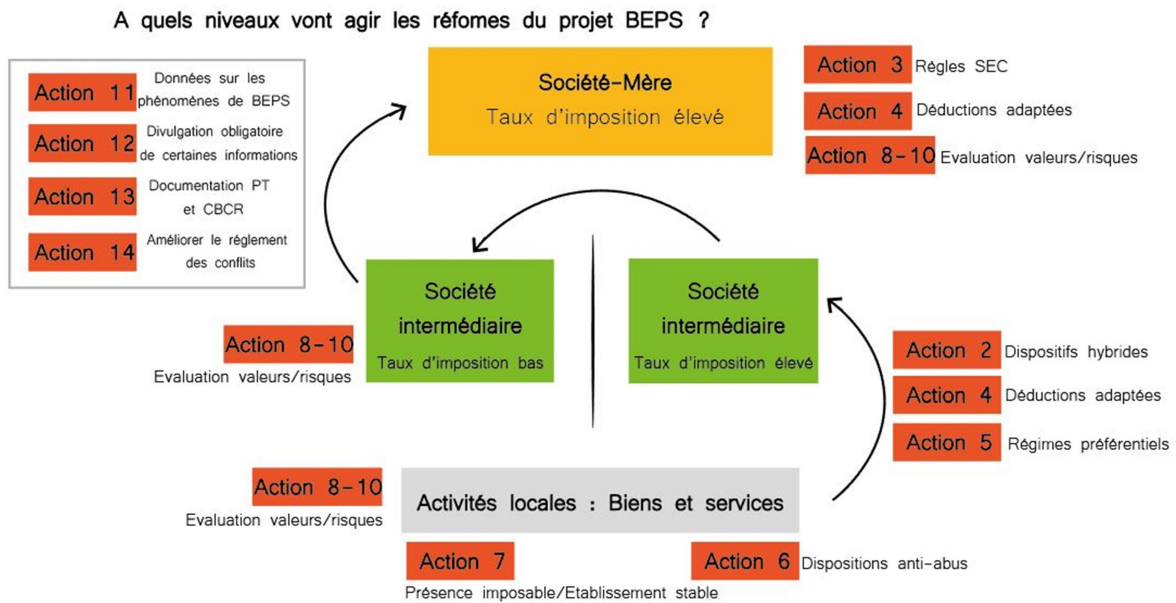
²³² *Infra*, § 3.2.

²³³ P. SAINT-AMANS, R. RUSSO, *op.cit.*, p. 1.

²³⁴ *Ibidem*, p. 2.

²³⁵ Voir OCDE (2015), *Explanatory Statement*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *op. cit.*, p. 16 et s.

Voici un tableau reprenant schématiquement les effets attendus du projet BEPS²³⁶ :



Le traitement réservé aux redevances s'en est vu chamboulé. Les nouveautés introduites récemment devraient permettre une analyse encore plus fine des situations lorsque des actifs IP sont en jeu.

Cependant, l'objectif poursuivi par toutes ces réformes ne sera atteint que si les Etats les implémentent correctement. Il y a en effet toujours le risque que certaines juridictions se montrent plus laxistes que d'autres. Pour éviter cet écueil, une donnée sera très importante : l'information.

D'abord, l'information au public. L'indignation de la population à l'encontre de l'évasion fiscale internationale a été l'impulsion nécessaire aux réformes en faisant réagir le monde politique. Si cet élan devait faiblir, nul doute que les bénéfices du travail qui a été effectué jusqu'ici en seraient diminués.

Ensuite, l'information des Etats et des administrations fiscales. D'une part, permettre aux juridictions qui acceptent les travaux de l'OCDE de disposer des informations nécessaires à leurs missions. D'autre part, maintenir, voir accentuer la pression sur les derniers bastions non coopérants à l'échelle mondiale.

Les acteurs du secteur sont bien conscients de l'importance d'une bonne information. Outre les développements concernant l'échange automatique d'informations sur les rulings

²³⁶ Tableau inspiré de : P. SAINT-AMANS, R. RUSSO, *op.cit.*, p. 6.

fiscaux mentionnés plus haut²³⁷, d'autres actions de BEPS travaillent à la propagation de la transparence fiscale. On pense tout particulièrement aux travaux du plan 13²³⁸. Ce-dernier avait pour objectif de créer des règles « *concernant la documentation en matière de prix de transfert, pour améliorer la transparence vis-à-vis des administrations fiscales, tout en prenant en considération les coûts pour les acteurs économiques* »²³⁹. L'approche standardisée retenue dans le plan 13 se compose de trois parties²⁴⁰ :

- Des informations générales importantes fournies par les multinationales à toutes les administrations fiscales pertinentes sur leurs opérations commerciales et leurs prix de transfert (« *Master File* »).
- Des informations détaillées sur les prix de transfert spécifiques à chaque pays (« *Local File* »).
- Un *Country-by-Country Reporting* pour les grandes multinationales comprenant un certain nombre de données utiles : revenus, capital, filiales, etc.

Les informations devraient permettre aux administrations d'être plus efficaces, sans représenter un fardeau trop lourd pour les entreprises²⁴¹. Cependant, certains pays auraient préféré que les standards incluent plusieurs informations supplémentaires, dont les informations relatives aux paiements de redevances, non incluses dans les minimas définitifs²⁴². Ces pays considèrent que ces informations supplémentaires sont nécessaires pour une bonne appréciation des opérations des multinationales. Au plus tard en 2020, une analyse des résultats sera effectuée et les éventuelles modifications envisagées²⁴³.

A l'intérieur de l'Union européenne, l'implémentation de ces minimas est en bonne voie. Le 28 janvier 2016, la Commission a proposé son paquet sur la lutte contre l'évasion

²³⁷ *Supra*, p. 34.

²³⁸ OCDE (2015), *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, disponible sur <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en>.

²³⁹ OCDE (2015), *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project 2015 Final Reports : Executive Summaries*, *op. cit.*, p.37 et s.

²⁴⁰ *Ibidem*.

²⁴¹ *Ibidem*.

²⁴² *Ibidem*.

²⁴³ *Ibidem*.

fiscale, qui comprend une proposition de directive révisée sur la coopération administrative²⁴⁴. Celle-ci contribue à l'implémentation du CBCR dans l'Union²⁴⁵.

Récemment, l'UE est allée encore plus loin en proposant un CBCR public²⁴⁶. Cette version "light" du CBCR réservé aux administrations « *imposera [aux] multinationales de communiquer au public certaines des informations déclarées aux autorités fiscales* »²⁴⁷. Cette disposition a pour but donner aux citoyens la possibilité de surveiller par eux-mêmes les actions des multinationales, sans pour autant révéler les informations stratégiques des entreprises. On peut en effet à priori regretter le fait que le CBCR proposé au niveau de l'OCDE ne contienne pas un volet pour rendre les informations disponibles du public, à l'instar des propositions de la Commission Européenne. Les développements futurs en la matière seront liés en grande partie à la vigilance de l'opinion publique. On sait que les priorités politiques sont souvent liées aux préoccupations du public, et il n'y aura pas continuellement un *Luxleaks* ou un *Panama Papers* pour réveiller l'ardeur populaire.

2.2 BEPS : Plan d'action 8 – 10

Nous nous intéresserons dans cette section au plan d'action 8 à 10 de l'OCDE²⁴⁸. Cette partie du paquet BEPS aborde les principes qui régissent la détermination des prix de transfert. De grands changements ont vu le jour en ce qui concerne les standards sur les incorporels, preuve de l'importance que l'OCDE porte à ce type d'actifs.

Il est logique que nous abordions cette matière, que l'on peut mettre en lien avec les travaux du plan 5. Avant de savoir si les revenus IP d'une entreprise membre d'un groupe peuvent bénéficier d'un régime préférentiel (plan 5), il faut déterminer, en accord avec les

²⁴⁴ Proposition de Directive du Conseil modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal, 28 janvier 2016, disponible sur <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1454056979779&uri=COM:2016:26:FIN>.

²⁴⁵ *Ibidem*, considérant 4.

²⁴⁶ Proposition de directive du Parlement Européen et du Conseil modifiant la directive 2013/34/UE en ce qui concerne la communication, par certaines entreprises et succursales, d'informations relatives à l'impôt sur les bénéficiaires, 12 avril 2016, 2016/0107 (COD), disponible sur <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/FR/1-2016-198-FR-F1-1.PDF>.

²⁴⁷ *Ibidem*, p. 3.

²⁴⁸ OCDE (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, disponible sur <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241244-en>.

règles de prix de transfert, si ces revenus sont attribuables à l'entité qui s'en prévaut (plan 8-10)²⁴⁹.

2.2.1 Les prix de transferts : aperçu de la matière

D'une manière très générale, les prix de transfert sont les prix auxquels une entreprise, membre d'un groupe, transfère des biens corporels, actifs incorporels, ou rend des services à des entreprises associées²⁵⁰. La matière concerne donc les modalités autour des transactions entre sociétés d'un même groupe.

Les juristes s'intéressent principalement à la matière pour les grandes implications fiscales qu'elle entraîne²⁵¹. Les prix de transfert sont aussi marqués par un grand recours au mécanisme de décision anticipée, technique indispensable pour amener une prévisibilité et une stabilité accrue en ce domaine²⁵².

Comme nous l'avons mentionné lors de la présentation des modèles d'évasion fiscale²⁵³, le principe de base est que les transactions intragroupes doivent respecter le principe de pleine concurrence (*arm's length principle*). Ce principe est inscrit à l'article 9 de la Convention modèle de l'OCDE : « *Lorsque (...) deux entreprises [associées] sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient 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* »²⁵⁴. Autrement dit, le prix de ces transactions doit être équivalent au prix qui serait le résultat d'une négociation entre des entreprises indépendantes pour des opérations similaires dans le même marché²⁵⁵. Résumé de cette façon, le principe semble évident, mais loin s'en faut. Il suffit de jeter un œil sur les lignes directrices rédigées par l'OCDE²⁵⁶, généralement acceptées comme la référence dans le domaine, pour se rendre

²⁴⁹ R.J., DANON, *op. cit.*, p. 51.

²⁵⁰ T. VANWELKENHUYZEN, *op.cit.*, p. 9

²⁵¹ *Ibidem*.

²⁵² Nous en donnons un exemple très concret avec l'affaire Starbucks : *infra*, section 3.2.2.

²⁵³ *Supra*, 1.2.

²⁵⁴ OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, disponible sur <http://www.oecd.org/fr/ctp/conventions/modeleocdedifferentesversions.htm>.

²⁵⁵ L. BATSELIER, *Transfèr Pricing*, Fiscale Praktijkstudies n°38, Kluwer, Malines, 2013, p. 6.

²⁵⁶ OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*, disponible sur <http://www.oecd.org/fr/ctp/prix-de-transfert/principes-de-locde-applicables-en-matiere-de-prix-de-transfert.htm>.

compte de la complexité de la matière. Le débat est d'autant plus riche lorsque l'on sait que le *arm's length principle* n'est pas, en soi, la seule manière de déterminer des prix de transfert.

En effet, certains Etats soutiennent une méthode dite de "*Formulary apportionnement*", c'est-à-dire de répartition globale selon une formule préétablie²⁵⁷. Cette méthode consiste à répartir les bénéfices globaux d'une multinationale sur une base consolidée entre les différentes entreprises associées, localisées dans différents pays, au moyen d'une formule prédéterminée et automatique²⁵⁸. Elle a pour avantages principaux sa facilité administrative et la sécurité de traitement qu'elle apporte au contribuable²⁵⁹. Cependant, on peut craindre une manipulation des résultats par un déplacement des facteurs de calcul. De plus, la méthode implique une forte coordination entre les Etats, ce qui n'est jamais facile à obtenir²⁶⁰.

Certains auteurs soulignent le fait que les deux méthodes ne sont pas nécessairement contraires et qu'une répartition partielle pourrait coexister avec le principe de pleine concurrence²⁶¹. De plus, les récentes discussions concernant les exigences de transparence, notamment le *Country by Country Reporting*, pourrait être une première étape vers un système de répartition globale²⁶².

▪ **Résumé du cheminement pour obtenir un prix de pleine concurrence**

Une analyse en matière de prix de transfert est à la fois très technique, de par la précision des règles qui la régit, et casuistique, dans le sens où chaque cas sera différent en fonction des caractéristiques de la transaction en présence.

L'analyse se fonde habituellement sur une comparaison, entre les conditions auxquelles sont conclues des transactions entre entreprises indépendantes et celles entre entreprises liées, si les caractéristiques économiques des deux situations sont comparables²⁶³. Le but est de déterminer qu'elles pourraient être les conditions de la transaction si les entreprises liées étaient indépendantes.

²⁵⁷ *Ibidem*, §1.18.

²⁵⁸ *Ibidem*.

²⁵⁹ *Ibidem*.

²⁶⁰ *Ibidem*.

²⁶¹ AVI-YONAH-BENSHALOM, « Formulary Apportionment – Myths and Prospects. Promoting Better International Tax Policies by Utilizing the Misunderstood and Under-Theorized Formulary Apportionment », *World Tax Journal*, 2011, p. 371 et s.

²⁶² E., TRAVERSA ; M., SOMARE, *BEPS and country-by-country reporting: a step closer towards formulary apportionment?*. In: *Rivista Trimestrale di Diritto Tributario - Tax Law Quartely*, Vol. 2015, no. 1, p. 199.

²⁶³ T. VANWELKENHUYZEN, *op. cit.*, p. 40.

La comparaison entraînera la nécessité de déterminer les caractéristiques des biens ou des services en jeu, d'analyser les fonctions exercées, les risques encourus et les actifs mis en œuvre par chacune des sociétés, ainsi que les contrats qui les lient, dans ce qu'on appelle "l'analyse fonctionnelle"²⁶⁴.

La détermination de ces éléments va mener au choix d'une méthode de prix de transfert. Il existe plusieurs méthodes²⁶⁵, dont le choix « *dépendra des résultats de l'analyse fonctionnelle et du nombre et de la qualité des comparables disponibles relatifs aux transactions entre sociétés indépendantes* »²⁶⁶. Tout ce cheminement aboutira à la détermination d'un prix de pleine concurrence.

Bien que le travail sur les règles encadrant la matière des prix de transfert est en cours depuis de longues années et remis à jour régulièrement, il restait des faiblesses dans le système imaginé par l'OCDE. C'est pourquoi le plan 8-10 apporte un certain nombre de corrections aux règles en vigueur. Nous résumerons rapidement les apports généraux du plan, avant de nous focaliser sur les changements impactant les actifs incorporels.

2.2.2 Le contenu du Plan d'action 8-10 du projet BEPS

Les travaux sur les prix de transfert comprenaient trois plans d'actions²⁶⁷. Les résultats, fusionnés dans le rapport final 8-10, remplacent entièrement plusieurs parties des Principes de l'OCDE. Ils ont pour but de mettre l'accent sur la création de valeurs, afin de s'assurer que l'application des règles de prix de transfert allouera les profits créés par les entreprises aux entités qui effectuent réellement les activités économiques²⁶⁸. Ils clarifient et redéfinissent également les règles qui tournent autour des notions de risques et d'incorporels²⁶⁹.

²⁶⁴ *Ibidem*, p. 222.

²⁶⁵ Pour une liste complète, voir : OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*, *op. cit.*, Chapitre 2, p. 63 et s. ; Voir également : L. BATSELIER, *op. cit.*, p. 25 et s.

²⁶⁶ T. VANWELKENHUYZEN, *op. cit.*, p. 235.

²⁶⁷ OCDE (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, *op. cit.*, p.20 – 21.

²⁶⁸ OCDE (2015), *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project 2015 Final Reports : Executive Summaries*, *op. cit.*, p.29.

²⁶⁹ *Ibidem*.

Selon l'OCDE, ces changements, qui sont en définitive davantage des clarifications et des approfondissements qu'un véritable renouveau, devrait suffire, en s'alliant avec les résultats des autres plans, à remplir les objectifs de BEPS²⁷⁰.

○ Modifications générales au Principes OCDE

Là où auparavant l'accent était mis sur l'analyse des dispositions des contrats, les nouvelles règles de BEPS mettent en avant la véritable opération se déroulant entre les parties²⁷¹. Comme nous l'avons dit, le but est de récompenser les entités du groupe en fonction du niveau d'importance réelle de leurs actions dans la création de valeur finale. La conduite des intervenants pourra remplacer les arrangements contractuels si celle-ci n'est pas en accord avec les contrats ou si ces-derniers sont incomplets²⁷². Autrement dit, « *il faudra déterminer le prix de pleine concurrence de ces transaction sur base des contributions de chaque partie(...)* »²⁷³ et non pas uniquement sur les contrats.

Les informations seront récoltées en prenant en compte tous les éléments pertinents au bon déroulement de l'analyse fonctionnelle (les fonctions exercées, les actifs utilisés et leurs caractéristiques, les services fournis, les risques assumés, la situation économique et stratégie commerciale des parties)²⁷⁴.

En ce qui concerne les actifs incorporels, les difficultés pour la comparaison et la répartition des profits entre les différentes entités d'un groupe sont rendues encore plus aiguës, de par la nature même des actifs²⁷⁵. Les nouvelles règles clarifient dès lors le sort des actifs incorporels.

Ces nouveautés s'inscrivent dans le cadre plus large de l'analyse fonctionnelle, qui reste l'étape indispensable à la correcte identification des relations économiques en présence. A cet égard, une nouveauté importante du plan 8-10 est la mise en place d'un cadre d'analyse en six étapes, créé pour évaluer les risques (stratégiques, matériels, financiers, aléas, etc...)²⁷⁶

²⁷⁰ *Ibidem*, p.30.

²⁷¹ OCDE (2015), *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project 2015 Final Reports : Executive Summaries*, op. cit., p.27.

²⁷² *Ibidem*.

²⁷³ T. VANWELKENHUYZEN, op. cit., p.338.

²⁷⁴ OCDE (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports*, op. cit., § 1.45

²⁷⁵ *Ibidem*, p.63.

²⁷⁶ A. TAFERNER, J-W. KUIPERS, « European Union – Tax Rulings : In line with OECD transfer pricing guidelines, but contrary tu EU State aid rules ? », *European Taxation*, 2016, Volume 56, n°4, 7 Mars 2016, p. 5.

encourus par chaque partie à une transaction²⁷⁷. Nous reprenons ici le résumé des différentes étapes de ce cadre afin d'appréhender de manière globale le sujet que nous traitons²⁷⁸ :

- 1) Identifier en détail les risques économiques importants.
- 2) Déterminer de quelle façon ces risques ont été répartis entre les entités liées selon les termes contractuelles de la transaction.
- 3) Déterminer de quelle façon les entités liées qui sont parties à la transaction opèrent vis-à-vis de la gestion de ces risques et en particulier, i) quelle entité exerce les fonctions de contrôle et d'atténuation des risques ; ii) quelle entité en assume les conséquences ; iii) quelle entité a les capacités financières pour les assumer.
- 4) En utilisant les informations des étapes 2 et 3, évaluer si le comportement des parties correspond à l'allocation contractuelle des risques.
- 5) S'il ressort des étapes précédentes que la partie désignée n'exerce pas le contrôle ou n'a pas les capacités financières pour gérer le risque, ces fonctions seront attribuées à l'entité les exerçant réellement²⁷⁹.
- 6) Evaluer financièrement les fonctions exercées, maintenant qu'elles ont été déterminées correctement et conformément à la véritable situation des parties.

○ Modifications liées aux actifs de propriété intellectuelle

▪ **Définition des actifs incorporels afin de faciliter leur identification**

Lorsque l'on parle de prix de transfert, il ne faut jamais oublier que l'objectif est de déterminer les conditions afin de "recréer" une situation d'indépendance entre deux entreprises. La préoccupation, en définissant un actif incorporel, sera d'en donner une définition assez souple, à même de coller le plus possible à cette fiction²⁸⁰.

Les Principes de l'OCDE donnent des éléments de définition pour aider à l'interprétation. L'actif incorporel tel qu'il est compris ici « *n'est pas un actif physique ou financier, dont il doit être possible d'être le propriétaire ou de le contrôler pour utilisation dans des activités commerciales, et pour lequel l'utilisation ou le transfert aurait été*

²⁷⁷ OCDE (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports*, *op. cit.*, p. 21 et s.

²⁷⁸ *Ibidem*, § 1.60.

²⁷⁹ L'OCDE donne des lignes directrices pour savoir comment évaluer les risques : *Ibidem*, § 1.98 et s.

²⁸⁰ *Ibidem*.

compensé s'il avait eu lieu dans une transaction entre des parties indépendantes pour une transaction comparable »²⁸¹.

Des termes génériques, qui n'enlèvent en rien l'obligation de réaliser l'analyse de l'actif en question sont définis par l'OCDE²⁸². On distingue les “biens incorporels manufacturiers”, qui visent en particulier les résultats de recherche tels les brevets et le savoir-faire²⁸³, et les “biens incorporels commerciaux” et “biens incorporels de commercialisation”, qui visent les actifs qui contribuent à l'exploitation commerciale d'un produit tel les marques²⁸⁴. Peu de modifications sont apportées à ces définitions par le plan 8-10²⁸⁵.

Que l'actif soit protégé ou non n'est pas non plus un critère pertinent, bien que cela puisse influencer sa valeur²⁸⁶.

Attention que l'identification d'un actif incorporel et son transfert n'implique pas nécessairement une rémunération²⁸⁷. Tous les incorporels ne s'évaluent pas de la même manière et n'entraînent pas nécessairement une compensation séparée du prix normale des biens ou des services. L'OCDE donne comme exemple le cas où une entreprise fournit des services accompagnés d'un savoir-faire non-unique, dont les entreprises concurrentes disposent également²⁸⁸. Cet incorporel n'entraînerait vraisemblablement pas de rémunération supplémentaire entre deux parties indépendantes.

De plus, afin d'aider à l'identification des incorporels, plusieurs sortes d'éléments, souvent identifiés dans les analyses de prix de transfert impliquant des biens incorporels, sont énumérés. On y retrouve les brevets, le savoir-faire et les secrets d'affaires, les marques et dénominations commerciales, les droits octroyés par contrats ou concession de l'Etat, les licences et autres droits limités sur des biens incorporels, le goodwill, les synergies de groupes et, enfin, une catégorie fourre-tout, “les caractéristiques spécifiques d'un marché”²⁸⁹.

²⁸¹ *Ibidem*, § 6.6.

²⁸² *Ibidem*, § 6.16.

²⁸³ T. VANWELKENHUYZEN, *op. cit.*, p. 336

²⁸⁴ *Ibidem*.

²⁸⁵ La définition du bien incorporel de commercialisation (*marketing intangible*) a été modifiée par BEPS, par un rajout qui donne des exemples d'actifs (droit de marques, nom commercial, clientèle,...) : Voir OCDE (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports*, *op. cit.*, § 6.16.

²⁸⁶ *Ibidem*, § 6.8.

²⁸⁷ *Ibidem*, § 6.10

²⁸⁸ *Ibidem*.

²⁸⁹ *Ibidem*, § 6.18 à 6.31.

L'OCDE fournit également, dans une annexe au nouveau Chapitre 6 des Principes, 29 exemples qui sont autant de cas pratiques dans lesquelles des entreprises fictives rencontrent des situations qui nécessitent l'application des règles des prix de transfert. Ces exemples ont pour but d'illustrer les règles en matière d'actifs incorporels²⁹⁰.

▪ **Cadre de travail afin de traiter les situations impliquant des actifs incorporels**

Une préoccupation avec les biens incorporels est d'arriver à déterminer précisément à qui revient les revenus issus de ces actifs et qui en supportent les coûts spécifiques (développement, amélioration, maintenance, protection, exploitations, etc.)²⁹¹. Cela s'explique par la difficulté d'identifier l'actif avec précision et de mesurer son impact économique, d'autant plus que les activités d'un groupe sont souvent plus imbriquées les unes dans les autres que des opérations entre acteurs indépendants²⁹².

Une situation délicate se rencontre lorsqu'un actif peut être difficile à évaluer à cause de son caractère unique, au vu du peu de comparables disponibles. Un incorporel "unique" est un incorporel « *qui n'est pas comparable aux incorporels utilisés ou disponibles aux parties pour des transactions potentiellement comparables et qui est utilisé dans des opérations commerciales (production, services, marketing, ventes, administration)* »²⁹³.

Toutes ces incertitudes ont poussé l'OCDE à mettre en place un cadre de travail particulier pour les transactions impliquant des biens incorporels. Ce cadre vient s'ajouter aux instructions générales données par les Principe. Il est composé des étapes suivantes²⁹⁴ :

- 1) Identification des incorporels utilisés ou transférés dans toutes leurs spécificités.
- 2) Détermination des engagements contractuels, dans leur ensemble, en se concentrant sur la propriété légale des actifs incorporels.
- 3) Identification des parties exerçant les fonctions, utilisant les actifs et supportant les risques liés au développement, à l'amélioration, au maintien, à la protection et à l'exploitation de ces incorporels.
- 4) Vérification de l'exactitude réelle entre les termes des contrats en présence et le comportement des parties, en prenant en compte tous les éléments pertinents.

²⁹⁰ *Ibidem*, p. 117 et s.

²⁹¹ *Ibidem*, § 6.32.

²⁹² *Ibidem*, § 6.33 et s.

²⁹³ *Ibidem*, § 6.17.

²⁹⁴ *Ibidem*, § 6.34.

- 5) Si c'est possible, détermination du prix de pleine concurrence, en prenant en compte les fonctions assumées par les parties, les actifs utilisés et les risques supportés.

Comme on peut le remarquer, l'étape 3 a pour but de déterminer plusieurs éléments fondamentaux de l'analyse.

En ce qui concerne les fonctions, l'OCDE insiste sur certaines fonctions importantes, qui auront un impact particulier, de par leur contribution majeure à la valeur finale de l'actif incorporel. Les "fonctions importantes" comprennent par exemple les décisions quant à la protection de l'incorporel, ou encore des actes posés pour le contrôle de la qualité des services fournis par d'éventuels sous-traitants²⁹⁵.

En ce qui concerne les actifs, leur évaluation devra prendre en compte un certain nombre de caractéristiques de l'IP, telles que l'exclusivité, l'étendue, la durée et la couverture géographique de la protection légale, la durée d'utilité, l'état du développement, les droits aux améliorations, réparations et mises à jours et les prévisions des bénéfices futurs²⁹⁶.

En ce qui concerne les risques, en plus de prendre en compte le nouveau cadre développé à cet égard que nous mentionnons plus haut, il faudra faire attention à certains risques spécifiques aux incorporels, tels que les incertitudes liées au développement futur, le risque d'obsolescence, ou encore le risque d'atteinte aux droits protégés²⁹⁷.

▪ **Les « Hard-to-value-Intangibles » (HTVI)**

En addition à cette démarche, des recommandations supplémentaires sont émises concernant les transactions impliquant des actifs incorporels dont l'évaluation est incertaine²⁹⁸ et une catégorie spécifique est créée pour les « Hard-to-value Intangibles »²⁹⁹.

En effet, si une transaction doit avoir lieu à un moment où la valeur de l'actif incorporel ne peut être évaluée que de manière incertaine, il est difficile de déterminer le prix de pleine concurrence. Ce problème est encore plus prégnant lorsque l'on est face à un HTVI. Le terme recouvre « *les incorporels ou droits sur ces incorporels pour lesquels, (1) aucune comparaison fiable n'existe au moment de leur transfert entre des entreprises liées et (2), au moment où les accords furent conclus, les estimations des revenus futures tirés de l'actif*

²⁹⁵ *Ibidem*, § 6. 57.

²⁹⁶ *Ibidem*, § 6. 117 à 6. 127.

²⁹⁷ *Ibidem*, § 6. 128.

²⁹⁸ *Ibidem*, § 6.181.

²⁹⁹ *Ibidem*, § 6.186.

transféré ou les critères retenus pour évaluer l'incorporel sont incertains, rendant difficile de prévoir le succès définitif de cet incorporel au moment du transfert »³⁰⁰. De tels actifs sont rencontrés dans certaines situations, identifiées par l'OCDE³⁰¹ :

- L'actif incorporel n'est que partiellement développé au moment du transfert.
- L'exploitation commerciale de cet actif n'est pas prévue avant plusieurs années suivant le transfert.
- Il n'existe pas d'actifs semblables au moment du transfert, ce qui empêche de faire des projections fiables.
- Le HTVI a été transféré à une entreprise associée par un paiement « lump-sum », autrement dit un paiement forfaitaire déterminé à l'avance.
- L'incorporel est utilisé en connexion avec ou développé sous un CCA (Cost Contribution Arrangement³⁰²).
- L'actif visé n'est pas lui-même un HTVI mais est entièrement voué au développement ou à l'amélioration d'un autre actif incorporel qui entre dans la définition HTVI.

Lorsque l'on est face à ce genre de situations, le principe reste d'essayer de se tenir à ce qu'auraient fait des entreprises indépendantes dans la même situation. Cependant, au vu de la difficulté d'évaluation, il est permis aux administrations d'utiliser les revenus *ex post* comme une présomption pour évaluer les conditions de transfert *ex ante*³⁰³. Il faudra donc être très prudent lors de l'appréciation du prix de pleine concurrence, de peur de se voir sanctionner par la suite. Ce genre d'approche ne sera pas possible dans certains cas³⁰⁴, notamment lorsque le transfert de l'HTVI est couvert par un APA ou lorsqu'il est survenu un événement inattendu et imprévisible après la détermination du prix qui a une influence sur les revenus réels perçus³⁰⁵.

³⁰⁰ *Ibidem*, § 6.190.

³⁰¹ *Ibidem*.

³⁰² Ou Accord de répartition des coûts en français. Un ARC « est un cadre fixé d'un commun accord entre des entreprises pour partager les coûts et le risques de la mise au point, de la production ou de l'obtention d'actifs, de services ou de droits et pour déterminer la nature et l'étendue de la part de chaque participant dans les résultats de l'activité de mise au point, de production ou d'obtention de ces actifs, services ou droits. » : OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*, *op. cit.*, p.25.

³⁰³ Voir OCDE (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports*, *op. cit.*, § 6.187.

³⁰⁴ *Ibidem*, § 6. 193.

³⁰⁵ *Ibidem*.

▪ **Choix de la méthode adaptée pour obtenir le prix de pleine concurrence**

Si le cadre de travail décrit ci-dessus est respecté, chaque entité d'un groupe multinationale ayant un rapport avec un actif incorporel devrait se voir attribuée de façon appropriée la compensation qu'elle mérite. Cette façon de travailler implique également que nous n'aurons plus de montages où l'ensemble des revenus se verrait attribuer à une entité « supérieure », propriétaire passif des actifs. La propriété légale d'un actif incorporel ne donne pas, de elle-même, droit à un revenu³⁰⁶. En effet, une entité pourrait théoriquement percevoir l'ensemble des revenus issus d'un actif incorporel mais pour cela, elle devrait exercer toutes les fonctions s'y rapportant, contribuer à tous les actifs utilisés et assumer tous les risques s'y rapportant, que ce soit elle-même ou par le biais d'une société tierce liée rémunérée au prix du marché³⁰⁷. Inversement, une entreprise qui n'exerce aucune activité, n'a aucun contrôle et ne supporte aucun risque ne pourra prétendre à une rémunération. Prenons l'exemple d'une entité qui octroierait un simple prêt, sans exercer d'autre fonction ou assumer d'autre risque. Elle ne bénéficiera que du retour normal sur son capital investi, et pas des profits tirés de l'exploitation de l'incorporel développé³⁰⁸.

Après avoir analysé la situation, il faudra choisir une technique de prix de transfert pour fixer le prix de pleine concurrence. Bien que toutes les méthodes développées par l'OCDE soient acceptées³⁰⁹, l'OCDE préconise l'utilisation de deux méthodes définies ou un recours à des « *techniques d'évaluations* »³¹⁰.

La première méthode est celle du prix comparable sur le marché libre (*Comparable uncontrolled price method*). Elle consiste simplement à choisir un prix pour la transaction contrôlée comparable aux prix que l'on peut constater pour des transactions similaires entre entreprises indépendantes dans un marché libre³¹¹.

La seconde méthode est celle du partage des bénéfices (*Profit Split method*), qui est à utiliser lorsqu'il n'est pas possible de trouver des comparables. Celle-ci consiste à déterminer

³⁰⁶ *Ibidem*, § 6.42.

³⁰⁷ *Ibidem*, § 6.71 et s.

³⁰⁸ T. VANWELKENHUYZEN, *op. cit.*, p. 341.

³⁰⁹ Voir OCDE (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports*, *op. cit.*, § 6.136.

³¹⁰ *Ibidem*, § 6.145 et § 6.153.

³¹¹ T. VANWELKENHUYZEN, *op. cit.*, p. 292.

le montant des bénéfices d'exploitation prévus des parties, avant de le répartir entre eux sur une base économiquement cohérente³¹².

Troisièmement, le recours aux techniques d'évaluation peut être considéré comme adéquat lorsque qu'aucune transaction valable et fiable ne peut être trouvée sur le marché. L'OCDE donne toute une série de prescriptions pour baliser ces techniques, qui doivent être utilisées avec précaution³¹³.

L'ensemble de ces éléments devra permettre à l'avenir de choisir avec une précision accrue une méthode efficace afin de déterminer des prix de transferts corrects. Une plus grande clarté est bénéfique pour tous les acteurs. L'administration en voit son travail facilité. Les multinationales auront moins de risques de voir leurs situations remises en cause, que ce soit par l'administration ou à travers des actions en matière d'aides d'Etat dans le contexte de l'UE³¹⁴. Chaque société membre d'un groupe recevra une rémunération en adéquation avec son activité. Le citoyen bénéficiera quant à lui d'un environnement fiscal plus sain et plus juste.

³¹² *Ibidem*, p. 293.

³¹³ Voir OCDE (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports*, *op. cit.*, § 6.153 et s.

³¹⁴ *Infra*, section 3.2.

3 Perspectives d'avenir au sein de l'Union européenne

Le mandat qui avait été donné à l'OCDE en 2013 était de créer des « *standards internationaux nouveaux ou renforcés ainsi que des mesures concrètes grâce auxquelles les pays pourront lutter contre les pratiques de BEPS* »³¹⁵. Cependant, de par leur statut de *soft law*, ces règles ont besoin d'être implémentées. L'Union européenne participe à l'harmonisation des règles au niveau européen, voir même au-delà par la pression que peuvent mettre les Etats membres sur leurs partenaires commerciaux. Cela semble aujourd'hui indispensable pour la bonne implémentation des nouveaux standards³¹⁶.

Les compétences de l'Union dans le champ de la fiscalité sont limitées. Cela ne l'empêche pas d'être très active dans certains domaines. Nous pensons notamment à l'harmonisation pour le bon fonctionnement du marché unique grâce aux directives Mère-Filiales³¹⁷, Fusion³¹⁸ ou Intérêts-Redevances³¹⁹.

L'UE joue aussi un rôle dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale. Depuis la fin des années 80, celle-ci est une préoccupation communautaire³²⁰. Nous ne voulons cependant pas aborder ici les règles développées par l'Union d'un point de vue purement théorique. Dans le contexte des réformes de BEPS, on pense principalement aux travaux du Groupe de travail sur le Code de Conduite pour la fiscalité des entreprises³²¹. Celui-ci a pour but d'identifier, de combattre et d'empêcher à l'avenir la création de règles entraînant la concurrence fiscale dommageable³²². Le Code de Conduite a par la suite développé des règles

³¹⁵ OCDE (2015), *Exposé des actions 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, OCDE, www.oecd.org/fr/fiscalite/beps-expose-des-actions-2015.pdf, p. 5, §1.

³¹⁶ R.J., DANON, *op. cit.*, p. 36.

³¹⁷ Directive n° 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents, *J.O.U.E.*, 29/12/2011, p. 8.

³¹⁸ Directive 2009/133/CE du Conseil du 19 octobre 2009 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'Etats membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un Etat membre à un autre, *J.O.U.E.*, 25/11/2009, p. 34.

³¹⁹ Directive n° 2003/49 du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'Etats membres différents, *J.O.C.E.*, 26/06/2003, p. 49

³²⁰ E. TRAVERSA, A. FLAMINI, « Fighting harmful tax competition trough EU States Aid : Will the hardening of Soft law suffice ? », *European State Aid Quarterly*, Vol. 2015, n°3, p. 325.

³²¹ Conclusions du Conseil ECOFIN du 1^{er} décembre 1997 en matière de politique fiscale, 98/C 2/01, *J.O.C.E.*, 6 janvier 1998.

³²² *Ibidem*.

fiscales coordonnées pour combattre les phénomènes de BEPS et va jouer un grand rôle dans l'implémentation des standards OCDE dans l'Union³²³. Le Groupe a d'ailleurs intégré en grande partie dans ses recommandations les règles développées par le plan 5 dans le cadre des négociations OCDE³²⁴. C'est pourquoi il serait à notre avis redondant de revenir en détail sur ces concepts dans le présent travail.

Nous souhaiterions donc adopter une approche plus pragmatique. Nous allons dès lors aborder trois sujets en lien avec les plans 5 et 8-10, que nous avons abordés dans le Chapitre 2.

Premièrement, la réforme future de la directive Intérêts-Redevances. Le Conseil ECOFIN discute actuellement de l'implémentation d'une clause MET (*Minimum Effective Taxation*) qui pourrait utiliser le standard de l'approche du lien modifiée afin de contrer certaines pratiques des planificateurs fiscaux.

Deuxièmement, nous aborderons les récentes initiatives de la Commission en matière d'aides d'Etat, et principalement l'affaire Starbucks. Cette affaire tourne autour du traitement réservé à des redevances dans le cadre de rulings fixant des prix de transfert.

Troisièmement, nous discuterons des éventuels problèmes que pourrait rencontrer l'implémentation des standards OCDE vis-à-vis du droit communautaire.

3.1 Réforme de la directive Intérêts-Redevances.

La directive 2003/49/CE³²⁵, dite directive Intérêts-Redevances (DIR), fait en sorte que les paiements de redevances et d'intérêts « *échus dans un État membre [soient] exonérés de toute imposition (...) dans cet État d'origine, lorsque le bénéficiaire des intérêts ou redevances est une société d'un autre État membre ou un établissement stable, situé dans un autre État membre, d'une société d'un État membre* »³²⁶. Autrement dit, elle applique le principe de

³²³ V., KALLOE, « EU Code of conduct – From Reviewing Individual Tax Regimes to Developing Horizontal Policy : Cracking the Code in the BEPS Era », *European Taxation*, Mai 2016, p. 183.

³²⁴ *Ibidem*, p. 189.

³²⁵ Directive (DIR) n° 2003/49 du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'Etats membres différents, J.O.C.E du 26.06.2003, p. 49.

³²⁶ C., DEVILLET, *op. cit.*, p. 214.

l'exemption de retenue à la source. Cette exonération peut être subordonnée à l'apport d'une preuve constituée d'une attestation³²⁷.

Cette règle ne s'applique que si les sociétés ou les établissements stables font partie d'un même groupe³²⁸. On entend par sociétés associées toute société UE « i) *lorsqu'elle détient une participation directe d'au moins 25 % dans le capital de l'autre société, ou ii) lorsque l'autre société détient une participation directe d'au moins 25 % dans son capital, ou iii) lorsqu'une troisième société détient une participation directe d'au moins 25 % dans son capital et dans le capital de l'autre société* »³²⁹. Ce choix a été fait pour deux raisons. Premièrement, ce type de paiement a lieu le plus souvent dans des opérations entre entreprises associées³³⁰. Deuxièmement, dans une démarche progressive, on a voulu éviter l'impact budgétaire que pourrait avoir une telle mesure sur les Etats Membres pour qui l'exemption de retenue à la source représente une perte de revenus fiscaux³³¹.

Des discussions pour élargir le champ d'application de la directive, ainsi que pour diminuer le seuil de participation ont été lancées en 2011³³², mais n'ont toujours pas aboutis pour l'instant³³³. Les entreprises non-liées se reposent quant à elles toujours sur les CPDI signées entre les Etats.

La directive avait été créée à l'époque dans l'optique de renforcer le marché unique à l'intérieur de l'Union. Il avait été constaté que les législations des Etats Membres et leurs CPDI ne suffisaient pas à éliminer la double imposition et entraînaient « *des formalités administratives trop lourdes et des charges de trésorerie pour les entreprises concernées* »³³⁴. En effet, en empêchant les retenues à la source, on s'assurait que les transactions transfrontières n'étaient à priori pas soumises à des conditions fiscales moins avantageuses que des transactions internes³³⁵.

³²⁷ DIR, Art. 1 11°.

³²⁸ *Ibidem*, Art. 1, 7°.

³²⁹ *Ibidem*, art. 3.

³³⁰ COMMISSION EUROPEENNE, « Proposition de directive du conseil concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'Etats membres différents », 4 mars 1998, 98/0087 (CNS), § 14.

³³¹ *Ibidem*.

³³² COMMISSION EUROPEENNE, « Proposition de directive du conseil concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'Etats membres différents », 11 novembre 2011, 2011/0314 (CNS).

³³³ Pour suivre l'évolution de la situation, voir http://eur-lex.europa.eu/procedure/FR/201020#2015-06-19_DIS_byCONSIL.

³³⁴ DIR, considérant 2.

³³⁵ *Ibidem*, considérant 1.

Cependant, comme on l'a vu, une exemption totale et inconditionnelle de retenue à la source sur les redevances peut entraîner des schémas de planification fiscale agressive.

Depuis quelques mois, des discussions sont en cours au niveau du Conseil ECOFIN pour réviser certaines dispositions de la DIR³³⁶. Le but serait d'introduire une règle supplémentaire, qui empêcherait l'utilisation abusive de l'exemption octroyée par la directive, sans pour autant se révéler un obstacle à la bonne marche du marché unique. L'ajout consisterait en une clause MET (*Minimum Effective Taxation*). En effet, à l'heure actuelle, même si la directive a pour but de «faire en sorte que les paiements d'intérêts et de redevances soient soumis une fois à l'impôt dans un Etat membre»³³⁷, aucun taux d'imposition minimum n'est prescrit, ce qui laisse une grande marge de manœuvre aux Etats.

L'idée serait toujours d'exempter de retenue à la source le paiement des redevances entre Etats Membres, mais à la condition que le bénéficiaire des paiements soit soumis à un taux d'imposition minimum adéquat dans l'Etat de résidence³³⁸.

Le point de savoir ce qui est "adéquat" est au cœur des discussions actuelles du Conseil ECOFIN.

Plusieurs accords de principe ont déjà été trouvés durant les discussions. Premièrement, le taux d'imposition minimum requis pour l'exemption serait a priori de 10%³³⁹. Le taux de 10% a été choisi car il est le taux d'imposition sur les sociétés le plus bas dans l'Union³⁴⁰. Deuxièmement, le taux d'imposition effectif à prendre en compte au cas par cas serait celui qui résulte du régime théoriquement applicable aux redevances en jeu. Les profits ou pertes engrangées durant l'année n'entrent pas en ligne de compte³⁴¹. De plus, le taux d'imposition effectif devra tenir compte de toutes les autres réductions d'impôt en lien direct avec le paiement des redevances³⁴².

³³⁶ CONSEIL DE L'UNION EUROPEENNE, *Beps : Presidency roadmap on future work*, 6039/16, Bruxelles, 19 février 2016, disponible sur <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6039-2016-INIT/en/pdf>, §7 et s.

³³⁷ DIR, considérant 3.

³³⁸ « Effective taxation in the IRD – amendments to the IRD to include a minimum effective taxation (MET) clause », Working Party on Tax Questions – Direct Taxation – Interest and Royalties Directive, ROOM DOCUMENT #2, 16 février 2016, p. 1 - 2. (Voir Annexe 1).

³³⁹ « Effective taxation in the IRD – amendments to the IRD to include a minimum effective taxation (MET) clause », Working Party on Tax Questions – Direct Taxation – Interest and Royalties Directive, ROOM DOCUMENT #3, 16 février 2016, p. 1 (Voir annexe 2)

³⁴⁰ ZEW, *op. cit.*, p. 5.

³⁴¹ ROOM DOCUMENT #3 (voir annexe 2), *op.cit.*, p. 1.

³⁴² *Ibidem*.

Il ressort des discussions que plusieurs méthodes sont proposées.

▪ **Méthode 1 : Taux unique de 10%**

La première proposition mettrait en place un taux d'imposition minimum. Les redevances perçues devraient être taxées au minimum à un taux de 10% dans l'Etat du bénéficiaire pour que le paiement soit exonéré de retenue à la source³⁴³.

Cette proposition a l'avantage de la simplicité. Elle permet de ne pas prendre en compte les différences entre Etats Membres, pour se focaliser sur un taux fixe et concret. C'est sûrement la méthode la plus facile à mettre en œuvre pour une harmonisation efficace à l'intérieur de l'Union. On peut cependant lui reprocher un manque de flexibilité. Un tel seuil disqualifierait a priori de nombreux *patents boxes* au vu des taux très bas octroyés par celles-ci. On peut prendre l'exemple de la Belgique avec sa déduction pour revenus de brevets dont le taux effectif descend jusque 6,8 %.

▪ **Méthode 2 et 3 : taux unique de 10 % et application de l'approche du lien modifiée sur les *patents boxes*, avec ou sans seuil supplémentaire.**

La deuxième et troisième proposition ont un point commun : elles conservent toutes les deux le principe d'un taux de base de 10 % mais créerait un régime particulier pour les *patent boxes*³⁴⁴. Celles-ci seraient soumises à un "test de substance", en l'occurrence l'approche nexus modifiée. Dans la méthode 2, ce test serait couplé avec un autre seuil minimal, plus bas que 10%, alors que dans la méthode 3, la conformité avec l'approche du lien modifiée suffirait à valider le paiement et à permettre l'exonération de retenue à la source.

Ces méthodes paraissent plus souples et, de ce fait, peut-être plus adaptées. L'application de l'approche nexus modifiée permet d'éviter des phénomènes de planification fiscale agressive, tout en laissant une certaine liberté aux Etats de mettre en place des régimes incitatifs en matière de RetD. De plus, ces méthodes permettent, dans le cas où le pays de résidence n'offre pas de régime préférentiel, ou que le taux effectif de celui-ci est au-delà de 10%, de simplifier la procédure en validant la transaction dans tous les cas. De ce fait, aucune charge administrative supplémentaire ne viendrait alourdir la procédure dans les pays appliquant un taux effectif supérieur à 10 %³⁴⁵.

³⁴³ *Ibidem*, p. 2 – 3.

³⁴⁴ *Ibidem*.

³⁴⁵ *Ibidem*, p. 2.

▪ **Qu'en est-il des relations avec les pays tiers ?**

Dans l'état actuel des choses, et bien que la question soit abordée dans les travaux du Conseil, les paiements de redevances effectués par un Etat membre vers un Etat tiers échappent au champ d'application de la DIR³⁴⁶. La raison en est simple. La DIR a pour but de faciliter les opérations entre Etats Membres³⁴⁷. Les paiements de redevances vers un Etat tiers relèvent de la compétence de l'Etat en question, à travers la CPDI qu'il a négocié avec cet autre Etat. L'Etat tiers pourrait alors offrir à son tour des taux d'imposition très bas à ses sociétés résidentes. Cependant, une telle configuration crée des risques de voir apparaître des phénomènes de BEPS. La possibilité d'action de l'UE à cet égard est limitée en l'état actuel. L'actuelle disposition anti-abus de l'article 5 de la DIR ne peut répondre à ce problème. En effet, cette disposition accorde aux Etats Membres la possibilité de ne pas appliquer la directive « *dans le cas d'opérations dont l'objectif principal ou l'un des objectifs principaux est la fraude ou l'évasion fiscale ou les abus (...)* »³⁴⁸. Encore faudrait-il que l'Etat Membre en question ait l'envie et la volonté de combattre une opération expressément tolérée par la CPDI qu'il a lui-même négociée.

La question d'une approche fiscale européenne coordonnée envers les pays tiers est délicate. La Commission a encore récemment émis des recommandations au sujet de la stratégie extérieure que devraient adopter les Etats Membres³⁴⁹. Selon elle, les Etats Membres doivent « *remédier à leurs approches divergentes dans la lutte contre les menaces extérieures d'érosion de la base d'impositions* »³⁵⁰ par une approche coordonnée.

On notera également la recommandation de la CE concernant la mise en œuvre de mesures contre l'utilisation abusive des conventions fiscales³⁵¹. Inspirée par les résultats du plan 6 de BEPS, la Commission invite notamment les Etats Membres à introduire une clause générale anti-abus dans leurs CPDI. Celle-ci ne permettrait à un contribuable d'en tirer avantage pour

³⁴⁶ *Ibidem*, p. 6.

³⁴⁷ DIR, considérant 1.

³⁴⁸ *Ibidem*, art. 5.

³⁴⁹ COMMISSION EUROPEENNE, « Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil sur un stratégie extérieure pour une imposition effective », 28 janvier 2016, disponible sur <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1454056581340&uri=COM:2016:24:FIN>.

³⁵⁰ *Ibidem*, p. 2.

³⁵¹ COMMISSION EUROPEENNE, « Recommandation de la Commission du 28.01.2016 concernant la mise en œuvre de mesures contre l'utilisation abusive des conventions fiscales », 28 janvier 2016, disponible sur http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/anti_tax_avoidance/c_2016_27_1_fr.pdf.

ses activités que dans le cas où « *ce montage ou cette transaction correspond à une activité économique authentique(...)* »³⁵².

Ces règles ne sont pas contraignantes. L'approche belge à cet égard est de suivre les négociations en cours au niveau de l'OCDE, qui permettront de mettre en place un cadre « *pour modifier les dispositions des conventions sur une base multilatérale, pour éviter que les traités de prévention de la double imposition ne doivent être adaptés séparément,(...) d'autant plus qu'une approche mondiale est ici bien plus efficace* »³⁵³.

▪ **Futur de l'impôt des sociétés dans l'Union européenne**

L'adoption d'une clause MET, bien qu'elle soit encore sujette à discussion, est un compromis intéressant pour préserver le commerce intra-européen et prévenir les transferts de bénéfices abusifs. Cependant, nous attendrons le résultat final des négociations avant de nous prononcer sur l'efficacité du nouveau texte.

Nous pouvons légitimement nous demander si l'insertion d'une clause MET n'est pas une réforme trop peu ambitieuse pour l'Union. N'oublions pas que les institutions européennes ont pour objectif à long terme la création de l'Assiette Commune Consolidée de l'Impôt des Sociétés (ACCIS)³⁵⁴. L'ACCIS serait un moyen de passer outre les différences entre Etats Membres en créant « *un ensemble unique de règles de détermination du résultat imposable* »³⁵⁵ des entreprises ayant des activités dans l'UE.

L'objectif annoncé de l'Union est bien d'éviter que des bénéfices soient transférés hors de l'UE sans avoir été taxés, mais sans répondre à la question de savoir quel Etat membre perçoit les recettes fiscales³⁵⁶. Nous pouvons encore le constater dans les projets émis par la Commission le 28 janvier 2016 pour contrer la planification fiscale agressive. Même si les propositions sont un pas vers l'avant, les règles s'attaquent avant tout « *à la dimension offshore* »³⁵⁷ des problèmes, sans s'intéresser aux dérives engendrées par la compétition

³⁵² COMMISSION EUROPEENNE, « Recommandation de la Commission du 28.01.2016 concernant la mise en œuvre de mesures contre l'utilisation abusive des conventions fiscales », *op. cit.*, p. 4.

³⁵³ Cabinet du Ministre des finances et de la Lutte contre la Fraude Fiscale, *op. cit.*, p. 65.

³⁵⁴ COMMISSION EUROPEENNE, « Assiette Commune Consolidée pour l'Impôt des Sociétés », disponible sur http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_fr.htm.

³⁵⁵ *Ibidem*.

³⁵⁶ COMMISSION EUROPEENNE, « Communication de la Commission au Parlement Européen et au Conseil : Un système d'imposition des sociétés juste et efficace au sein de l'Union européenne : cinq domaines d'action prioritaires », *op. cit.*, p. 7.

³⁵⁷ M., AUERBACH, *IKEA : Flat pack Tax Avoidance – Taaks Avoyd*, étude commandée par le groupe des Verts au Parlement Européen, disponible sur <http://www.greens-efa.eu/corporate-tax-avoidance-15176.html>, p. 5.

fiscale intra-européenne³⁵⁸. La Commission confirme encore son orientation dans les choix des mots utilisés dans les considérants de la proposition de directive sur la lutte contre l'évasion fiscale annoncée le 28 janvier dernier : « *Il convient d'établir des règles pour lutter contre l'érosion des bases d'imposition au sein du marché intérieur et contre le transfert de bénéfices hors du marché intérieur* »³⁵⁹. Autrement dit, si l'évasion fiscale est intra-européenne, la Commission n'y voit pas d'inconvénient. Ce point de vue est logique avec l'approche européenne de libre circulation à l'intérieur du marché commun et de création d'un ACCIS.

Dans tous les cas, les discussions actuelles vont vers une plus grande harmonisation européenne. Si les règles actuelles se révèlent suffisantes, le problème est réglé. Mais dans le cas où le système offrirait toujours des failles intra-européennes après l'implémentation de ces réformes, la solution paraîtra logique : encore plus d'harmonisation. A court terme, il semble cependant que l'introduction d'un impôt unique européen soit peu plausible³⁶⁰.

3.2 Pratiques récentes en matière d'aides d'Etat fiscales

Les règles en matière d'aides d'Etat ne font pas à proprement parler partie du droit fiscal. Elles sont avant tout un moyen pour établir un environnement de concurrence sain à l'intérieur du marché commun en interdisant les aides d'Etats dommageables³⁶¹. La Commission tire ses pouvoirs des articles 107 à 109 du TFUE : « *Sauf dérogation prévue par le présent Traité, sont incompatibles avec le marché intérieur, dans la mesure où elles affectent les échanges entre Etats membres, les aides accordées par les Etats ou au moyen de ressources d'Etat sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions* »³⁶². Les Etats Membres qui voudraient mettre en place un projet d'aide d'Etat sont en principe tenu de le notifier à la Commission et d'attendre son aval avant l'entrée en vigueur³⁶³.

³⁵⁸ *Ibidem*.

³⁵⁹ Proposition de Directive du Conseil établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur, 28 janvier 2016, 2016/0011 (CNS), considérant 5.

³⁶⁰ R. H. C., LUJA, « EU Report », *Cahiers de Droit Fiscal International : Vol.100a, Tax incentives on Research and Development(R&D)*, IFA, 2015, p. 76.

³⁶¹ R.J., DANON, *op. cit.*, p. 63.

³⁶² TFUE, art. 107.

³⁶³ *Ibidem*, art. 108 § 3.

3.2.1 Critères d'application des aides d'Etat fiscales

La matière n'a pas connu de révolution récemment³⁶⁴. L'application des règles des aides d'Etat à des situations liées à la fiscalité n'est pas chose nouvelle³⁶⁵. Cependant, suite aux remous provoqués par les récents scandales fiscaux, la Commission a commencé à s'intéresser à des situations fiscales précises mises en place par des *rulings* nationaux, où des actifs de propriété intellectuelle jouent un rôle central³⁶⁶. Dans ces affaires, la CE utilise ses compétences pour combattre la compétition fiscale dommageable³⁶⁷.

Quatre conditions doivent être remplies pour savoir si on est en présence d'une aide d'Etat dommageable. Les critères utilisés dans les affaires fiscales sont à peu de choses près les mêmes que les critères généraux développés dans les autres domaines³⁶⁸. Ceux-ci ont été exprimés dans de nombreux arrêts de la CJUE : « *Premièrement, il doit s'agir d'une intervention de l'état ou au moyen de ressources d'Etat. Deuxièmement, cette intervention doit être susceptible d'affecter les échanges entre Etats Membres. Troisièmement, elle doit accorder un avantage à son bénéficiaire. Quatrièmement, elle doit fausser ou menacer de fausser la concurrence* »³⁶⁹.

▪ **Premier critère : Intervention de l'Etat**

L'aide doit être octroyée au moyen des ressources d'un Etat³⁷⁰. Dans le domaine fiscal, cette condition n'entraîne pas de réelle discussion. En effet, suivant le principe de la légalité de l'impôt, toute disposition fiscale provient de la loi, établie par l'Etat. Aucune distinction n'est faite selon que les ressources proviennent d'une collectivité territoriale ou de l'Etat central³⁷¹. L'aide peut consister en une aide financière ou simplement en une

³⁶⁴ R. LYAL, « Transfer Pricing Rules and State Aid », *Fordham International Law Journal*, Volume 38/4, 2015, p. 1017.

³⁶⁵ COMMISSION EUROPEENNE, « Communication sur l'application des règles relatives aux aides d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises », *J.O.C.E.*, C. 384, 10 décembre 1998, p. 3 à 9.

³⁶⁶ COMMISSION EUROPEENNE, « La Commission décide que les avantages fiscaux sélectifs accordés à Fiat au Luxembourg et à Starbucks aux Pays-Bas sont illégaux au regard des règles de l'UE en matière d'aides d'Etat », 21 octobre 2015, disponible sur http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_fr.htm.

³⁶⁷ E. TRAVERSA, A. FLAMINI, *op. cit.*, p. 326.

³⁶⁸ A. MAITROT DE LA MOTTE, *op. cit.*, p. 241.

³⁶⁹ CJUE, 24 juillet 2003, *Altmark Trans et Regierungspräsidium Magdeburg*, C-280/00, disponible sur www.curia.europa.eu, § 75.

³⁷⁰ COMMISSION EUROPEENNE, « Communication sur l'application des règles relatives aux aides d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises », *op. cit.*, § 10.

³⁷¹ CJUE, 6 septembre 2006, *Portugal c. Commission*, C-88/03, disponible sur www.curia.europa.eu, §55.

réduction d'impôt. En effet, « *une perte de recettes fiscales équivaut à la consommation de ressources d'Etat sous la forme de dépenses fiscale* »³⁷².

▪ **Deuxième condition : Affecter les échanges entre Etats Membres**

L'avantage accordé doit être susceptible d'affecter les échanges entre Etats membres. Cette condition est également assez facile à remplir, dès lors qu'une simple présomption suffit³⁷³. Il suffit qu'une aide menace de fausser la concurrence et renforce la position d'une entreprise vis-à-vis des autres pour entrer dans le champ d'application des aides d'Etat³⁷⁴.

▪ **Troisième condition : Avantage sans contrepartie**

Une aide d'état fiscale dommageable est constituée par l'octroi d'un avantage fiscal sans contrepartie. Il y a un "avantage" lorsque « *l'entreprise bénéficiaire reçoit un avantage économique qu'elle n'aurait pas obtenu dans des conditions normales de marché* »³⁷⁵. L'aide peut être accordée sous n'importe quelle forme, qu'elle soit positive, par une subvention, ou négative, sous forme de réduction d'impôt³⁷⁶. Il ne doit pas exister de contrepartie équitable à cet avantage. On peut trouver un exemple de contrepartie équitable dans le cas où un avantage aurait pour but de rémunérer des prestations de service public³⁷⁷.

▪ **Quatrième condition : Sélectivité de la mesure**

Enfin, l'aide accordée doit être sélective, c'est-à-dire qu'elle favorise certaines entreprises ou productions³⁷⁸. C'est sûrement cette condition qui est la plus complexe dans notre cas. En effet, les aides fiscales peuvent prendre de nombreuses formes³⁷⁹. Une aide est sélective lorsqu'elle octroie à une entreprise un avantage qui ne serait pas disponible en temps normal à une autre entreprise, vis-à-vis des règles générales en vigueur dans la juridiction concernée³⁸⁰. Il sera donc important de bien déterminer les règles fiscales de référence dans chaque cas d'espèces.

³⁷² *Ibidem*, § 10.

³⁷³ A. MAITROT DE LA MOTTE, *op. cit.*, p. 244.

³⁷⁴ CJUE, 21 juillet 2005, *Xunta De Galicia c. Commission*, C-71/04, disponible sur www.curia.europa.eu.

³⁷⁵ CJUE, 11 juillet 1996, *Syndicat Français de l'Express International et autres c. La Poste et autres*, C-39/94, disponible sur www.curia.europa.eu, §60

³⁷⁶ CJUE, 8 septembre 2011, *Paint Graphos e. a.*, C-78/08, C-79/08, C-80/08 (affaires jointes), disponible sur www.curia.europa.eu, §44 à 47.

³⁷⁷ A. MAITROT DE LA MOTTE, *op. cit.*, p. 246.

³⁷⁸ R. LYAL, *op. cit.*, p. 1028-1029.

³⁷⁹ C., MICHEAU, *Droit des aides d'Etat et des subventions en fiscalité : droit de l'Union européenne et de l'OMC*, Coll. De la Faculté de droit, d'économie et de finances de l'Université de Luxembourg, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 91.

³⁸⁰ R. LYAL, *op. cit.*, p. 1028 – 1029.

3.2.2 L'affaire Starbucks

○ Lien entre ruling fiscal, prix de transfert et aide d'Etat

La simple existence d'un système donnant accès à un service rendant des décisions anticipées, comme il en existe en Belgique, n'est pas en soi une aide d'état dommageable³⁸¹. Cela est confirmé par la Commission dans sa notice sur l'application des règles en matière d'aides d'Etat³⁸². Les rulings participent à la bonne exécution du principe de sécurité juridique, indispensable à la stabilité de notre société. Le problème se pose lorsque la décision octroyée par l'administration crée un avantage sélectif pour une entreprise ou un groupe d'entreprises déterminé. La Commission souligne en effet qu'une décision qui s'écarte des règles fiscales générales est particulièrement suspecte³⁸³.

Dans sa proposition de modernisation de sa notice, la Commission a identifié certaines situations dans lesquelles elle considère que les rulings ont des risques de faire preuve de sélectivité³⁸⁴ :

- L'administration fiscale a un pouvoir discrétionnaire dans l'octroi des rulings.
- Les rulings ne sont pas disponibles à des entreprises dans des situations légales et factuelles similaires.
- L'administration semble appliquer un traitement fiscal favorable comparé au traitement réservé à d'autres contribuables dans des circonstances similaires.
- Le ruling a été rendu en contradiction avec la loi fiscale et résulte en un taux d'imposition plus bas que la normale.

La matière des prix de transfert se prête bien à la demande de rulings³⁸⁵. C'est en effet une matière technique et qui repose avant tout sur des circonstances d'espèce. Il peut être difficile de savoir si l'évaluation et l'interprétation que l'on donne à une situation seront acceptées par le contrôleur, surtout s'il n'existe pas de vrais comparables pour les éléments à

³⁸¹ *Ibidem*, p. 1041.

³⁸² COMMISSION EUROPEENNE, *Notice on the application of the State aid rules to measures relating to business taxation*, J.O.C.E., C 384, 10/12/1998, §22. Notons que la Commission a proposé des développements supplémentaires concernant les aides d'Etat en 2014. La version définitive de cette modernisation de la notice de 1998 est toujours en cours d'élaboration. : COMMISSION EUROPEENNE, « Communication from the Commission : Draft Commission Notice on the notion of State aid pursuant to Article 107(1) TFUE », 2014, disponible sur http://ec.europa.eu/competition/consultations/2014_state_aid_notion/draft_guidance_en.pdf.

³⁸³ *Ibidem*.

³⁸⁴ COMMISSION EUROPEENNE, « Communication from the Commission : Draft Commission Notice on the notion of State aid pursuant to Article 107(1) TFUE », *op. cit.*, § 177.

³⁸⁵ La Commission en donne d'ailleurs un exemple : *ibidem*, § 176.

analyser³⁸⁶. Cela s'avère presque indispensable lorsque des actifs IP sont en jeu. Comme nous l'avons vu plus haut³⁸⁷, les règles qui s'y appliquent sont complexes et reposent sur des interprétations ouvertes à critiques. S'assurer par avance que la méthode retenue sera validée est donc précieux. Cependant, comme nous l'avons dit, l'octroi d'un ruling fiscal, constituant par définition une décision individuelle, pourrait *a priori* passer pour une aide sélective au sens des règles en matière d'aides d'Etat.

○ Starbucks : les faits.

▪ **Contexte**

Dans son communiqué du 11 juin 2014³⁸⁸, la CE annonça en grande pompe que des enquêtes en matière d'aides d'Etat ont été lancées concernant des rulings fiscaux accordés à des multinationales par les administrations de l'Irlande, des Pays-Bas et du Luxembourg. Le but de ces actions est de rétablir une « *compétition fiscale équitable* »³⁸⁹.

Nous nous intéresserons à l'affaire concernant les Pays-Bas et Starbucks. Au centre de celle-ci se trouve deux rulings, dont un concerne l'évaluation d'actifs IP et qui soulève de nombreuses questions. A l'heure où nous écrivons ces lignes, nous connaissons le verdict de la Commission bien que la version officielle et publique de la décision n'ait pas encore été publiée pour des raisons de confidentialité³⁹⁰. L'aide accordée à Starbucks a été déclarée comme constitutive d'une aide d'Etat par la Commission³⁹¹. La CE avance un chiffre de 20 à 30 millions d'euros d'impôt impayés à récupérer³⁹². Les Pays-Bas ont introduit un recours contre la décision le 23 Décembre 2015³⁹³.

³⁸⁶ A. TAFERNER, J-W KUIPERS, *op. cit.*, p.5.

³⁸⁷ *Supra*, 2.2.

³⁸⁸ COMMISSION EUROPEENNE, « Communiqué de presse – Aides d'Etat : la Commission enquête sur des accords sur les prix de transfert dans le cadre de l'impôt sur les sociétés applicable à Apple (Irlande), Starbucks (Pays-Bas), et Fiat Finance and Trade (Luxembourg) », 11 juin 2014, disponible sur http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-663_fr.htm.

³⁸⁹ *Ibidem*.

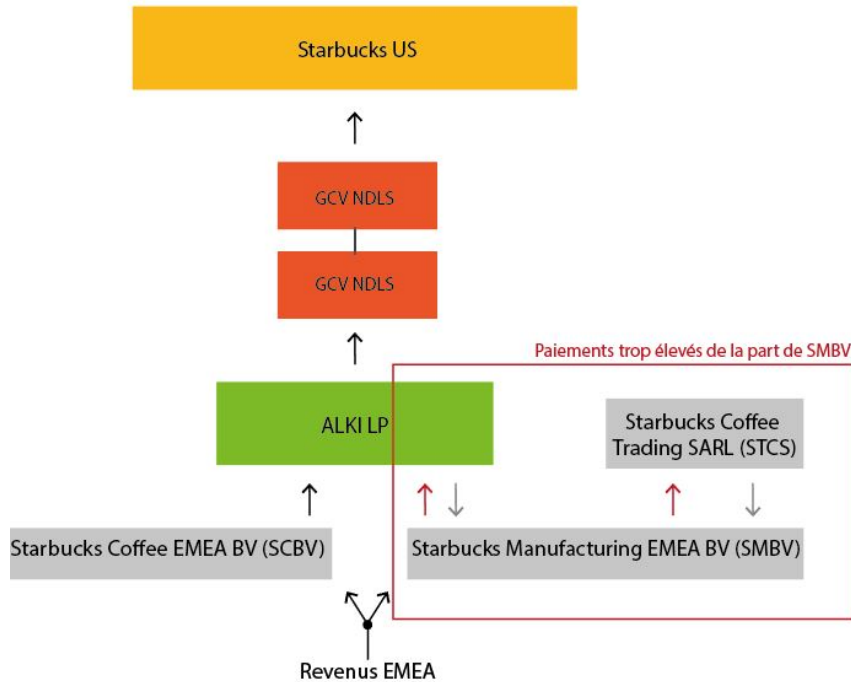
³⁹⁰ Fiche récapitulative des documents officiels : COMMISSION EUROPEENNE, « SA.38374 State aid implemented by the Netherlands to Starbucks », disponible sur http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/case_details.cfm?proc_code=3_SA_38374.

³⁹¹ *Ibidem*.

³⁹² COMMISSION EUROPEENNE, « La Commission décide que les avantages fiscaux sélectifs accordés à Fiat au Luxembourg et à Starbucks aux Pays-Bas sont illégaux au regard des règles de l'UE en matière d'aides d'Etat », 21 octobre 2015, disponible sur http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_fr.htm.

³⁹³ CJUE, *Pays-Bas/Commission*, T-760/15, 23/12/2015, disponible sur www.curia.europa.eu.

Affaire Starbucks



Le groupe Starbucks présente une structure relativement complexe³⁹⁴. La maison-mère de Starbucks est établie aux Etats-Unis. Celle-ci développe ses activités à travers plusieurs branches distinctes, dont la branche EMEA³⁹⁵, qui se charge des activités du groupe en Europe³⁹⁶. Le siège européen du groupe se situe au Pays-Bas, à travers la société Starbucks Coffee BV (SCBV)³⁹⁷. L'activité de cette entité revient à octroyer des sous-licences de ce qui constitue la valeur de Starbucks (marque, identité visuelle, etc.) aux différents opérateurs en contact avec le consommateur final³⁹⁸. Une deuxième société, Starbucks Manufacturing BV (SMBV) s'occupe de la production et de la livraison de grains de café aux différents opérateurs avec lesquelles SCBV a conclu un contrat³⁹⁹. Les deux entités tiennent leurs droits de propriété intellectuelle de ALKI LP, société anglaise qui est le propriétaire légal de l'IP de Starbucks dans la branche EMEA⁴⁰⁰. De plus, SMBV achète les grains de café verts nécessaires à son activité de torréfaction à un autre membre du groupe, Starbucks Coffee Trading SARL (SCTS), basé en Suisse.

³⁹⁴ Inspiré du tableau fourni par la CE dans : COMMISSION EUROPEENNE, « Aide d'Etat SA.38374 – Aide présumée à Starbucks », *J.O.U.E.*, C 460/11, 19 février 2014, §27. Le cadre « Starbucks US » a été volontairement simplifié pour nous concentrer sur les éléments soulevés par la Commission.

³⁹⁵ EMEA signifie « Europe, Middle-East, Africa »

³⁹⁶ *Ibidem*, §19.

³⁹⁷ COMMISSION EUROPEENNE, « Aide d'Etat SA.38374 – Aide présumée à Starbucks », *op. cit.*, § 22.

³⁹⁸ *Ibidem*.

³⁹⁹ *Ibidem*, § 23.

⁴⁰⁰ *Ibidem*, § 27.

Les redevances payées par SCBV et SMBV permettent de faire transiter les revenus de la zone EMEA vers ALKI. Ces revenus passent alors par deux sociétés néerlandaises établies sous forme de “gesloten commanditaire vennootschappen” (GCV). La structure sous forme de double GCV a été mise en place par Starbucks pour éviter que les revenus de l’entité suisse de Starbucks ne soient taxés⁴⁰¹. Au niveau du fisc néerlandais, quasiment aucune taxe n’est perçue étant donné que les Pays-Bas ne taxent les revenus d’une GCV que si les participants à cette société sont des sociétés résidentes néerlandaises⁴⁰². ALKI LP est quant à elle également considérée transparente fiscalement vis-à-vis du fisc néerlandais.

Si l’on suit ce schéma, les redevances payées par SCBV et SMBV pour l’utilisation de la propriété intellectuelle sont considérées comme des paiements directs aux entités Starbucks basées aux Etats-Unis et échappent donc en grande partie à l’impôt sur le territoire européen⁴⁰³.

Les rulings visés dans la décision de la Commission du 21 Octobre sont ceux accordés à SMBV, concernant d’une part l’évaluation des redevances payées à ALKI et d’autre part le prix payé afin de se fournir en grains de café verts auprès de SCTS.

Les deux rulings visés ici sont des APA (*Advance Pricing Arrangement*). Comme on peut le voir dans l’affaire Starbucks, les APA permettent à l’avance de s’arranger avec l’administration fiscale sur les différents comparables et méthodes de prix de transfert utilisés dans l’évaluation de la transaction. Ce genre d’accord est habituellement fixé pour une certaine période de temps et permet de donner la sécurité juridique au contribuable, tant qu’il respecte l’accord⁴⁰⁴. En l’occurrence les accords passés avec SMBV courait du 1^{er} octobre 2007 au 31 octobre 2017⁴⁰⁵.

▪ **Ruling 1 : SMBV -- ALKI**

Concernant le ruling fixant la valeur des redevances à payer par SMBV à ALKI, la Commission a estimé que le montant de cette redevance était trop élevé car elle ne prenait pas bien en compte la valeur de marché de l’actif IP transféré⁴⁰⁶.

⁴⁰¹ *Ibidem*, § 31.

⁴⁰² *Ibidem*, § 28.

⁴⁰³ *Ibidem*.

⁴⁰⁴ *Ibidem*, § 8.

⁴⁰⁵ EERSTE KAMER DER STATEN-GENERAAL, « Samenvatting besluit Europese Commissie inzake Starbucks tax ruling », 27/11/2015, disponible sur https://www.eerstekamer.nl/overig/20151127/samenvatting_besluit_europese/meta.

⁴⁰⁶ EERSTE KAMER DER STATEN-GENERAAL, *op. cit.*, p. 3.

Le premier grief soulevé par la Commission concerne la façon dont l'autorité fiscale néerlandaise a considéré SMBV. Celle-ci est considérée dans le ruling comme un « *toll manufacturer* », c'est-à-dire un intervenant intermédiaire, dont la fonction est de transformer les matières premières pour le reste du groupe et qui n'assume quasiment aucun risque engendré par l'activité économique⁴⁰⁷. Comme nous l'avons abordé plus haut⁴⁰⁸, moins une entité assume les risques liés à son activité, moins elle peut prétendre aux revenus qui en découlent. La CE a considéré que SMBV assumait en fait des risques et pouvait donc prétendre à une rémunération plus élevée pour ses activités⁴⁰⁹. En conséquence, la Commission a estimé que la redevance devait être réévaluée à la baisse, afin d'octroyer une rémunération plus élevée à SMBV pour les fonctions qu'elle exerce réellement.

Ensuite, la Commission s'est interrogée sur la manière dont avait été évalué le montant de la redevance et sur les problèmes posés par la méthode d'évaluation des prix de transfert qui avait été retenue dans le ruling⁴¹⁰.

La méthode mise en place par Starbucks avait pour résultat de d'abord déterminer la rémunération que devait gagner SMBV, pour ensuite payer le profit excédentaire sous forme de redevances à ALKI LP. Le montant était donc considéré comme un profit résiduel. La Commission considère que celui-ci devait être calculé sur les revenus engrangés par les activités de SMBV⁴¹¹. La CE a également émis des reproches à l'égard d'une telle méthode basée sur le profit résiduel dans l'affaire annoncée en juin 2014 concernant le Luxembourg⁴¹². L'OCDE également met en garde contre une telle pratique, en soulignant que dans le cas de transactions impliquant des actifs incorporels, « *il est important de ne pas considérer simplement que la totalité du bénéfice résiduel (...) devrait nécessairement être attribuée au propriétaire [légal] des actifs incorporels* »⁴¹³. La détermination du prix de pleine concurrence nécessite de passer par l'analyse fonctionnelle des transactions en présence.

Il est soutenu par la Commission que les arrangements mis en place par Starbucks lui permettent de diminuer son résultat taxable et ne sont pas équivalents à ce qui serait mis en

⁴⁰⁷ COMMISSION EUROPEENNE, « Aide d'Etat SA.38374 – Aide présumée à Starbucks », *op. cit.*, § 80.

⁴⁰⁸ *Supra*, p. 49.

⁴⁰⁹ COMMISSION EUROPEENNE, « Aide d'Etat SA.38374 – Aide présumée à Starbucks », *op. cit.*, § 82 à 96.

⁴¹⁰ *Ibidem*, § 97 à 125.

⁴¹¹ A. TAFERNER, J-W KUIPERS, *op. cit.*, p. 5.

⁴¹² *Ibidem*, p. 5. Pour l'affaire concernant le Luxembourg voir : COMMISSION EUROPEENNE, « Aide d'Etat SA.38944 – Aide présumée en faveur d'Amazon », *J.O.U.E.*, C 44/13, 6 février 2015, § 65 à 67.

⁴¹³ OCDE (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports*, *op. cit.*, § 6.133.

place entre deux entreprises indépendantes⁴¹⁴. Le ruling confèrerait donc un avantage sélectif, au sens des aides d'Etat, à Starbucks en lui permettant de réduire sa charge fiscale en réduisant sa base imposable⁴¹⁵.

▪ **Ruling 2 : SMBV -- SCTS**

Un deuxième ruling est visé par la Commission dans sa décision. La CE reprochait ici le « *prix excessif pour les grains de café vert que [SMBV] achète à SCTS* »⁴¹⁶. Ce prix aurait été surévalué par rapport à un prix normal entre deux acteurs indépendants. De cette manière, les revenus engrangés par SMBV pour ses activités de torréfaction ne suffisaient plus à couvrir les redevances à payer pour ALKI. SMBV devait ainsi utiliser les revenus qu'elle engrangeait grâce aux restes de ses activités (vente de produits divers, tasses, goodies, produits frais,...) pour payer la redevance, faisant ainsi transiter encore plus de revenus vers ALKI⁴¹⁷.

○ *Que penser de cette décision ?*

▪ **Conditions constitutives d'une aide d'Etat**

Il est intéressant de revenir sur la façon dont la Commission a appliqué les conditions pour déterminer que les décisions anticipées représentent des aides d'Etats. Trois d'entre elles se rencontrent sans discussion. Les rulings sont sans aucun doute des avantages économiques sans contrepartie. Starbucks en retire en effet un avantage économique unilatéral. Ensuite, cet avantage est octroyé au moyen de ressources d'Etat, par le biais d'un impôt moins élevé. Enfin, cet avantage est susceptible de fausser la concurrence.

Cependant, la condition de sélectivité soulève davantage d'interrogation. Lors de l'appréciation de la sélectivité de la mesure, la Commission suit une démarche en trois étapes⁴¹⁸. Elle identifie d'abord un système de référence nationale, qui est le « *régime fiscal commun ou « normal » applicable dans l'Etat membre concerné* »⁴¹⁹. Ensuite, elle détermine si la mesure en question constitue une dérogation au régime général, ce qui prouverait le

⁴¹⁴ COMMISSION EUROPEENNE, « Aide d'Etat SA.38374 – Aide présumée à Starbucks », *op. cit.*, § 114.

⁴¹⁵ *Ibidem*, § 124-125.

⁴¹⁶ COMMISSION EUROPEENNE, « La Commission décide que les avantages fiscaux sélectifs accordés à Fiat au Luxembourg et à Starbucks aux Pays-Bas sont illégaux au regard des règles de l'UE en matière d'aides d'Etat », 21 octobre 2015, disponible sur http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_fr.htm.

⁴¹⁷ *Ibidem*.

⁴¹⁸ A. TAFERNER, J-W KUIPERS, *op. cit.*, p. 3.

⁴¹⁹ CJUE, 8 septembre 2011, *Paint Graphos e. a.*, C-78/08, C-79/08, C-80/08 (affaires jointes), disponible sur www.curia.europa.eu, § 49.

caractère sélectif de l'avantage octroyé⁴²⁰. Enfin, elle vérifie si la dérogation peut être justifiée. En effet, une mesure qui semble sélective pourrait être conforme aux règles en matière d'aides d'Etat « *lorsque cette différenciation résulte de la nature ou de l'économie du système de charges dans lequel elles s'inscrivent* »⁴²¹.

Le système de référence national est constitué de l'ensemble des règles fiscales généralement applicables aux entreprises indépendantes, basées sur des critères objectifs⁴²². En effet, que les sociétés soient liées ou non, les règles générales sont en principe les mêmes⁴²³. En l'occurrence, le système de référence est celui applicable à l'impôt des sociétés néerlandais.

La Commission a considéré que l'implémentation des règles de prix de transfert néerlandaise dérogeait au système de référence car elles offraient des règles spéciales aux multinationales⁴²⁴. Selon la Commission, cela entraîne le fait que ces règles seraient en elle-même sélectives⁴²⁵. Cependant, comme certains auteurs l'ont souligné, tous les systèmes fiscaux ont des règles qui ne s'appliquent qu'à certains contribuables⁴²⁶. Le but intrinsèque des règles en matière de prix de transfert est de s'appliquer aux groupes, afin de mettre en place des conditions équivalentes à celles qui auraient lieu entre entreprises indépendantes⁴²⁷. Ces règles ne dérogent donc pas au système général. De plus, si ces règles devaient finalement être considérées comme une dérogation, celle-ci serait de toute façon justifiée par la « *nature et le but (...) des règles de prix de transfert, c'est-à-dire assurer un traitement égal entre les groupes et les sociétés indépendantes* »⁴²⁸.

Nous comprenons donc mal la position de la Commission. Nous y voyons avant tout sa volonté de combattre la compétition fiscale dommageable à travers ses compétences en matière d'aides d'Etat, quitte à bousculer les principes.

▪ **Principe de pleine concurrence**

L'interprétation qui est donnée par la Commission du principe de pleine concurrence dans cette affaire est à souligner.

⁴²⁰ *Ibidem*.

⁴²¹ CJUE, 6 septembre 2006, *Portugal c. Commission*, C-88/03, disponible sur www.curia.europa.eu, § 52.

⁴²² EERSTE KAMER DER STATEN-GENERAAL, *op. cit.*, p. 2.

⁴²³ R. LYAL, *op. cit.*, p. 1040.

⁴²⁴ EERSTE KAMER DER STATEN-GENERAAL, *op. cit.*, p. 2.

⁴²⁵ *Ibidem*.

⁴²⁶ A. TAFERNER, J-W KUIPERS, *op. cit.*, p. 7.

⁴²⁷ *Ibidem*.

⁴²⁸ *Ibidem*. (Traduction personnelle)

En principe, si la CE veut utiliser l'argument du principe de pleine concurrence, celui-ci doit faire partie du système national de référence⁴²⁹. En effet, les principes de l'OCDE sont de la *soft law*. Il revient à chaque pays de les appliquer à sa manière. Que la Commission y fasse référence, en donne sa propre interprétation et oblige leur application pourrait passer pour une violation de la souveraineté fiscale de l'Etat Membre⁴³⁰. Pourtant, dans cette affaire, les griefs de la CE se rapportent à des arrangements qui sont basés sur les principes de l'OCDE, tels que implémentés par l'Etat néerlandais, mais dont la Commission ne considère pas le résultat comme un prix de pleine concurrence⁴³¹. Pour appuyer son argumentation, cette dernière considérerait le principe de pleine concurrence comme un « *principe général Européen d'égalité dans le traitement fiscal* »⁴³². On peut s'interroger sur la réelle existence de ce principe, étant donné qu'elle n'a pas la compétence pour l'imposer aux Etats Membres.

De plus, une telle interprétation, si elle était acceptée, pourrait se révéler problématique en ce sens qu'elle hypothèque la situation juridique de certains contribuables. Ces derniers ont voulu s'assurer la sécurité juridique en demandant un ruling et en s'appuyant sur les standards développés par l'OCDE, tels qu'ils ont été introduits dans les Etats Membres. En se référant à un principe *européen* de pleine concurrence, la Commission introduit une certaine dose d'arbitraire dans ses décisions, créant de l'incertitude dans le chef des acteurs économiques

▪ La décision par rapport aux standards OCDE

Il est intéressant d'analyser la décision de la Commission à la lumière des Principes OCDE en matière de prix de transfert et des nouvelles normes négociées lors du projet BEPS.

Un point commun peut se trouver dans la manière dont la Commission et le plan 8-10 analysent l'attribution et l'évaluation des risques⁴³³. Dans les nouveaux standards de l'OCDE, l'allocation des risques par contrat est possible mais devra être réelle, dans le sens où la partie censée assumer ces risques doit en être capable et l'attribution doit correspondre à la conduite des parties. Autrement dit, les termes du contrat doivent coïncider avec la

⁴²⁹ R., LUJA, *EU State Aid Law and National Tax Rulings: In-Depth Analysis for the TAXE Special Committee*, octobre 2015, IP/A/TAXE/2015-02, disponible sur http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563453/IPOL_IDA%282015%29563453_EN.pdf, p. 12.

⁴³⁰ A. TAFERNER, J-W KUIPERS, *op. cit.*, p. 8.

⁴³¹ *Ibidem*, p. 6.

⁴³² EERSTE KAMER DER STATEN-GENERAAL, *op. cit.*, p. 2. Pour cet argument, nous nous basons sur le compte-rendu de l'affaire, tel qu'il a été émis par l'administration néerlandaise. Il sera intéressant de voir dans la décision finale comment la Commission développe ses arguments à cet égard.

⁴³³ A. TAFERNER, J-W KUIPERS, *op. cit.*, p. 10.

situation réelle et le comportement des parties. En refusant l'évaluation du montant des redevances payées à ALKI par SMBV, notamment sur l'argument que cette dernière n'a pas les capacités d'assumer les risques qui lui sont attribués⁴³⁴, la Commission respecte ce principe. Cependant, la conformité n'est que partielle. En effet, la conséquence de la décision de la Commission a été la diminution de la redevance, ce qui a pour effet d'octroyer davantage de revenus à SMBV. Dans la pureté des principes OCDE, la rémunération aurait dû être attribuée aux entités du groupe qui supportent en réalité les risques visés et apportent « *une contribution significative à la création de valeur* »⁴³⁵. Il n'est cependant pas établi que cela soit SMBV⁴³⁶.

On peut également trouver une différence d'interprétation entre la Commission et l'OCDE concernant les accords intra-groupes⁴³⁷. En principe, tant que les contrats reflètent une « *rationalité commerciale qui serait acceptée entre des parties indépendantes* »⁴³⁸, les Principes de l'OCDE reconnaissent une telle transaction, même si il n'existe aucune possibilité d'observer un accord comparable entre deux parties indépendantes⁴³⁹. Ce point de vue paraît raisonnable, en ce qu'il n'exclut pas a priori des accords sur le simple fait qu'ils ont été conclus entre parties liées. En effet, il est toujours possible que certains accords soient particuliers à certains types d'entreprises. Tant que ceux-ci se concluent en respectant l'idée "d'indépendance" derrière les règles de prix de transfert, pourquoi les remettre en question ? C'est pourtant ce que semble faire la Commission dans sa décision, en rejetant les accords de répartition de risque « *parce que la réalité économique pourrait de facto être contournée* »⁴⁴⁰. La CE semble en effet avoir peur que les groupes d'entreprises utilisent les accords intra-groupes avant tout pour mettre sur pied des situations artificielles⁴⁴¹.

▪ **Les aides d'Etat sont-elles adaptées pour combattre ce genre de pratique ?**

On peut se poser la question de savoir si l'utilisation des règles en matière d'aide d'Etat est vraiment le meilleur moyen de combattre les phénomènes d'évasion fiscale internationale.

⁴³⁴ EERSTE KAMER DER STATEN-GENERAAL, *op. cit.*, p. 3- 4.

⁴³⁵ OCDE (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports*, *op. cit.*, § 6.133.

⁴³⁶ A. TAFERNER, J-W KUIPERS, *op. cit.*, p. 10.

⁴³⁷ *Ibidem*.

⁴³⁸ Voir OCDE (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports*, *op. cit.*, § 1.123.

⁴³⁹ *Ibidem*.

⁴⁴⁰ EERSTE KAMER DER STATEN-GENERAAL, *op. cit.*, p. 4.

⁴⁴¹ A. TAFERNER, J-W KUIPERS, *op. cit.*, p. 10.

Les compétences attribuées à la Commission lui permettent en principe de s'arrêter sur le caractère sélectif d'une mesure et non pas sur son caractère dommageable vis-à-vis de la compétition fiscale entre Etats Membres⁴⁴². Certains auteurs ont vu les actes de la Commission d'un mauvais œil, voyant là une victoire de la volonté politique sur le droit établi⁴⁴³.

Des avis contraires ont été émis à cet égard, principalement en se basant sur les similarités que l'on peut trouver entre les travaux du groupe pour le Code de Conduite et ceux de la Commission⁴⁴⁴. Cependant, la Commission s'est elle-même distancié des dispositions du Code, affirmant de cette façon son propre pouvoir de mener à bien des actions contre des phénomènes de concurrence fiscale dommageable, dans le but d'éviter les distorsions de concurrence dans le marché interne⁴⁴⁵. Les pouvoirs de la Commission en la matière ont d'ailleurs été reconnus par la CJUE⁴⁴⁶, lui offrant ainsi une certaine légitimité pour mener ses opérations⁴⁴⁷.

Cependant, comme le fait remarquer R. LYAL, une aide d'Etat est avant tout un problème national alors que la planification fiscale agressive est un « *problème qui est nécessairement transfrontalier* »⁴⁴⁸. En conséquence, de telles règles peuvent difficilement appréhender la complexité d'un schéma international⁴⁴⁹. On peut donc émettre des doutes légitimes quant à l'adéquation des règles en matière d'aides d'Etat dans de telles situations.

▪ Conséquences

Depuis 2013, la Commission s'attaque, à travers ses compétences en matière d'aide d'Etat, à des rulings fiscaux octroyés à des contribuables⁴⁵⁰, en s'arrêtant tout particulièrement sur les règles en matière de prix de transfert⁴⁵¹.

Bien que la décision de la Commission dans l'affaire Starbucks semble en grande partie reconnaître les standards développés par l'OCDE, il apparaît que ses décisions sont

⁴⁴² E. TRAVERSA, A. FLAMINI, *op. cit.*, p. 326.

⁴⁴³ *Ibidem*, p. 326. Un avis contraire sur l'interprétation extensive des compétences en matière d'aides d'Etat peut également se trouver dans l'Opinion de l'Avocat Général Jääskinen, *Commission et Espagne c. Government of Igraltar et Royaume-Uni*, C-106/09 P, 7 avril 2011.

⁴⁴⁴ E. TRAVERSA, A. FLAMINI, *op. cit.*, p. 327.

⁴⁴⁵ *Ibidem*, p. 328.

⁴⁴⁶ *Ibidem*, p. 328, qui cite : CJUE, *Royaume de Belgique et Forum 187 ASBL c. Commission*, C-182/03 et C-217/03 (affaires jointes), disponible sur www.curia.eu, § 151.

⁴⁴⁷ E. TRAVERSA, A. FLAMINI, *op. cit.*, p. 328.

⁴⁴⁸ R. LYAL, *op. cit.*, p. 1043.

⁴⁴⁹ E. TRAVERSA, A. FLAMINI, *op. cit.*, p. 331.

⁴⁵⁰ A. TAFERNER, J-W KUIPERS, *op. cit.*, p. 1

⁴⁵¹ *Ibidem*, p. 5.

guidées par une volonté de trouver un moyen de combattre les situations de compétition fiscale dommageable. Au vu des incertitudes rencontrées lors de l'analyse de la décision, les implications sur le traitement fiscal réservé aux revenus issus de la propriété intellectuelle peuvent être énormes. En effet, les *rulings* en matière de prix de transfert concernant des actifs IP sont en première ligne dans la lutte de la Commission contre la compétition fiscale dommageable. La difficulté d'évaluation des actifs incorporels en matière de prix de transfert entraîne une insécurité néfaste dans le chef des contribuables, d'autant plus lorsque la Commission semble utiliser ses propres interprétations des concepts dans certains cas. Nous ne pouvons que saluer les récents travaux de l'OCDE sur le nouveau cadre d'analyse en ce qui concerne les incorporels. Ces éclaircissements devraient permettre une analyse plus fine des situations, créant plus de certitudes quant à la licéité de certains accords. Les précisions pourraient également amener à une refonte d'accords existants.

Cependant, il n'est même pas certain qu'une conformité parfaite avec les principes développés au sein de l'OCDE soit suffisante pour être à l'abri des investigations de la Commission. Il reste à voir si cette dernière se rangera à ces principes à l'avenir ou continuera à développer sa propre vision du principe de pleine concurrence, malgré les doutes émis quant à l'existence d'un tel principe général en droit européen. Le contribuable averti devra donc être particulièrement vigilant lors de ses demandes de *rulings* et veiller à ne pas trop "tirer sur la corde", de peur de se voir sanctionner a posteriori par la CE, avec les conséquences fâcheuses que cela peut entraîner, remboursement de l'aide d'Etat octroyée en tête⁴⁵².

3.3 Compatibilité de BEPS avec le droit de l'Union européenne

Un problème de fond est celui de l'implémentation des nouveaux standards de l'OCDE. Au moment d'introduire des nouvelles règles, il est toujours intéressant de se demander les conséquences qu'elles auront sur le cadre réglementaire préexistant. On peut donc légitimement se poser la question : les résultats du projet BEPS sont-ils compatibles avec le droit européen ? En ce qui concerne les résultats du plan 5 et des plans 8-10, plusieurs auteurs ont émis des doutes à ce sujet.

⁴⁵² Voir pour exemple : CJUE, 17 juin 1999, *Belgique c. Commission*, C-75/97, disponible sur www.curia.eu.

Le Dr. PANAYI de la *Queen Mary University of London*, qui a collaboré dans le passé avec l'OCDE, a développé le sujet dans un article paru dans le *Bulletin for international taxation*⁴⁵³.

En ce qui concerne le plan d'action 5, l'auteure souligne le fait que l'approche nexus, même dans sa version modifiée, est contraire aux libertés fondamentales de l'Union⁴⁵⁴. Des doutes similaires ont été émis par le Pr. LUJA dans sa contribution dans les cahiers de l'*International Fiscal Association (IFA)*⁴⁵⁵. En effet, la règle empêche une bonne partie des coûts de recherche et développement qui seraient mis en œuvre dans un autre Etat Membre de profiter des avantages d'un régime préférentiel, même avec l'accroissement de 30 %, ce qui violerait les libertés fondamentales de l'Union⁴⁵⁶.

Selon PANAYI, la Cour de Justice de l'Union européenne pourrait y trouver à redire, au vu de sa jurisprudence passée. Celle-ci a en effet déjà sanctionné des régimes qui accordaient des bénéfices fiscaux pour des dépenses effectuées dans un Etat Membre mais qui ne prenaient pas en compte des dépenses semblables effectués dans d'autres Etats Membres⁴⁵⁷.

On peut en trouver un exemple dans l'arrêt *Baxter*⁴⁵⁸. Dans cette affaire, une disposition française avait soumis la société pharmaceutique *Baxter* (et d'autres sociétés du secteur) à une contribution fiscale exceptionnelle dont la base imposable était le chiffre d'affaire réalisé par ces sociétés durant l'année correspondante en France⁴⁵⁹. La filiale de *Baxter* en France, qui dépend de la société-mère basée dans un autre Etat Membre, estimait que la méthode de calcul de la taxe discriminait les sociétés entre d'une part, les laboratoires étrangers dont les centres de RetD principaux se situent hors de France et d'autre part, les laboratoires français dont la RetD est effectuée principalement en France⁴⁶⁰. La distinction venait du fait que seules les dépenses de RetD menées en France pouvaient être déduites de la base imposable, ce qui désavantageait les entreprises dont les activités principales étaient situées à l'étranger⁴⁶¹. Suite aux questions préjudicielles posées à la Cour, celle-ci a jugé que

⁴⁵³ C., PANAYI, « The compatibility of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting proposals with EU Law », *Bulletin for international taxation*, janvier/février 2016, p. 95 et s.

⁴⁵⁴ *Ibidem*.

⁴⁵⁵ R. H. C., LUJA, « EU Report », *Cahiers de Droit Fiscal International : Vol.100a, Tax incentives on Research and Development (R&D)*, IFA, 2015, p. 57.

⁴⁵⁶ C. PANAYI, *op. cit.*, p.103.

⁴⁵⁷ *Ibidem*

⁴⁵⁸ CJUE, 8 juillet 1998, *Société Baxter et a. v. Premier Ministre et a.*, C-254/97, disponible sur www.curia.europa.eu

⁴⁵⁹ *Ibidem*, § 3.

⁴⁶⁰ *Ibidem*, § 4.

⁴⁶¹ *Ibidem*, § 12.

le droit européen s'opposait à une telle disposition, qui discriminait des sociétés européennes sur base du fait que leur établissement principal se situait dans un autre Etat-Membre et sans donner la possibilité au contribuable de prouver qu'il a bien effectué des dépenses de RetD dans un autre Etat Membre⁴⁶². L'application de l'approche du lien modifiée présentée par l'OCDE, en ce qu'elle limite la validité des dépenses de RetD sous-traitées à une société liée dans un autre Etat Membres à un certain montant, pourrait être contraire au droit européen.

Au sujet du plan 5, nous pouvons également nous interroger sur le point de savoir si la définition qui est donnée des actifs de propriété intellectuelle éligibles ne constitue pas une aide sélective au sens du droit européen des aides d'Etats⁴⁶³. En effet, l'inclusion de certains actifs de propriété intellectuelle au détriment d'autres suite aux négociations au niveau de l'OCDE, pourraient être perçus comme une aide visant spécifiquement un certains types de productions.

Au vu de ces incertitudes, nous rejoignons l'avis de PANAYI, qui conseille à tous les Etats Membres, sur base des décisions antérieurs de la CJUE⁴⁶⁴, de prendre en compte les principes établis par la Cour dans ses jurisprudences avant de valider des réformes⁴⁶⁵.

Notons que ces problèmes d'implémentation des standards OCDE pourraient être réglés définitivement si une approche coordonnée au niveau des institutions de l'Union voyait le jour. Selon nous, cela souligne encore une fois la nécessité et le bien-fondé d'une approche européenne.

Concernant les Plans 8 à 10, la difficulté vient du fait que certaines règles sont des dispositions sur la détermination et l'allocation des droits d'imposition⁴⁶⁶. Les Etats Membres sont donc en principe exclusivement compétents à ce sujet. En effet, comme énoncé à l'article 5 du TUE, les compétences de l'UE sont, en application du principe d'attribution, limitée à celles « *que lui ont attribués dans les traités [les Etats Membres] pour atteindre les objectifs que ces traités établissent* »⁴⁶⁷. De plus, l'Union doit respecter les principes de subsidiarité et de proportionnalité dans tous ses actes⁴⁶⁸. La seule compétence fiscale positive

⁴⁶² *Ibidem*, § 19 à 21.

⁴⁶³ P., SCHWARZ, « L'avenir du régime IP luxembourgeois », 19 avril 2016, *Paperjam.lu*, disponible sur <http://paperjam.lu/news/lavenir-du-regime-ip-luxembourgeois>.

⁴⁶⁴ PANAYI, *op. cit.*, p.103 : l'auteur cite également : CJUE, 10 Mars 2005, *Laboratoires Fournier SA v. Direction des vérifications nationales et internationales*, C-39/04, disponible sur www.curia.europa.eu.

⁴⁶⁵ C. PANAYI, *op. cit.*, p.112.

⁴⁶⁶ C. PANAYI, *op. cit.*, p. 97.

⁴⁶⁷ Traité sur le Fonctionnement de l'Union européenne (TFUE), art. 5.

⁴⁶⁸ *Ibidem*.

dont dispose l'Union est l'harmonisation fiscale⁴⁶⁹ et un vote à l'unanimité au Conseil est nécessaire pour prendre une décision⁴⁷⁰. Dès lors, lorsque l'OCDE met en place des règles pour savoir qui doit se voir attribuer des revenus, ou comment envisager certains éléments, on s'interroge sur le fait de savoir si l'Union pourrait obliger les Etats Membres à adopter ces règles⁴⁷¹. Nous sommes là devant des interrogations similaires à celles que nous avons eues lors de l'analyse de la décision Starbucks. La façon dont la Commission impose aux Etats l'application et sa vision du principe de pleine concurrence semble en violation avec leur souveraineté fiscale⁴⁷². Il reviendra en principe aux Etats Membres de choisir si ils adhèrent ou pas aux nouvelles normes développées dans BEPS. En Belgique, par exemple, le ministre des Finances a fait savoir que l'administration appliquerait les principes en matière de prix de transfert tels qu'ils ont été révisés dans le projet BEPS⁴⁷³.

⁴⁶⁹ A. MAITROT DE LA MOTTE, *op. cit.*, p. 323.

⁴⁷⁰ TFUE, art. 115.

⁴⁷¹ C. PANAYI, *op. cit.*, p. 98.

⁴⁷² A. TAFERNER, J-W KUIPERS, *op. cit.*, p. 8 ; p. 13.

⁴⁷³ Cabinet du Ministre des finances et de la Lutte contre la Fraude Fiscale, *op. cit.*, p. 67.

Conclusion

La fiscalité est une discipline historique et une partie intrinsèque du fonctionnement d'une civilisation. Il n'y a dès lors rien d'étonnant que la matière se trouve sous les feux des projecteurs. Dans un contexte de crise économique, les récentes révélations sur l'ampleur de l'évasion fiscale des multinationales ont indigné les citoyens et réveillé l'ardeur politique. Des études ont mis en lumière les techniques appliquées par ces groupes de sociétés. L'évasion fiscale internationale est rendue possible notamment grâce à une utilisation agressive des réglementations sur les revenus tirés de la propriété intellectuelle. La règle internationale de référence en la matière est l'exemption de retenue à la source sur les paiements de redevances, inscrite dans l'article 12 du modèle de Convention de l'OCDE. En l'appliquant de manière inconditionnelle, et en utilisant le manque de coordination entre les régimes fiscaux nationaux, les multinationales échappent en grande partie à l'impôt. Des réformes ont été lancées pour y remédier, qui impactent le traitement fiscal des redevances.

Les plans d'actions du Projet BEPS de l'OCDE, soutenu par le G20, créent de nouveaux standards internationaux. Le plan 5 met en place l'approche du lien modifiée, un nouveau critère de "substance" visant à empêcher l'utilisation abusive des régimes *patent boxes*. L'implémentation de ce standard est en cours dans de nombreux pays, dont la Belgique. Le plan 8-10 révisé les règles en matière de prix de transfert, en s'attardant sur les problèmes spécifiques aux incorporels, afin de faire correspondre allocation des revenus et création réelle de valeur. L'application de ces principes permettra en tout cas une analyse encore plus fine des situations entre entreprises liées. Cependant, toutes ces réformes ne seraient rien sans un accès aux informations fiscales pertinentes et fiables pour les administrations et le public. L'OCDE, ainsi que l'UE, émettent des propositions pour améliorer la transparence fiscale. Sont ainsi concernés les *rulings* fiscaux octroyés par les administrations, la documentation en matière de prix de transfert, ou encore des exigences de CBCR pour les multinationales. N'oublions cependant pas que l'ensemble de ces réformes ont un statut de *soft law*, et, bien qu'elles fassent l'objet d'un consensus international, devront être implémentées dans les différentes juridictions avant d'entrer en vigueur. D'une manière générale, plusieurs auteurs ont exprimé leurs inquiétudes quant à la compatibilité des plans d'actions de BEPS avec le droit de l'Union européenne. Il ne faudra en tout cas pas négliger

de prendre en compte les interprétations de la CJUE, ainsi que la répartition des compétences entre les différents niveaux de pouvoir.

L'Union européenne, tout en soutenant BEPS, prend elle aussi des initiatives. Son rôle d'harmonisation et de contrôle semble aujourd'hui indispensable. De récentes actions qui impactent le traitement fiscal des redevances ont retenu notre attention. Premièrement, la réforme future de la Directive Intérêt-Redevances. La création d'une clause MET qui intègre l'approche du lien modifiée offrirait un équilibre entre la liberté pour les Etats membres de choisir leur politique incitative et la prévention des abus. Ces travaux se déroulent avec en toile de fond l'objectif à long terme des institutions européennes de création d'un ACCIS. Deuxièmement, les démarches proactives de la Commission en matière d'aides d'Etat. L'affaire Starbucks nous démontre que la CE est décidée à s'attaquer aux situations qu'elle juge abusives, quitte à faire prévaloir sa propre interprétation des règles. Les actions de cette dernière, ainsi que la façon dont seront appliqués les nouveaux standards de l'OCDE, devront être prises en compte à l'avenir par le contribuable soucieux de sa sécurité juridique.

L'environnement fiscal international est en pleine mutation. Ces démarches impactent le traitement réservé aux redevances. Même si le principe de base d'exonération à la source des paiements reste inchangé, la matière a subi des modifications importantes. Le monitoring et la bonne implémentation des réformes devront être suivis avec soin.

Quoi qu'il en soit, les réformes actuelles ne seront certainement pas les dernières. Il y a en effet fort à parier que les résultats issus de BEPS ne sont pas la solution miracle. L'imagination humaine ne doit pas être sous-estimée. : d'autres moyens de "jouer" avec les limites seront trouvés. Cependant, il ne faut pas faire preuve de fatalisme. Dans un monde où, depuis toujours, plus de richesses signifient plus de facilité pour éviter l'impôt⁴⁷⁴, il est nécessaire et fondamental de recourir à l'instrument législatif pour rétablir l'équité fiscale.

⁴⁷⁴ C., ADAMS, *op. cit.*, p. 404.

Bibliographie

Législation :

Règlementations et projets de textes législatifs :

- Constitution Belge, art. 170.
- Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR/92), article 275/3 ; 205/1 à 205/4; 286 ; 289quater à 289novies ; 292bis ; 530.
- Arrêté royal d'exécution du CIR/92, article 81 ; 82 ; 95/1; 95/2.
- Loi du 17 juin 2013 portant des dispositions fiscales et financières et des dispositions relatives au développement durable, *M.B.*, 8 juin 2013, art. 2.
- Loi du 18 décembre 2015 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'Etat pour l'exercice 2016, *Mémorial A*, n°242, 23 décembre 2015, p. 5385.
- *Convention Modèle du Royaume de Belgique tendant à éviter la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et la fortune et à prévenir la fraude fiscale*, Juin 2010, disponible sur <http://fiscus.fgov.be/interfafznl/fr/downloads/modStand.pdf>.
- *Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement, 2011*, disponible sur http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/02/UN_Model2011_UpdateFr.pdf.
- Directive n° 2003/49 du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'Etats membres différents, *J.O.C.E* du 26.06.2003, p. 49.
- Directive 2009/133/CE du Conseil du 19 octobre 2009 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'Etats membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un Etat membre à un autre, *J.O.U.E.*, 25/11/2009, p. 34.
- Directive n° 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents, *J.O.U.E.*, 29/12/2011, p. 8.
- Directive (UE) n°2015/2376 du Conseil du 8 décembre 2015 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal, *J.O.U.E.*, 18 décembre 2015, p. 1.
- Traité sur le Fonctionnement de l'Union européenne (TFUE), art. 5 ; 15 ; 107.
- Recommandation de la Commission du 6 décembre 2012 relative à la planification fiscale agressive, *J.O.U.E.*, n° L 338/41, 12 décembre 2012.
- Proposition de directive du Parlement Européen et du Conseil modifiant la directive 2013/34/UE en ce qui concerne la communication, par certaines entreprises et succursales, d'informations relatives à l'impôt sur les bénéficiaires, 12 avril 2016, 2016/0107 (COD), disponible sur <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/FR/1-2016-198-FR-F1-1.PDF>.

- Proposition de Directive du Conseil modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal, 28 janvier 2016, disponible sur <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1454056979779&uri=COM:2016:26:FIN>.

Questions Parlementaires :

- Question n°623 de ROEL DESEYN du 4 novembre 2015, *Bull. Q. R.*, Chambre, 2015-2016, 14 décembre 2015, p. 85 et s.
- Question n°9597 de ROEL DESEYN du 27 avril 2016, *Compte Rendu Analytique*, CRABV 54 COM 398, disponible sur <https://www.lachambre.be/doc/CCRA/pdf/54/ac398.pdf>, p. 1.

Jurisprudence :

Nationales :

- Cass., 6 juin 1961, *Pas.*, 1962 - I, p.1082.
- Cass., 22 mars 1990, *Pas.*, 1990 - I, p. 849.

Européennes :

- CJUE, 11 juillet 1996, *Syndicat Français de l'Express International et autres c. La Poste et autres*, C-39/94, disponible sur www.curia.europa.eu.
- CJUE, 8 juillet 1998, *Société Baxter et a. v. Premier Ministre et a.*, C-254/97, disponible sur www.curia.europa.eu.
- CJUE, 17 juin 1999, *Belgique c. Commission*, C-75/97, disponible sur www.curia.europa.eu.
- CJUE, 24 juillet 2003, *Altmark Trans et Regierungspräsidium Magdeburg*, C-280/00, disponible sur www.curia.europa.eu.
- CJUE, 10 Mars 2005, *Laboratoires Fournier SA v. Direction des vérifications nationales et internationales*, C-39/04, disponible sur www.curia.europa.eu.
- CJUE, 21 juillet 2005, *Xunta De Galicia c. Commission*, C-71/04, disponible sur www.curia.europa.eu.
- CJUE, 22 juin 2006, *Royaume de Belgique et Forum 187 ASBL c. Commission*, C-182/03 et C- 217/03 (affaires jointes), § 151, disponible sur www.curia.europa.eu.
- CJUE, 6 septembre 2006, *Portugal c. Commission*, C-88/03, disponible sur www.curia.europa.eu.
- CJUE, 7 avril 2011, *Commission et Espagne c. Government of Igraltar et Royaume-Uni*, C-106/09 P, disponible sur www.curia.europa.eu.
- CJUE, 8 septembre 2011, *Paint Graphos e. a.*, C-78/08, C-79/08, C-80/08 (affaires jointes), disponible sur www.curia.europa.eu.
- CJUE, 12 juin 2014, *SCA Group Holding e.a.*, C-39/13, C-40/13, C-41/13 (affaires jointes), disponible sur www.curia.europa.eu.
- CJUE, 23 décembre 2015, *Pays-Bas/Commission*, T-760/15, disponible sur www.curia.europa.eu.

Doctrines :

Ouvrages :

- ADAMS, C., *For Good and Evil : The Impact of Taxes on the course of civilization*, 2^e Ed., Lanham, Madison Books, 2001.
- BATSELIER, L., *Transfer Pricing*, Fiscale Praktijkstudies n°38, Kluwer, Malines, 2013.
- CASSIERS, V., « La protection juridique des logiciels et des créations commerciales », p. 235 et s. et VERMA, S.K., « L'étendue de la protection de la propriété intellectuelle en matière de logiciels en Inde », p. 415 et s., *In. Brevet, innovation et intérêt général, le Brevet : pourquoi et pour faire quoi, Actes du colloque de Louvain-La-Neuve organisé par la Chaire Arcelor*, Larcier, Bruxelles, 2007.
- DANON, R. J., « General Report », *Cahiers de Droit Fiscal International : Vol.100a, Tax incentives on Research and Development(R&D)*, IFA, 2015, p. 42.
- DEVILLET, C., « Autour et au-delà de la notion de redevance : le traitement fiscal des revenus générés par l'exploitation des droits de propriété intellectuelle dans un contexte international », *In. Fiscalité internationale en Belgique : tendances récentes*, Coll. Crides-Jean Renault, Larcier, Bruxelles, 2013.
- GARABEDIAN, D., « Le principe du choix licite de la voir la moins imposée – un état des lieux », *In. L'évolution des principes généraux de droit fiscal : 20^e anniversaire de la maîtrise en gestion fiscale*, Larcier, Bruxelles, 2009, p.58 et s.
- HAMES, J., SCHAFFNER, J., « Luxembourg », *Cahiers de Droit Fiscal International : Vol.100a, Tax incentives on Research and Development(R&D)*, IFA, 2015, p. 456.
- LUJA, R. H. C., « EU Report », *Cahiers de Droit Fiscal International : Vol.100a, Tax incentives on Research and Development(R&D)*, IFA, 2015, p. 57 et s.
- MALHERBE, P., *Eléments de droit fiscal international*, Bruxelles, Bruylant, 2015, p.119.
- MALHERBE, J. DE CORDT, Y. LAMBRECHT, P., MALHERBE, P., *Droit des sociétés – précis : Droit européen, droit belge*, Bruylant, 4^e Ed., 2011.
- MINNE, P., VANWELKENHUYZEN, T., COLMANT, B., *Les déductions fiscales à l'impôt des sociétés : aspects juridiques, fiscaux et financiers des déductions extra-comptables pour capital à risque, investissements et brevets*, Bruxelles, Larcier, 2008, Coll. Cahiers Financiers/31.
- RABINDRAN, K., WALSH, E. « United Kingdom », *Cahiers de Droit Fiscal International : Vol.100a, Tax incentives on Research and Development(R&D)*, IFA, 2015.
- MICHEAU, C., *Droit des aides d'Etat et des subventions en fiscalité : droit de l'Union européenne et de l'OMC*, Coll. De la Faculté de droit, d'économie et de finances de l'Université de Luxembourg, Bruxelles, Larcier, 2013.
- TIBERGHEN, A., *Manuel de droit fiscal 2012-2013*, Malines, Kluwer, 2013.
- TIBERGHEN, A., *Manuel de droit fiscal 2015-2016*, Malines, Kluwer, 2016.
- TRAVERSA, E., *Droit fiscal : droit fiscal général*, Université catholique de Louvain – Faculté de droit et de criminologie, Louvain-La-Neuve, 2014-2015.
- VANWELKENHUYZEN, T., *Les prix de transfert*, Bruxelles, Larcier, 2015.

- ZEW, *Project for the EU Commission TAXUD/2013/CC/120, Intermediate Report 2015 :Effective Tax Levels Using The Devereux/Griffith Methodology*, Mannheim, Octobre 2015, disponible http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/effective_tax_rates.pdf, p. 5.

Articles de périodiques, revues et sites internet :

- AUERBACH, M., *IKEA : Flat pack Tax Avoidance – Taaks Avoyd*, étude commandée par le groupe des Verts au Parlement Européen, disponible sur <http://www.greens-efa.eu/corporate-tax-avoidance-15176.html>.
- AVI-YONAH-BENSHALOM, « Formulary Apportionment – Myths and Prospects. Promoting Better International Tax Policies by Utilizing the Misunderstood and Under-Theorized Formulary Apportionment », *World Tax Journal*, 2011, p. 371 et s.
- BEEK-VAN DOREMAELE, A., SMETSERS, N., « Netherlands », *Cahiers de Droit Fiscal International : Vol.100a, Tax incentives on Research and Development(R&D)*, IFA, 2015.
- CCFD-TERRE SOLIDAIRE, *An economy adrift: Multinational companies, tax havens and the siphoning of wealth*, (trad.) *L'Economie déboussolée, Multinationales, Paradis fiscaux et capitation des richesses*, Décembre 2010, disponible sur http://globalization.praguesummerschools.org/files/globalization/glopolis_1.pdf.
- Cabinet du Ministre des finances et de la Lutte contre la Fraude Fiscale, *Plan d'action pour lutter contre la fraude fiscale*, Décembre 2015, disponible http://vanovertveldt.belgium.be/sites/default/files/articles/Plan%20d'action%20pour%20lutter%20contre%20la%20fraude%20fiscale_2015.pdf.
- CASLEY, A., PYBUS, D., VINCENT, S., « United Kingdom : The future of UK Interest Deductibility and the Patent Box Regime », *International Transfer Pricing Journal*, 2016, volume 23, n°2, p. 6.
- DE DECKER, N., « Les grands Etats ont besoin des paradis fiscaux », *LeVif-L'Express*, n°3379, 8-14 avril 2016, p. 30-31.
- EERSTE KAMER DER STATEN-GENERAAL, « Samenvatting besluit Europese Commissie inzake Starbucks tax ruling », 27/11/2015, disponible sur https://www.eerstekamer.nl/overig/20151127/samenvatting_besluit_europese/meta.
- FUEST, C., SPENGEL, C., FINKE, K., HECKEMEYER, J., NUSSER, H., « Profit Shifting and Aggressive Tax Planning by Multinational Firms : Issues and Options for Reform », *World Tax Journal*, Vol. 5, 2013.
- GEORIS, V., « je suis outragé et furieux de ce qui a été dit cette semaine », 7/04/2016, *L'Echo*, disponible sur https://m.lecho.be/dossiers_panama_papers/Je_suis_outrage_et_furieux_de_ce_qui_a_ete_revele_cette_semaine.9752023.art.
- G20, « G20 Leader's declaration », St.-Petersbourg, 5-6 septembre 2013, p. 12, disponible sur en.g20russia.ru/load/782795034.
- GOV.UK – HM Revenue & Customs, « Policy Paper – Corporation Tax : Patent box – compliance with new international rules », 9 Décembre 2015, disponible sur <https://www.gov.uk/government/publications/corporation-tax-patent-box-compliance->

with-new-international-rules/corporation-tax-patent-box-compliance-with-new-international-rules.

- INTERBRAND, « Rankings », disponible sur <http://interbrand.com/best-brands/best-global-brands/2015/ranking/>.
- LEMAIRE, S., SPRINGAEL, B., « La fiscalité des revenus de brevets en Belgique en 2015 : état des lieux et perspectives », R.G.F., 2015/4, p. 18.
- LIEBMAN, H. M., HEYVAERT, W., OYEN, V., « Countering harmful tax practices : BEPS action 5 and EU initiatives – Past progress, current status and prospects », *European Taxation*, Février/Mars 2016, p. 103.
- LUJA, R., *EU State Aid Law and National Tax Rulings: In-Depth Analysis for the TAXE Special Committee*, octobre 2015, IP/A/TAXE/2015-02, disponible sur http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563453/IPOL_IDA%282015%29563453_EN.pdf.
- LYAL, R., « Transfer Pricing Rules and State Aid », *Fordham International Law Journal*, Volume 38/4, 2015, p. 1017.
- MANG, F., « The(In)Compatibility of IP Box Regimes with EU Law, the Code of Conduct and the BEPS Initiatives », *European Taxation*, février-mars 2015, p. 78.
- NESBA, S., « L'optimisation fiscale en 2015, c'est 221 milliards de dollars », *L'Echo*, disponible sur http://www.lecho.be/economie_politique/international_economie/L_optimisation_fiscale_en_2015_c_est_221_milliards_de_dollars.9762106-3168.art.
- OFFERMANN, R., « Netherlands ; OCDE : Dutch position concerning application of next approach to innovation box clarified », 20 avril 2016, disponible sur www.ibfd.org.
- PANAYI, C., « The compatibility of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting proposals with EU Law », *Bulletin for international taxation*, janvier/février 2016, p. 95 et s.
- PHILIPPE, D.-E., *La fiscalité des droits intellectuels au Luxembourg : évolutions récentes et perspectives d'avenir*, disponible sur <http://www.bloom-law.be/fr/actualite/blog/5201/la-fiscalite-des-droits-intellectuels-au-luxembourg--evolutions-recentes-et-perspectives-davenir>.
- SAINT-AMANS, P., RUSSO, R., « The BEPS Package : Promise kept », *Bulletin for International Taxation*, 2016, Volume 70, N°4, p. 1.
- SCHON, W., « International Tax Coordination for a Second-Best World (Part.2) », *World Tax Journal*, février 2010, p. 65 à 90.
- SCHWARZ, P., « L'avenir du régime IP luxembourgeois », 19 avril 2016, *Paperjam.lu*, disponible sur <http://paperjam.lu/news/lavenir-du-regime-ip-luxembourgeois>.
- SPRINGAEL, B., « un centre de recherche n'est plus requis pour les petites sociétés », *Fiscologue*, 10 mai 2013, n°1339, p. 1.
- TAFERNER, A., KUIPERS, J.-W., « European Union – Tax Rulings : In line with OECD transfer pricing guidelines, but contrary to EU State aid rules ? », *European Taxation*, 2016, Volume 56, n°4, 7 Mars 2016, p. 5.
- TRAVERSA, E., FLAMINI, A., « Fighting harmful tax competition through EU State Aid Law : Will the hardening of Soft law suffice ? », *European State Aid Quarterly*, Vol. 2015, n°3, p. 325.

- TRAVERSA, E., SOMARE, M., *BEPS and country-by-country reporting: a step closer towards formulary apportionment?*. In: *Rivista Trimestrale di Diritto Tributario - Tax Law Quartely*, Vol. 2015, no. 1, p. 199.
- VAN DEN HUUR, H., « Starbucks versus the People », *Bulletin for International Taxation*, janvier 2014, p. 28.
- VIDAL, J-P, « Pourquoi se préoccuper d'éthique en fiscalité ? », *Revue de planification fiscale et financière*, Vol. 31, n°2, p. 193 à 224.

Organisation pour le Commerce et le Développement Economique (OCDE) : (par date)

- OCDE, *Modèle de Convention fiscale sur le revenu et la fortune – Texte des articles*, disponible sur <http://www.oecd.org/fr/ctp/conventions/modeleocdedifferentesversions.htm>, article 9, 12, 24,3°.
- OCDE, *Modèle de Convention fiscale sur le revenu et la fortune – Version abrégée 2010*, disponible sur http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-version-abregee-2010_mtc_cond-2010-fr#page1.
- OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*, disponible sur <http://www.oecd.org/fr/ctp/prix-de-transfert/principes-de-locde-applicables-en-matiere-de-prix-de-transfert.htm>.
- OCDE (2000), *Vers une coopération fiscale globale - Rapport pour la réunion du conseil au niveau des ministres de 2000 et recommandations du comité des affaires fiscales : progrès dans l'identification et l'élimination des pratiques fiscales dommageables*, OCDE, Paris, disponible sur <http://www.oecd.org/fr/ctp/dommageables/2090184.pdf>
- OCDE (2001), *Projet de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables : Rapport d'étape 2001*, OCDE, Paris, disponible sur <http://www.oecd.org/fr/ctp/dommageables/2664477.pdf>.
- OCDE (2004a), *Projet de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables : Rapport d'étape 2004*, OCDE, Paris, disponible sur <http://www.oecd.org/fr/ctp/dommageables/30901107.pdf>.
- OCDE (2004b), *Consolidated application note : Guidance in Applying the 1998 Report to preferential tax regimes*, OCDE, Paris, disponible sur <http://www.oecd.org/ctp/harmful/30901132.pdf>.
- OCDE (2006), *Projet de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables : mise à jour 2006 sur le progrès dans les pays membres*, OCDE, Paris, disponible sur <http://www.oecd.org/fr/ctp/dommageables/37446444.pdf>.
- OCDE (2015), *Action 5 : Agreement on modified Nexus Approach* OCDE, « OECD Secretary – General report to the G20 leaders », St.Petersburg, Russia, 5-6 September 2013, p. 42 -43, disponible sur <http://www.oecd.org/ctp/SG-report-G20-Leaders-StPetersburg.pdf>.

- OCDE (2015), *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, disponible sur <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241190-en>.
- OCDE, « Myths and Facts about BEPS », disponible sur <http://www.oecd.org/ctp/myths-and-facts-about-beps.pdf>.
- OCDE, « La chute des recettes tirées de l'impôt sur les bénéficiaires des sociétés entraîne un accroissement de la pression sur les particuliers », 03/12/2015, disponible sur <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/la-chute-des-recettes-tirees-de-limpot-sur-les-beneficiaires-des-societes-entraîne-un-accroissement-de-la-pression-sur-les-particuliers.htm>.
- OCDE, « Webcasts : Launch of 2015 BEPS reports », disponible sur <http://www.oecd.org/ctp/beps-webcasts.htm>.
- OCDE, *Concurrence fiscale dommageable : un problème mondial*, Les Editions de l'OCDE, Paris, disponible sur <http://www.oecd.org/fr/sites/forummondialsurlatransparenceetlechangederenseignementsdesfinsfiscales/45630364.pdf>.
- *for IP regimes*, OCDE, Paris, disponible sur <https://www.oecd.org/ctp/beps-action-5-agreement-on-modified-nexus-approach-for-ip-regimes.pdf>.
- OCDE, « Automatic Exchange Portal », disponible sur <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/country-by-country-reporting.htm>.
- OCDE (2015), *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project 2015 Final Reports : Executive Summaries*, OECD Publishing, Paris, disponible sur <https://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-executive-summaries.pdf>.
- OCDE (2015), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 201-Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, disponible sur <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en>.
- OCDE (2015), *Exposé des actions 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires, OCDE, www.oecd.org/fr/fiscalite/beps-expose-des-actions-2015.pdf.
- OCDE (2015), *Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, disponible sur <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241343-en>.

Communications, Recommandations et Communiqués de presse de l'Union européenne (par date):

- CONSEIL DE L'UNION EUROPEENNE, *Beps : Presidency roadmap on future work*, 6039/16, Bruxelles, 19 février 2016, disponible sur <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6039-2016-INIT/en/pdf>,
- CONSEIL DE L'UNION EUROPEENNE, « Conclusions du Conseil ECOFIN du 1^{er} décembre 1997 en matière de politique fiscale », 98/C 2/01, *J.O.C.E.*, 6 janvier 1998.

- COMMISSION EUROPEENNE, *Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators*, Taxation Papers – Working paper N.61 -2015, 28 janvier 2015, disponible sur http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_61.pdf.
- COMMISSION EUROPEENNE, « Plan d'action sur la TVA », disponible sur http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/action_plan/index_fr.htm.
- COMMISSION EUROPEENNE, « Communication sur l'application des règles relatives aux aides d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises », JO C. 384, 10 décembre 1998, p. 3 à 9.
- COMMISSION EUROPEENNE, *Notice on the application of the State aid rules to measures relating to business taxation*, OJ C 384, 10/12/1998.
- COMMISSION EUROPEENNE, « Proposition de directive du conseil concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'Etats membres différents, 4 mars 1998, 98/0087 (CNS).
- COMMISSION EUROPEENNE, Proposition de directive du conseil concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'Etats membres différents, 11 novembre 2011, 2011/0314 (CNS).
- COMMISSION EUROPEENNE, « Communication from the Commission : Draft Commission Notice on the notion of State aid pursuant to Article 107(1) TFUE », 2014, disponible sur http://ec.europa.eu/competition/consultations/2014_state_aid_notion/draft_guidance_en.pdf. § 174 et s.,
- COMMISSION EUROPEENNE, « Assiette Commune Consolidée pour l'Impôt des Sociétés », disponible sur http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_fr.htm.
- COMMISSION EUROPEENNE, « Communiqué de presse – Aides d'Etat : la Commission enquête sur des accords sur les prix de transfert dans le cadre de l'impôt sur les sociétés applicable à Apple (Irlande), Starbucks (Pays-Bas), et Fiat Finance and Trade (Luxembourg) », 11 juin 2014, disponible sur http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-663_fr.htm.
- COMMISSION EUROPEENNE, « Communication de la Commission au Parlement Européen et au Conseil : Un système d'imposition des sociétés juste et efficace au sein de l'Union européenne : cinq domaines d'action prioritaires », 17 juin 2015, disponible sur http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/faire_r_corporate_taxation/com_2015_302_fr.pdf.
- COMMISSION EUROPEENNE, « SA.38374 State aid implemented by the Netherlands to Starbucks », disponible sur http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/case_details.cfm?proc_code=3_SA_38374

- COMMISSION EUROPEENNE, « La Commission décide que les avantages fiscaux sélectifs accordés à Fiat au Luxembourg et à Starbucks aux Pays-Bas sont illégaux au regard des règles de l'UE en matière d'aides d'Etat », 21 octobre 2015, disponible sur http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_fr.htm.
- COMMISSION EUROPEENNE, « Aide d'Etat SA.38374 – Aide présumée à Starbucks », *J.O.U.E*, C 460/11, 19 février 2014.
- COMMISSION EUROPEENNE, « Aide d'Etat SA.38944 – Aide présumée en faveur d'Amazon », *J.O.U.E.*, C 44/13, 6 février 2015.
- COMMISSION EUROPEENNE, « Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil sur un stratégie extérieure pour une imposition effective », 28 janvier 2016, disponible sur <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1454056581340&uri=COM:2016:24:FIN>.
- COMMISSION EUROPEENNE, « Recommandation de la Commission du 28.01.2016 concernant la mise en œuvre de mesures contre l'utilisation abusive des conventions fiscales », 28 janvier 2016, disponible sur http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/anti_tax_avoidance/c_2016_271_fr.pdf.

En annexe :

- « Effective taxation in the IRD – amendments to the IRD to include a minimum effective taxation (MET) clause », Working Party on Tax Questions – Direct Taxation – Interest and Royalties Directive, ROOM DOCUMENT #2, 16 février 2016, p. 1 - 2. (Voir Annexe 1).
- « Effective taxation in the IRD – amendments to the IRD to include a minimum effective taxation (MET) clause », Working Party on Tax Questions – Direct Taxation – Interest and Royalties Directive, ROOM DOCUMENT #3, 16 février 2016, p. 1 (Voir annexe 2)

Annexes

Les annexes sont constituées de deux documents de travail issus du groupe d'experts « Questions fiscales – Fiscalité directe » du Conseil, qui m'ont été communiqués par le Pr. TRAVERSA. Ces documents reviennent sur les pistes envisagés pour la réforme de la directive Intérêts-Redevances et ne sont pas librement accessibles sur Internet. C'est pourquoi je les ai annexés au présent rapport.

▪ **Annexe 1 :**

ROOM DOCUMENT # 2
Working Party on Tax Questions - Direct Taxation
Interest and Royalties Directive
16 February 2016
ORIGIN: Presidency

Effective taxation in the IRD

Amendments to the IRD to include a minimum effective taxation (MET) clause

I - Elements of the MET applicable to Interest and Royalties

- During the last Working Party on Tax Questions held on 26 January and following the NL PR initiative, a large number of delegations agreed that from a purely technical aspect to calculate effective taxation based on the following criteria, applicable to interest and royalties:
- It should be calculated on the basis of the isolated method: the effective tax rate would be referred to that borne on the interest or royalty payments;
- The minimum rate should be an absolute figure provided for in the IRD (absolute method);
- The minimum effective tax rate should be 10%;
- The effective tax rate should be that resulting from the tax regime applicable to the interest or royalty payments.

- In practice, it would mean that any interest and royalties payment would be exempted from taxes in the Member State where they arise when the effective tax rate resulting from the tax regime applicable to those payments in the Member State of the beneficial owner is at least 10%. These elements are reflected in paragraphs 1

II - Elements only applicable to royalties

- The relation between the special regimes applicable to royalties, i.e. the patent boxes, and the application of an effective MET clause should be examined as those special regimes are the ones which could provide for an effective tax rate less than 10%.
- While it is important to fight abusive use of tax avoidance schemes designed for cross-border royalty payments, it is also important that Member States, to a certain extent, keep the possibility to provide companies effective tax incentives to invest in genuine R&D in the EU.
- With a view to setting up a balanced system taking into account both imperatives, the Presidency would like to explore two alternative solutions concerning the special regimes applicable to royalties which are subject to a tax rate of less than 10%.
- The first one is to limit an additional substance test on royalty payments to modified nexus approach aligned patent boxes. Whereas the second one, as suggested in the Working Party, allows for a lower (than 10%) threshold of effective taxation for royalty payments to modified nexus approach aligned patent boxes.

A - Conformity with the modified nexus approach

- In paragraph 1b of Article 1 the Presidency builds on the modified nexus approach, as agreed in the Code of Conduct Group. According to this agreement, special regimes applicable to royalty income are not considered harmful where the corresponding tax benefits are only available to companies involved in R&D activities required for the development of the intangible assets and to the extent that they contribute to such activities. This approach implements the modified nexus approach as developed by the OECD as a benchmark to consider a regime as non-harmful and requires to give a definition of the qualifying R&D expenditures. Basically, the Presidency wishes to reflect option 3 used for the calculation of the effective tax rate in room document #1 in a legal text.
- In the draft text the modified nexus approach is defined by providing the limitation of the allocation of only qualified expenditures to the patent box and by providing a definition of qualifying expenditures. Furthermore, for the sake of completeness, a sentence is added defining expenditures which do not qualify. Finally, with a view to clarity, a paragraph is proposed

ensuring that the Member State of the beneficial owner sets the proportion of the qualifying expenditures which shall be recognised by the Member State where the royalty payment arises.

- It should be noted that the burden of proof would be on the tax payer who should establish that the requirements of the nexus approach are fulfilled. The proof could be provided by an attestation as incorporated in the Directive. Therefore, the Presidency proposes to add an extra element to the attestation requirements in Article 1, paragraph 13, subparagraph (f).

B - Minimum level of taxation in the Member State of the beneficial owner of the payment

- An alternative solution would be to grant the benefit of the directive where the royalties payment to modified nexus approach aligned patent boxes are taxed in the Member State of the beneficial owner of the payment at least at a certain level of taxation. The Presidency has not defined this level (X% with $X < 10$).
- This alternative solution is presented in the last sentence of paragraph 1 b. of Article 1 (see legal drafting below) and the last part of subparagraph (f). For the sake of clarity these additions are placed between square brackets (text in red).

III - Legal drafting

- In the light of the prior elements exposed, the following legal drafting of articles of the IRD could be redrafted as follows:

"Article 1 Scope and procedure

1. Interest or royalty payments arising in a Member State shall be exempt from any taxes imposed on those payments in that Member State, whether by deduction at source or by assessment, provided that:
 - (a) the beneficial owner of the interest or royalties is a company of another Member State or a permanent establishment situated in another Member State of a company of a Member State;
and
 - (b) the income deriving from the royalty or interest payments is subject to an effective tax rate of at least 10% in the Member State of the beneficial owner.
- 1a. For the purpose of paragraph 1, the effective tax rate of a particular Member State shall be either the tax rate applicable under its general corporate taxation regime or the reduced statutory tax rate applicable under a special tax regime for interest or royalties, whichever is lower, taking into

account any tax exemption, special tax reduction, tax credit or tax refund applied in the tax period where the royalty or interest payment accrues.

- 1b. Where the condition under subparagraph 2 of paragraph 1 above is not fulfilled, royalty payments arising in a Member State shall however be exempt from any taxes imposed on those payments in that Member State, whether by deduction at source or by assessment, to the extent that the taxpayer in that Member State can establish that the expenditures of the company or the permanent establishment in the Member State of the beneficial owner are qualified research and development expenditures [and that the royalty payments are subject to an effective tax rate of at least X% in the Member State of the beneficial owner].

Qualifying research and development expenditures are directly connected to the development of the asset whose use gives rise to the royalty payment, which, after increasing these expenditures by 30%, is larger than the total research and development expenditures incurred by the beneficial owner for the development of such asset. Expenditures connected the acquisition of assets or outsourcing to related parties, interest payments, building costs, and other general costs shall not be included in the research and development expenditures incurred by the beneficial owner.

The proportion of qualifying research and development expenditures in the Member State of the beneficial owner directly related to the income to which the royalty payment gives rise shall be recognised in the Member State where the royalty payment arises.

(...)

13. For the purposes of paragraphs 11 and 12, the attestation to be given shall, in respect of each contract for the payment, be valid for at least one year but for not more than three years from the date of issue and shall contain the following information:

(...)

- (f) in the case of a special tax regime for royalties in the Member State of the beneficial owner, a document received from the competent authority in that Member State, establishing the proportion of expenditures directly related to the income to which the royalty payment gives rise [and the effective tax rate the royalty payment is subjected to]. "
-

▪ **Annexe 2 :**

ROOM DOCUMENT # 3
Working Party on Tax Questions - Direct Taxation
Interest and Royalties Directive
16 February 2016
ORIGIN: Presidency

Effective taxation in the IRD

Examples illustrating the calculation of the minimum effective taxation

I - Introduction

During the last Working Party on Tax Questions held on January 26th and following the NL PRE initiative, a large number of delegations had positive (technical) comments on the approach to calculate the effective taxation based on the following criteria:

- It should be calculated on the basis of the isolated method: the effective tax rate would be referred to that borne on the interest or royalty payments. Consequently, general losses of the company should not affect the calculation of the effective tax rate;
- The minimum rate should be an absolute figure provided for in the IRD (absolute method);
- The minimum effective tax rate should be 10%; which equals the lowest general corporate tax rate in place in the EU;
- The effective tax rate should be that resulting from the tax regime applicable to the interest or royalty payments. On this basis, the result should not be affected by the individual profit or loss made by each particular taxpayer and deriving from any given payment. Finally, preferential regimes are not applicable in case of negative income deriving from the royalty payments;
- The effective tax rate should take into account any tax reduction directly linked with incoming royalty or interest payments; any other tax credit or allowance not directly linked with those kind of incoming payments should not be taken into account, such as tax credits for research and development expenditures prior to the existence of the intangible asset whose exploitation gives rise to the royalty payment;
- Furthermore, the Presidency proposes to study a possible exception for patent box regimes that are in compliance with the nexus approach. This exception could be drafted in a substance test or in creating a minimum tax rate below the general threshold of 10%. In the examples below no rate has been set.

In addition, some delegations raised the issue of outbound payment to third countries. This room document includes an example illustrating this case.

With a view to enhancing clarity regarding how to apply a possible MET-clause in the IRD: two categories can be identified:

1. General regimes and specific regimes with an effective tax rate of 10% or higher, and
2. Specific regimes with a lower tax rate than 10%.

The following should be taken into account:

Ad category 1: In the view of the Presidency no administrative work or compliance cost should be triggered when an interest or royalty payment is made within the scope of the Directive to a recipient company resident in or to a permanent establishment situated in a Member State which has no specific taxation regime in place for interest or royalty income. Without a specific tax base or tax rate provision in place taxation will take place in line with the general tax system. The 10% MET clause should in all cases be fulfilled.

Furthermore, no administrative work or additional compliance cost efforts will be triggered when an interest or royalty payment is made within the scope of the Directive to a recipient company resident in or to a permanent establishment situated in a Member State which has a specific taxation regime in place which provides for an effective tax rate of at least 10%.

Ad category 2: In case specific regimes with an effective tax rate of lower than 10% the outcome of the MET clause will depend on the possible agreed MET test. Besides the option of a sole criterion with a single 10% threshold, the Presidency would like to explore two options for the MET-clause in relation to modified nexus approach patent boxes:

2a: Combined test of an effective tax rate and a substance test stating that modified nexus compliant patent boxes are qualified as substance or,

2b. an additional threshold (lower than 10%) for patent boxes that are compliant with modified nexus approach.

Ad category 2a: The introduction of a substance clause in combination with the MET Clause in the scope of the Interest and Royalty Directive triggers the need for proof by the paying company that there is either a taxation of the royalty income in the hand of the receiving company under the general taxation rules or that there is sufficient substance (definition to be aligned and limited to modified nexus compliant patent boxes) in the recipient company if the 10% threshold is not reached. The presence of substance in the receiving company may be proven by a ruling decision or a certificate of the tax authorities of the Member State of the receiving company that the lower taxation is linked to the benefits of a nexus patent box. In that case no calculation of the effective tax rate would be needed, as long as the standards for a CoC/OECD compatible nexus patent box regime are met.

Ad category 2b: The application of the lower (than 10%) threshold is proven by a ruling decision or a certificate of the tax authorities of the Member State of the receiving company that the lower taxation is linked to the benefits of a nexus patent box and that the effective taxation exceeds the lower threshold of [X]%.

II - Examples for the calculation of the effective tax rate

The examples below reflect the typical cases of special regimes applicable to royalty income. Cases 1 and 2 refer to a special regime not compliant with the modified nexus approach and based on a proportional reduction of the tax base. Case 3 refers to a special regime based on a reduced tax rate. Case 4 is a regime in compliance with the nexus approach. For explanatory purposes a theoretical net income of 100 is used in the examples and the calculations. In any event, the idea is not to estimate the effective tax rate on a transaction-by-transaction basis. In fact, the effective tax rate so calculated corresponds to the special regime as described and does not vary according to the particular circumstances of the individual transactions.

With regard to these cases the Presidency wishes to elaborate on three MET clause options:

1. Sole criterion being an effective tax rate of 10%,

2. an additional threshold (lower than 10%) for patent boxes compliant with the modified nexus approach,

3. Combined test of an effective tax rate of 10% and a substance test, stating that modified nexus compliant patent boxes are qualified as substance.

Case 1: special regime based on a proportional reduction of the tax base:

According to special rules applicable to the recipient in its Member State of residence, only 40% of the net income from royalty payments is to be included in the tax base. The statutory tax rate is 25%. This special regime is not compliant with the modified nexus approach.

The tax liability of company A in year x in its Member State of residence corresponding to the royalty payment is:

Net income	100
Taxable base (exemption of 60%)	40
Nominal rate	25%
Tax liability corresponding to isolated income	10
Effective tax rate: tax liability/net income	$10/100 = 10\%$

From a theoretical point of view and for any other case, we can also mention that the result of 10% derives from applying the tax rate of 25% to the 40% of non-exempt income.

The benefits of the Directive would be available in this example since the general MET threshold of 10% is met.

Case 2: special regime based on a proportional reduction of the tax base:

According to special rules applicable to the recipient in its Member State of residence, only 20% of the income from royalty payments is to be included in the tax base. This special regime is not compliant with the modified nexus approach. The statutory tax rate is 25%.

The tax liability of company A in year x in its Member State corresponding to the royalty payment is:

Net income	100
Taxable base (exemption of 80%)	20

Nominal rate	25%
Tax liability corresponding to isolated income	5
Effective tax rate: tax liability/net income	$5/100 = 5\%$

From a theoretical point of view and for any other case, we can also mention that the result of 5% derives from applying the tax rate of 25% to the 20% of non-exempt income.

1. Sole criterion (10%): the regime does not qualify as the rate of 5% is lower than 10%.
2. an additional threshold (lower than 10%) : the regime does not qualify as it does not the modified nexus approach requirement.
3. Combined test: the regime does not qualify as the modified nexus approach requirement is not met.

In all the options the benefits of the Directive would not be available in this example since the effective tax rate is below the minimum tax rate of 10% and the regime is not covered by the special rules regarding the modified nexus approach.

Case 3: special regime based on a reduced tax rate:

According to special rules applicable to the recipient in its Member State of residence, the tax rate applicable to the income is 7,5% instead of the general schedule of 25%. This special regime is compliant to the modified nexus approach.

The tax liability of company A in year x in its Member State corresponding to the royalty payment is:

Net income	100
Taxable base	100
Nominal rate	7,5%
Tax liability corresponding to isolated income	7,5
Effective tax rate: tax liability/net income	$7,5/100 = 7,5\%$

From a theoretical point of view and for any other case, we can also mention that the result of 7,5% corresponds to the reduced statutory tax rate

Depending on the choice of the MET clause the result may be the following:

1. Sole criterion (10%): the benefits of the Directive would not be available since the effective tax rate is below the minimum tax rate of 10%.
2. an additional threshold (lower than 10%): Depending on the set rate of the lower threshold this regime can (or can't) receive the benefits of the IRD.
3. Combined test: as the patent box is compliant to the modified nexus approach, the specific regime will qualify and therefore the benefits of the IRD will be granted.

Case 4: Payment split in a part to a patent compliant with the nexus approach and a part to general regime:

According to the national rules for the calculation of the eligible income which can benefit from the lower tax rate in the patent box regime or the reduced tax base of the regime, there may be situations where only a part of the royalty payments received can be included by a taxpayer in a CoC/OECD compatible regime.

The following example is based on the application of the Nexus approach compliant patent box regime. In this example 85% of royalty payments can benefit from the patent box advantages.

According to special rules applicable to the recipient in its Member State of residence, the tax rate applicable to the income is 7,5% instead of the general schedule of 25%.

The tax liability of company A in year x in its Member State corresponding to the royalty payment is:

Net income	100	
Fully taxed base at the rate of 25% of 15% of the royalty income	15	
Reduced tax base at the rate of 7% of 85% of the royalty income		85
Nominal rate for fully taxed based	25%	
Nominal rate for reduced tax rate		7,5%

With a view to keep the test as straightforward as possible the Presidency thinks the payment should be split into two parts:

1. The part of 15% of the payment covered by the general rate, and
2. The part of 85% of the payment covered by the special regime.

Ad 1. The 15% part receives the benefits of the IRD.

Ad 2. Whether the 85%, with an applicable rate of 7,5%, can benefit from the benefits of the IRD depends on the design of the MET-clause. The outcomes are the same as under example 3.

1. Sole criterion (10%): the benefits of the Directive would not be available since the effective tax rate is below the minimum tax rate of 10%.

2. an additional threshold (lower than 10%): Depending on the set rate of the lower threshold this regime can (or can't) receive the benefits of the IRD.

3. Combined test: as the patent box is compliant to the modified nexus approach, the specific regime will qualify and therefore the benefits of the IRD will be granted.

5: Examples of outbound payments toward third countries

Company Z, established in a third country and enjoying a preferential regime for royalty income, transfers the use of a licence to Company A in Member State 1. This latter company forms part of a group and has a subsidiary, Company B in Member State 2. It holds 100% of Company B shares. Company A transfers the right to use the licence to Company B in Member State 2.

Company B pays a royalty of €100 to Company A, which is a price in compliance with the arm's length principle. According to the current text of the IRD, the payment from Company B to Company A is exempted from withholding tax in Member State 2.

Company A pays a royalty of €90 to Company Z in the third country. According to the bilateral tax treaty, the royalty payment is exempted from withholding tax in Member State 1.

Member State 2	Member State 1	Third State
Sub - licence	Licence	
Royalty €100	Royalty €90	

Taxation in Member State 2

Company B: An expense of € 100 deductible from income deriving from the use of the intangible

Company A: Exempted from withholding tax at source according to the IRD

Taxation in Member State 1

Company A: Tax base (€100 - €90) = €10

Tax rate (25%)

Tax liability (25%*10) = €2,5

Company Z: Exempted from withholding tax at source according to the bilateral treaty with the third country

In this example the added value in Member State 1 of the exploitation of a licence produced in a third country is €10. The total tax paid in the EU is €2,5. The effective taxation amounts to 25%.

The current scope of the IRD does not cover the outbound payment from Company A to Company Z. Such payment is covered by the tax treaty between Member State 1 and the third country.

Place Montesquieu, 2 bte L2.07.01, 1348 Louvain-la-Neuve, Belgique www.uclouvain.be/drt

